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: **S. N. D. s.r.o.**, IČO X
sídlem N. D. 138, X O.
zastoupená advokátem Mgr. Jiřím Mašlejem
sídlem Říční 456/10, 118 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2024, č. j. 7507/2024-900000-314, ve věci daně z elektřiny,

takto:

I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 31. 1. 2024, č. j. 7507/2024-900000-314 **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně, advokáta Mgr. Jiřího Mašleje, sídlem Říční 456/10, 118 00 Praha.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání

1. Žalobkyně je provozovatelem bioplynové stanice, ve které vyrábí bioplyn, který spaluje v 6 kogeneračních jednotkách a vyrábí tak elektřinu a teplo. Vyrobená elektrická energie je částečně spotřebována v rámci areálu žalobkyně, zbytek je dodáván do distribuční sítě na základě platné licence. Teplo je využíváno pro technologickou spotřebu bioplynové stanice, dále pro vlastní spotřebu žalobkyně a dále je dodáváno teplovodem do 4 domácností. Celní

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

úřad pro Olomoucký kraj po provedeném místním šetření zjistil, že žalobkyně v letech 2021 až 2023 dodávala elektřinu společnosti A. E. a.s. Ta se však stala držitelem povolení k nabývání elektřiny bez daně ve smyslu § 13 části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z elektřiny“) až ke dni 16. 5. 2022. Celní úřad zjistil množství elektřiny, které žalobkyně společnosti A. dodala v období od ledna 2021 do května 2022 a doměřil žalobkyni daň z elektřiny v celkové výši 366 945 Kč. Současně jí stanovil penále ve výši 73 396 Kč a uložil jí pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 18 356 Kč.

2. Žalobkyně proti platebním výměrům brojila odvoláními, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl. Žalovaný ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že společnost A. nebyla v rozhodném období držitelem povolení k nabytí elektřiny bez daně, proto byla ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny konečným spotřebitelem a dodáním elektřiny žalobkyni vznikla daňová povinnost podle § 5 odst. 1 písm. a) zákona o dani z elektřiny.

3. Žalobkyně se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí. V žalobě namítla, že rozhodným okamžikem pro vznik daňové povinnosti je dodání elektřiny konečnému spotřebiteli. Při výkladu tohoto pojmu je nutné mít na pamětí stěžejní princip právní úpravy vyplývající z důvodové zprávy, kterým je, že povinnost zaplatit daň vzniká dodáním elektřiny ke konečné spotřebě s tím, že mezi obchodníky s elektřinou je tato obchodována bez daně. Je nutné rovněž přihlédnout k čl. 21 odst. 5 směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „Směrnice“), který vyložil NSS v rozsudku ze dne 4. 1. 2018, č. j. 7 Afs 174/2017-22 tak, že okamžik dodání elektřiny nastává v místě konečné spotřeby. Zdaněním dodávek mezi obchodníky s elektřinou by vedlo k nepřípustnému dvojímu zdanění elektřiny. Společnost A. byla v rozhodné době na základě licence na obchod s elektřinou udělené Energetickým regulačním úřadem oprávněna nakupovat elektřinu od držitelů licence na výrobu elektřiny a prodávat ji ostatním účastníkům trhu s elektřinou. Společnost A. žalobkyní dodanou elektřinu nespotřebovala, nýbrž ji dodala bez daně jinému obchodníkovi s elektřinou, konkrétně společnosti Č. E., a.s. K tomu žalobkyně navrhla k důkazu evidenci vedenou společností A. Žalobkyni proto dle jejího názoru nevznikla povinnost platit daň.

4. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout a zopakoval argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí, kterou soud pro přehlednost zmíní v hodnotící části rozsudku. Dále zdůraznil, že omezení dodávek elektřiny pouze osobám, které disponují povolením k nabytí elektřiny bez daně, napomáhá zabránit daňovým únikům.

B. Posouzení věci krajským soudem

5. 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 vydaní napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud rozhodl bez jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s.

6. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyně dodala elektřinu subjektu, který nebyl držitelem povolení k nabytí elektřiny bez daně, proto se stala plátcem daně z elektřiny dle § 3 odst. 1 písm. a) zákona o dani z elektřiny. Za konečného spotřebitele ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny je totiž nutné považovat každou

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

fyzickou nebo právnickou osobu, která není držitelem povolení k nabytí elektřiny bez daně. Jaký byl dodavatelský řetězec poté, co žalobkyně dodala elektřinu společnosti A., není pro rozhodnutí ve věci podstatné. S ohledem na vyjádření společnosti Č. E. nebylo prokázáno, že by daň z nyní doměřované elektřiny byla již jednou zaplacena. Dle žalovaného není sporné, že společnost A. dodala elektřinu odběratelům Č. E. a E. E., a.s. Ze zákona o dani z elektřiny plyne, že elektřinu bez daně je možné dodat na daňovém území pouze držiteli povolení k nabývání elektřiny bez daně a jiný postup je výslovně zakázán a sankcionován. Tento požadavek je souladný se Směrnicí. Její čl. 21 odst. 5 sice hovoří o *dodání ke spotřebě*, avšak bez kontextu k případu žalobkyně. Stejně tak žalobkyní zmiňovaný rozsudek NSS ze dne 4. 1. 2018, č. j. 7 Afs 174/2017-22 se vztahuje ke zcela jiné problematice, kdy byl řešen rozdíl v okamžiku dodání mezi pevnými palivy a elektřinou a nebylo vůbec řešeno, kdo je dle zákona o dani z elektřiny konečným spotřebitelem.

7. Krajský soud souhlasí s žalobkyní, že při výkladu zákona o dani z elektřiny, pokud jde o vznik daňové povinnosti, je nutné přihlédnout ke znění Směrnice.

Právo EU

8. Čl. 21 odst. 5 Směrnice stanoví, že *pro účely článků 5 a 6 směrnice 92/12/EHS podléhají elektřina a zemní plyn zdanění a jsou zdanitelné v okamžiku dodání distributorem nebo redistributorem. Pokud se dodání ke spotřebě uskuteční v členském státě, v němž distributor nebo redistributor nejsou usazeni, povinnost přiznat a odvedl daň členského státu dodání má společnost, která musí být registrována v členském státě dodání. Daň se ve všech případech ukládá a vybírá podle postupů stanovených každým členským státem*.

9. Citované ustanovení Směrnice spojuje vznik daňové povinnosti s okamžikem, kdy je elektřina dodána distributorem nebo redistributorem. První věta citovaného ustanovení však nestanoví, zda má jít o dodání elektřiny osobě, která ji spotřebuje, nebo zkrátka jakémukoliv subjektu, tj. i jinému redistributorovi, který ji případně dodá dalšímu redistributorovi. První větu následně upřesňuje věta druhá, která klade důraz na okamžik spotřeby elektřiny, který je z hlediska vzniku daňové povinnosti relevantní.

10. To potvrzuje stanovisko generálního advokáta M. S. ze dne 7. 3. 2018 učiněné ve věci C-90/17, *Turbogás*, odst. 19 a 20, který v něm uvedl, že dle čl. 21 odst. 5 Směrnice vzniká daňová povinnost v případě elektřiny až v okamžiku jejího dodání distributorem konečnému uživateli. Elektřina je tak daněna pouze jednou, a to ve fázi distribuce. Obdobný výklad čl. 21 odst. 5 Směrnice lze nalézt také v rozsudku Soudního dvora EU (SDEU) ze dne 12. 2. 2009, C-475/07, *Komise v. Polsko*, odst. 50 až 56, ve kterém SDEU dospěl k závěru, že relevantním okamžikem pro vznik daňové povinnosti je dodání elektřiny distributorem nebo redistributorem, přičemž zdůraznil okamžik skutečné spotřeby elektřiny, který může nastat v jiném členském státě, čímž by se daň neplatila v Polsku. To byl jeden z důvodů, pro který SDEU shledal polskou právní úpravu okamžiku vzniku daňové povinnosti jako rozpornou se Směrnicí.

11. Také NSS v žalobkyní zmíněném rozsudku ze dne 4. 1. 2018, č. j. 7 Afs 174/2017-22, odst. 17, vyložil čl. 21 odst. 5 Směrnice tak, že ve vztahu k elektřině a plynu hovoří o dodání ke spotřebě. NSS uvedl, že vzhledem k tomu, že u elektřiny a plynu dodávaných prostřednictvím distribuční sítě se dodání neuskutečňuje v místě, kde jsou elektřina nebo plyn uvedeny do distribuční sítě, ale v místě, kde jsou ze sítě odebírány konečným spotřebitelem, okamžik dodání nutně nastává také v místě konečné spotřeby, přičemž odkázal na výše uvedený rozsudek SDEU ve věci C-475/07. Žalobkyni lze sice

přisvědčit v tom, že NSS se v citovaném rozsudku zabýval primárně okamžikem dodání pevných paliv, avšak učinil tak za pomoci Směrnice a využil komparaci právě s dodáním elektřiny (jakkoliv NSS pojednává o dni dodání, odkazuje zjevně na čl. 21 odst. 5 Směrnice, který i dle NSS upravuje vznik daňové povinnosti a povinnosti daň přiznat a zaplatit – srov. odst. 16 citovaného rozsudku). Výklad NSS je proto relevantní, navíc odpovídá jazykovému výkladu čl. 21 odst. 5 Směrnice a také výkladu provedenému generálním advokátem ve věci C-90/17 a také SDEU ve věci C-475/07.

12. Lze tak učinit dílčí závěr o tom, že podle Směrnice je pro vznik daňové povinnosti rozhodný okamžik dodání elektřiny distributorem (redistributorem) ke konečné spotřebě.

Náhled do právních úprav jiných členských států

13. Krajský soud se dále zabýval tím, jak vymezují vznik daňové povinnosti k dani z elektřiny právní řády vybraných členských států.

14. Slovenská právní úprava stanoví, že daňová povinnost vzniká dnem dodání elektřiny na daňovém území konečnému spotřebiteli elektřiny, přičemž konečným spotřebitelem je osoba, která je koncovým odběratelem elektřiny v domácnosti nebo odběratelem elektřiny mimo domácnost, která nakupuje elektřinu pro vlastní spotřebu. Koncovým odběratelem v domácnosti je osoba, která nakupuje elektřinu pro vlastní spotřebu v domácnosti[1]. Slovenská právní úprava nedefinuje konečného spotřebitele prostřednictvím formálního kritéria, ale prostřednictvím kritéria materiálního (nákup elektřiny pro vlastní spotřebu).

15. Dále lze poukázat na rakouskou úpravu, podle které podléhá dani dodání elektřiny na daňovém území s výjimkou elektrárenských podniků a dalších prodejců, pokud je elektřina určena k dalšímu dodání[2]. Rovněž rakouská úprava daně z elektřiny klade důraz na to, zda je elektřina při dodávce spotřebována nebo je nakupována za účelem dalšího prodeje. Také francouzská úprava spojuje vznik daňové povinnosti s okamžikem dodání elektřiny konečnému uživateli, který není vymezen prostřednictvím žádného formálního kritéria[3]. Totéž platí o úpravě irské, která stanoví, že daňová povinnost vzniká v okamžiku dodání elektřiny dodavatelem spotřebiteli, který je definován jako osoba, která odebírá elektřinu za účelem spotřeby[4].

16. V Německu daňová povinnost vzniká v okamžiku, kdy je na daňovém území odebrána elektřina z distribuční sítě konečným spotřebitelem, příp. dodavatelem pro vlastní spotřebu. Konečný spotřebitel přitom není definován pomocí formálního kritéria. Nutno však dodat, že dle německé právní úpravy musí mít dodavatel elektřiny povolení pro tuto činnost. Pokud je elektřina dodána dodavateli, který jím nedisponuje, stanoví právní úprava domněnku, že elektřina byla odebrána ze sítě konečným spotřebitelem. Takový dodavatel však může požádat o vrácení daně, pokud prokáže, že elektřina byla zdaněna či odebrána bez daně[5].

---

[1] *Zákon č. 609/2007 Z. z., o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov*, § 2 odst. 1 písm. g), písm. j), § 9 odst. 1 písm. a) a § 10 odst. 1 písm. a).

[2] *Bundesgesetz, mit dem eine Abgabe auf die Lieferung und den Verbrauch elektrischer Energie eingeführt wird (Elektrizitätsabgabegesetz)*, § 1 odst. 1, bod 1.

[3] *Code des douanes*, *Article 266 quinquies C.*

[4] *Electricity Tax*, 57 a 58.

[5] *Stromsteuergesetz vom 24. März 1999*, § 5.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

17. Polská právní úprava spojuje vznik daňové povinnosti s dodáním elektřiny konečnému kupujícímu, kterým se rozumí subjekt nakupující elektřinu, který není držitelem licence na výrobu, skladování, přenos, distribuci nebo obchodování s elektřinou ve smyslu polských energetických předpisů. Dnem vzniku daňové povinnosti je den pořízení elektřiny konečným kupujícím uvnitř Společenství[6]. V Polsku tedy nepodléhá dani z elektřiny dodání elektřiny mezi obchodníky s elektřinou. Výjimkou je pochopitelně situace, kdy držitel takové licence sám elektřinu spotřebuje[7].

Český právní řád

18. Ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny stanoví, že *pro účely této části se rozumí konečným spotřebitelem fyzická nebo právnická osoba, která není držitelem povolení k nabytí elektřiny bez daně; konečným spotřebitelem není provozovatel distribuční soustavy, provozovatel přenosové soustavy*.

19. Podle § 3 odst. 1 písm. a) téhož předpisu je plátcem daně *dodavatel, který na daňovém území dodal elektřinu konečnému spotřebiteli*. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká podle § 5 odst. 1 písm. a) zákona o dani z elektřiny dnem *dodání elektřiny konečnému spotřebiteli na daňovém území*.

20. Z citovaných ustanovení vyplývá, že daňová povinnost vzniká v okamžiku dodání elektřiny konečnému spotřebiteli. Ten je definován v § 2 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny pomocí formálního hlediska tak, že se jedná o jakoukoliv osobu, která nedisponuje povolením k nabytí elektřiny bez daně ve smyslu § 13 zákona o dani z elektřiny. Jednou z podmínek pro vydání takového povolení je, že žadatel je dle § 13 odst. 2 písm. d) držitelem licence na obchod s elektřinou.

21. Zákon o dani z elektřiny tedy počítá s tím, že mezi osobami, které jsou držiteli povolení k nabytí elektřiny bez daně, jimiž budou typicky obchodníci s elektřinou, budou probíhat dodávky elektřiny bez daně. Dani by podléhaly ty dodávky elektřiny, kterou osoba disponující povolením k nabytí elektřiny bez daně spotřebuje [§ 5 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny].

22. V nyní řešené věci žalobkyně dodala elektřinu společnosti A., která byla v rozhodném období obchodníkem s elektřinou (viz např. smlouvy o dodávkách elektřiny založené ve spise) a dodávala elektřinu jiným obchodníkům s elektřinou (tuto skutečnost označil žalovaný na str. 11 napadeného rozhodnutí za nespornou, navíc ze sdělení společnosti ČEZ ESCO ze dne 25. 10. 2022 vyplývá, že společnost A. elektřinu společnosti Č. E. skutečně dodala), avšak nedisponovala povolením k nabytí elektřiny bez daně.

23. Jinak řečeno žalobkyně dodala elektřinu obchodníkovi s elektřinou, který ji (přinejmenším částečně) nespotřeboval, ale dodal ji dalšímu obchodníkovi s elektřinou. Zdanění takové dodávky elektřiny odpovídá textu zákona o dani z elektřiny, který vznik daňové povinnosti spojuje s dodáním elektřiny osobě, která není držitelem povolení k nabytí elektřiny bez daně, tj. vznik daňové povinnosti váže k hledisku formálnímu. Nicméně s ohledem na výše provedený výklad čl. 21 odst. 5 Směrnice by dodání elektřiny nikoliv ke konečné spotřebě nemělo podléhat dani. Výklad provedený žalovaným je tedy sice souladný s textem zákona,

[6] *Ustawa z dnia 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym*, čl. 2 odst. 1, bod 19), čl. 9 odst. 1, bod 1) a čl. 11, odst. 1, bod 1).

[7] Tamtéž, čl. 9 odst. 1, bod 3) a čl. 11 odst. 1, bod 3).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

ale rozporný s čl. 21 odst. 5 Směrnice, se kterou je v částečném rozporu také zákon o dani z elektřiny.

24. Rozpor konkrétně spočívá v tom, že zákon o dani z elektřiny striktně váže vznik daňové povinnosti na absenci povolení k nabytí elektřiny bez daně, nikoliv na skutečnou spotřebu elektřiny, resp. dodávku elektřiny ke konečné spotřebě. Zákon o dani z elektřiny tedy nezohledňuje skutečnost, zda při dodávce elektřiny osobě takovým povolením nedisponující dojde ke spotřebě elektřiny či nikoliv. Přitom až dodání elektřiny ke konečné spotřebě je z hlediska Směrnice relevantní pro vznik daňové povinnosti.

25. Také důvodová zpráva k zákonu o dani z elektřiny (sněmovní tisk č. 222/0, Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 5. volební období, důvodová zpráva k §§ 12 až 15, dostupné na www.psp.cz) uvádí, že pokud je elektřina nabyta dodavatelem za účelem jejího dalšího prodeje, nevzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Tím plně vystihuje úpravu Směrnice.

26. Krajský soud sice rozumí tomu, že institut povolení k nabytí elektřiny bez daně má představovat opatření proti daňovým únikům, avšak paušální zdanění dodávek elektřiny bez ohledu na to, zda byla elektřina dále dodána dalšímu obchodníkovi s elektřinou či spotřebována, odporuje Směrnici. Zákonodárce měl zkrátka využít jiný institut, který by přispěl k zamezení daňových úniků.

27. Dle názoru soudu tak Směrnice nebyla do českého právního řádu náležitě transponována. Nesprávnou transpozici směrnice rozhodně nelze klást k tíži adresátům veřejné správy. Znění čl. 21 odst. 5 Směrnice je přitom dostatečně jasné, přesné a bezpodmínečné, proto je namístě jej přímo aplikovat (srov. rozsudky SDEU ze dne 4. 12. 1974, C-41/74, *Van Duyn* nebo ze dne 26. 2. 1986, C-152/84, *Marshall*). Pro úplnost krajský soud uvádí, že Směrnice neobsahuje žádné obecné ustanovení, které by členským státům umožňovalo odchýlit se od zde obsažených pravidel a přijmout přísnější úpravu, která by umožnila zdanit dodávku elektřiny mezi obchodníky s elektřinou, která byla pořízena za účelem dalšího prodeje (srov. čl. 20 odst. 3 Metodického pokynu pro zajišťování prací při plnění legislativních závazků vyplývajících z členství České republiky v Evropské unii, schválené usnesením vlády ze dne 22. 2. 2021, č. 178, dostupné na vlada.gov.cz).

28. V řízení vyšlo najevo, že společnost A. elektřinu dodanou žalobkyní dodala dalším obchodníkům s elektřinou, avšak žalovaný s ohledem na znění zákona o dani z elektřiny považoval za irelevantní, co se stalo s elektřinou dodanou společnosti A., proto se podrobněji nezabýval tím, zda tato společnost část žalobkyní dodané elektřiny spotřebovala nebo ji dodala dalším obchodníkům v plném rozsahu, což může mít vliv na daňovou povinnost žalobkyně. Proto bude nutné se touto otázkou zabývat v dalším řízení. Důkazní břemeno stran této otázky bude tížit žalobkyni dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyní navržené důkazy soud neprovedl, protože popsanou problematiku bude namístě komplexně vyřešit v dalším řízení, kde by mělo spočívat těžiště dokazování.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

29. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). S ohledem na výše uvedené se krajský soud dalšími námitkami žalobkyně nezabýval.

30. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovaný byl s ohledem na úspěch žalobkyně ve věci zavázán k náhradě jí účelně

vynaložených nákladů. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč. Dále zahrnují odměnu advokáta za poskytnuté úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“), ve znění do 31. 12. 2024 v podobě přípravy a převzetí zastoupení a podání žaloby. Za každý z nich náleží zástupci žalobkyně odměna podle § 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve výši 3 100 Kč, tj. celkem 6 200 Kč. Za každý úkon právní služby náleží zástupci žalobkyně paušální náhrada účelně vynaložených výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč, tj. celkem 600 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, přiznal mu soud její náhradu ve výši 21 % počítaných z částky 6 800 Kč. Celkové náklady žalobkyně tedy činí 11 228 Kč.

Poučení:

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

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 14. května 2025

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.