



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a JUDr. Václava Štencla, MA, ve věci

žalobce: **Agro Okluky, a.s.**
Nivnická 839, Dolní Němčí
zastoupený advokátem Mgr. Luďkem Šikolou
Ovocný trh 1096/8, 110 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2023, č. j. 34677/2023-900000-314,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce je provozovatelem bioplynové stanice v Dolní Němčí, kde vyrábí bioplyn, který následně spaluje v kogenerační jednotce, čímž vzniká elektřina a teplo (kombinovaná výroba elektřiny a tepla). Celní úřad pro Zlínský kraj vydal platební výměry na energetickou daň

ze zemního plynu a některých dalších plynů (dále též „daň z plynu“) za zdaňovací období leden až říjen 2021 (dne 8. 2. 2022), za zdaňovací období leden 2022 (dne 21. 4. 2022) a za zdaňovací období únor 2022 (dne 11. 5. 2022). Dospěl totiž k závěru, že i u části plynu, který připadá na výrobu tepla, je žalobce povinen přiznat a zaplatit daň z plynu.

2. Žalovaný pak rozhodnutím ze dne 21. 7. 2023 tyto platební výměry podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, změnil v části týkající se výše stanovení daně z plynu. Daň stanovil podle pomůcek na základě § 98 daňového řádu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Žalobce v žalobě namítal nesprávný výklad příslušných ustanovení části čtyřicáté páté, zejména ve vztahu k § 8 odst. 7 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, (dále „zákon o dani z plynu“).
4. Žalobce tvrdí, že žalovaný zdůvodňuje zdanění změnou § 8 zákona o dani z plynu, neboť od 1. 1. 2021 byl vypuštěn § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu („*Od daně je osvobozen bioplyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29*“). Žalobce má naopak za to, že od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 nepodléhal bioplyn spalovaný v kogeneračních jednotkách dani z plynu.
5. Dále žalobce tvrdí, že z rozhodnutí Evropské komise sp. zn. C (2015) 5632 cor ze dne 12. 8. 2015 vyplývá, že výslovné osvobození bioplynu od daně dle § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu se týkalo bioplynu určeného jako náhrada tradičních pohonných hmot na bázi ropy. Ustanovení § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu mělo pomoci snížit emise skleníkových plynů vznikajících spalováním pohonných hmot pro dopravu o 6 % oproti normě platné pro fosilní paliva a zajistit, aby v roce 2020 tvořila obnovitelná energie alespoň 10 % celkového objemu spotřeby energie v dopravě. Uvedené podporuje žalobce odkazem na důvodovou zprávu, podle které ke zrušení § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu došlo proto, že víceletý program veřejné podpory dalšího uplatnění udržitelných biopaliv v dopravě se vztahoval pouze na období 2015 - 2020. Vzhledem k tomu, že bioplyn vyrobený v bioplynové stanici žalobce nebyl nikdy určen jako náhrada tradičních pohonných hmot pro dopravu na bázi ropy, nemůže zrušení tohoto ustanovení s sebou nést zrušení daňového osvobození bioplynu vyrobeného a spotřebovaného v bioplynové stanici.
6. Žalobce také brojí proti posouzení charakteru procesu výroby elektřiny v bioplynové stanici. Žalovaný vychází z toho, že žalobce používá bioplyn v technologii KVVET, kde dochází jak k výrobě elektřiny, tak k výrobě tepla. Žalobce odkazuje na výkladové stanovisko Energetického regulačního úřadu (dále též „ERÚ“) ze dne 3. 4. 2013, č. 1/2013, podle kterého jsou bioplynové stanice považovány za výrobu elektřiny z bioplynu, přičemž jako sekundární produkt, který nelze nijak odbourat, vzniká teplo. Žalobce je proto toho názoru, že rovněž ta část bioplynu, z níž vzniká samovolným procesem odpadní teplo, je osvobozena od daně z plynu.
7. Podle žalobce jsou daně významným zásahem do vlastnického práva, které je chráněno dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, a proto je třeba nejednoznačné ustanovení zákona interpretovat dle principu *in dubio mitius*, tj. vykládat právní předpisy v oblasti daní v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, podle kterého je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti, opačně by se jednalo libovůli zákonodárce. Dále se žalobce dovolával zásady úplného zákonného výčtu pravomocí orgánů veřejné

správy a odkázal na náleží Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, a na rozsudek NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44.

8. Žalobce také namítal, že žalovaný změnil správní praxi, aniž by došlo ke změně právní úpravy. Podle § 5 odst. 1 daňového řádu je žalovaný povinen při správě daní postupovat v souladu se zákonem a současně je povinen počínat si tak, aby při posuzování obdobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Žalovaný však v případě žalobce postupoval odlišně, než jak tomu dosud činil u jiných bioplynových stanic. Při zjišťování množství tepla vzniklého v bioplynové stanici totiž správce daně vycházel z evidence ERÚ, kterou žalobce předložil, avšak žalovaný provedl vlastní výpočet, v důsledku čehož stanovil žalobci mnohonásobně vyšší daň z plynu; za předmět daně považoval veškerý bioplyn vstupující do kogenerační jednotky s výjimkou bioplynu, který odpovídá elektrické účinnosti kogenerační jednotky. Takový způsob výpočtu podle žalobce vůbec nereflektuje, zda žalobce využije odpadní teplo, či nikoli.
9. Žalobce namítá nepřipustnosti změny ustálené správní praxe, jak ji vyslovil Ústavní soud v náleží ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I ÚS 520/06-1. V této souvislosti napadá žalobce postup žalovaného, který v neprospěch žalobce změnil způsob výpočtu a výši doměřené daně z plynu. Žalobce poukazuje na délku odvolacího řízení před žalovaným, které trvalo téměř rok a půl a v jehož průběhu došlo ke změně právního názoru žalovaného na věc, jak prokazuje výzva žalovaného ze dne 21. 4. 2023, kde žalovaný odsouhlasil správnost výkazů ERÚ jako podkladu pro výpočet daně z plynu. V napadeném rozhodnutí ale již vycházel z toho, že výkazy ERÚ zohledňují pouze vyrobené užitečné teplo a nemohou být důkazem o veškerém množství spotřebovaného bioplynu, ze kterého vznikla povinnost daně z plynu přiznat a zaplatit.
10. Mimo to žalobce namítal změnu právního názoru žalovaného v porovnání s hodnocením jiných srovnatelných daňových subjektů (jiných bioplynových stanic), v jejichž případě byla vydána pravomocná rozhodnutí žalovaného o doměření daně z plynu právě na základě výkazů ERÚ, tedy na základě výkazů o bioplynu spotřebovaném k výrobě užitečného tepla. Žalobce navrhl provedení důkazu těmito pravomocnými rozhodnutími, kterými „nutně žalovaný disponuje“, konkrétně poukázal na činnost Celního úřadu pro Pardubický kraj a Celního úřadu pro Zlínský kraj.
11. Žalobce má tak za to, že postup žalovaného, který zdanil veškerý bioplyn odpovídající tepelné účinnosti kogenerační jednotky a poměrné části ztrát, je protizákonný a odporuje dosavadní praxi krajských celních úřadů a rovněž dosavadní praxi žalovaného, který svůj právní náhled na věc změnil až v průběhu odvolacího řízení ve věci žalobce.
12. Žalobce rovněž namítal, že v důsledku změny právní praxe žalovaného dojde u srovnatelných daňových subjektů k doměřování daně z plynu až tři roky zpětně, včetně úroků z prodlení.
13. Žalobce proto navrhuje napadené rozhodnutí i jemu předcházející rozhodnutí celního úřadu zrušit. Na svém procesním postoji setrval i na jednání.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný považuje žalobu za nedůvodnou a svoje rozhodnutí za souladné se zákonem. Podle žalovaného je od daně osvobozen pouze plyn použitý k výrobě elektřiny podle § 8 písm. b) zákona o dani z plynu. Pokud šlo o období od 1. 1. 2008 do 30. 10. 2009, vycházel žalovaný z toho, že byl bioplyn určený ke kombinované výrobě elektřiny a tepla osvobozen od daně,

neboť aplikoval princip *in dubio mitius* na § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu. Daň proto nebyla dotčeným daňovým subjektům do konce roku 2020 vyměřována. Vzhledem k tomu, že žalobce nevedl povinnou evidenci spotřebovaného plynu k výrobě tepla podle § 19 odst. 1 zákona o dani z plynu, stanovil žalovaný daň podle pomůcek, které získal při místním šetření u žalobce. Žalovaný proto navrhl žalobu zamítnout.

IV. Posouzení věci

15. 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.).
16. Soud proto přezkoumal zákonnost napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
17. Předně nelze souhlasit s tím, že plyn vyrobený v bioplynové stanici není předmětem daně z plynu, neboť se jedná pouze o „meziprodukt“ vznikající a spotřebovaný v rámci technologického celku.
18. 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.
19. 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*. V případě plynu vyrobeného v bioplynové stanici tak dochází ke vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň 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.
20. Soudní dvůr Evropské unie (SDEU) v rozsudku ze dne 7. 3. 2018 ve věci C-31/17 *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 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.

21. Zdejší soud nesouhlasí se závěrem žalobce, že se osvobození podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu vztahuje na veškerý bioplyn vyrobený v bioplynové stanici, neboť ten je spotřebován na výrobu elektřiny.
22. Podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu *je od daně 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 elektřiny a tepla možné dosahovat významně vyšší účinnosti než v případě prostého generátoru elektřiny, což je také důvodem veřejné podpory dané technologie.
23. 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 se dané výkladové stanovisko věnuje výhradně výkupním cenám elektřiny, je pochopitelné, že ostatní aspekty kogeneračních jednotek pomíjí a soustředí se právě na výrobu elektrické energie.
24. 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 dani 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 poměrné 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.

25. Na základě výše uvedeného výkladu SDEU nemůže být úspěšná ani argumentace žalobce, že kogenerační jednotka vyrábí jakožto primární výrobek elektřinu, a proto je plyn v ní spálený osvobozen od daně. Svoji argumentaci staví žalobce na skutečnosti, že sekundární výrobě tepla nelze zabránit. Zde je však třeba zdůraznit, že žalobce používá kogenerační jednotku, která je přímo určena pro společnou (současnou) výrobu elektřiny a tepla. Nejedná se tak o nahodilý produkt, nýbrž o zcela cílený produkt elektřiny a tepla při použití dané technologie. To, jakým způsobem žalobce teplo využívá, je na jeho rozhodnutí.
26. 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.
27. Nelze souhlasit ani s tím, 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 neplyne. 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 je zvýšena efektivita energetického procesu) pak ve své podstatě není ničím jiným než teplem vyrobeným v kogeneraci.
28. Úvahy žalobce nepodporuje ani rozsudek NSS 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.
29. 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 nepřípustnému dvojímu zdanění ve smyslu směrnice o zdanění energetických produktů.

30. 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.
31. 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 daně 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.
32. 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.
33. Žalovaným provedený způsob výpočtu části plynu použité na výrobu tepla nereflektuje 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). Zbývající část plynu pro výrobu tepla je předmětem daně bez ohledu na to, zda daňový subjekt teplo vyrobené v kogeneraci efektivně využívá či nikoliv.
34. Žalovaný svůj postup dostatečně podložil a své úvahy řádně odůvodnil. Správce daně na pokyn žalovaného v průběhu odvolacího řízení provedl místní šetření u žalobce za účelem zjištění skutečného spotřebovaného množství bioplynu, neboť žalovaný zjistil, že žalobce nepředložil evidenci o množství nabytého a spotřebovaného plynu za zdaňovací období podle § 19 odst. 1 zákona o plynu, přičemž výkazy ERÚ nemusí obsahovat přesné a úplné údaje, neboť obsahují údaje o „*dodávkách užitečného tepla*“ v gigajoulech (GJ). Správce daně takto vykázané teplo převedl příslušným koeficientem na konkrétní množství plynu v MWh

spalného tepla a následně vypočítal výslednou výši daně. Soud souhlasí se žalovaným, že dani podléhá veškeré množství bioplynu, vyjma osvobozeného od daně, nikoli pouze část použitá na výrobu „užitečného tepla.“ Žalobce měl přitom povinnost vést údaje o spotřebovaném bioplynu podle § 19 odst. 1 zákona o plynu, přičemž tuto povinnost nesplnil, což ani nesporkoval. S ohledem na tuto zákonnou povinnost nemůže žalobce úspěšně vytýkat žalovanému, že vyžadoval řádnou evidenci nabytého a spotřebovaného plynu a nespokojil se s výkazy ERÚ, které nejsou primárně určeny pro stanovení daně z plynu.

35. Žalobce vytýká žalovanému změnu právního názoru v průběhu daňového řízení. K tomu sice došlo, nicméně žalobce byl před vydáním rozhodnutí s podklady pro vydání rozhodnutí řádně seznámen (opak ostatně netvrdil) a není tak zřejmé, jakým způsobem by měl být tímto postupem žalovaného dotčen na svých právech. V daňovém řízení neplatí zásada zákazu *reformatio in peius*. Výsledek odvolacího řízení tak může být pro daňový subjekt méně příznivý, než bylo odvoláním napadené prvostupňové rozhodnutí.
36. Pro úplnost je třeba uvést, že žalovaný stanovil daň z plynu podle pomůcek, neboť žalobce nevedl evidenci podle § 19 odst. 1 ZSVR. Jak žalovaný popsal v žalovaném rozhodnutí, jako pomůcky použil provozní evidenci žalobce a v ní uvedené údaje o množství MWh vyrobené elektrické energie a množství tepla použitého pro ohřev fermentoru (což žalobce měřil a evidoval) a provozní řád bioplynové stanice. Žalovaný zvolil pro žalobce výhodnější postup, neboť použil údaje získané z evidence množství bioplynu vyrobeného žalobcem před postupem podle § 6 odst. 3 zákona o plynu. Při stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu se přitom jedná o kvalifikovaný odhad, s čímž musí být daňový subjekt srozuměn, neplní-li zákonnou povinnost, na jejímž základě bylo možno stanovit daň zcela přesně, jak by odpovídala spotřebovanému bioplynu při výrobě tepla po odečtení příslušných ztrát.
37. Soud uzavírá, že při stanovení výše daně postupoval žalovaný tak, aby daň stanovil dostatečně spolehlivě a aby neměla sankční povahu, jak požaduje judikatura NSS (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, podle něhož „Právo bránit se proti takto stanovené dani tedy má daňový subjekt v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 a § 98 odst. 4 daňového řádu).“
38. 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 téměř rok a půl, pak sama o sobě nemá žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
39. 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.
40. Co se týče legitimního očekávání, tak 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 NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132).

41. Žalobce namítá, že ví o případech, kdy žalovaný rozhodl tak, že za základ daně považoval jen množství plynu spotřebované 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.
42. 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.
43. Jak uvedl žalovaný, 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. Také zdejší soud se ztotožňuje se závěrem, že v takovém případě lze stěžovat 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 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.
44. Ke shodnému závěru, který učinil zdejší soud ve věci nyní posuzované, ostatně dospělo již několik krajských soudů; např. Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 31. 1. 2024, sp. zn. 52 Af 14/2023 – 82, nebo soud zdejší v rozsudku ze dne 3. 10. 2024, sp. zn. 62 Af 17/2024.

V. Závěr a náklady řízení

45. Ze shora uvedených důvodů zdejší soud žalobu zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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.

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.

Brno 6. 5. 2025

Petr Šebek v. r.
předseda senátu