



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Zemědělská akciová společnost Nivnice**  
sídlem Brodská 624, Nivnice  
zastoupen Mgr. Luďkem Šikolou, advokátem  
sídlem Ovocný trh 1096/8, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2023, č.j. 34692/2023-900000-314,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Žalobce je provozovatelem bioplynové stanice, v níž vyrábí bioplyn, který následně spaluje v kogenerační jednotce. Tím vzniká elektřina a teplo (kombinovaná výroba elektřiny a Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

tepla). Celní úřad pro Zlínský kraj čtrnácti platebními výměry stanovil žalobci daň ze zemního plynu a některých dalších plynů za zdaňovací období leden 2021-únor 2022 v celkové výši 54 723 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 157 510 Kč, neboť použil odlišný výpočet pro určení poměrné části bioplynu použité k výrobě tepla a daň stanovil podle pomůcek. S nosnými důvody rozhodnutí celního úřadu se ovšem žalovaný ztotožnil.

## II. Žaloba

2. Podle žalobce je nesprávná 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.
3. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že dle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu lze osvobodit pouze tu část bioplynu, která připadá na výrobu elektřiny. Žalobce je 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 jako bioplyn použitý pro výrobu elektřiny. V této souvislosti žalobce poukázal na 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. Z uvedeného plyne, že teplo vznikající při výrobě elektřiny v kogenerační jednotce, je pouze odpadním teplem.
4. Žalovaný se při výpočtu základu daně odchýlil od své správní praxe, ale i praxe celních úřadů. Celní úřady v obdobných případech vycházely z množství užitečného tepla, které 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 nereflakuje množství skutečně využitého tepla, je neodůvodněný a zapříčinil několikanásobné zvýšení daně. Žalobce má podle výkladu žalovaného stejnou daňovou povinnost bez ohledu na to, zda vzniklé teplo využije či nikoliv. Odvolací řízení navíc trvalo téměř 15 měsíců, což je v rozporu s pokynem o stanovení lhůt při správě daní. Až v průběhu takto dlouhého řízení oznámil žalovaný svůj změněný názor.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

5. Žalobce dále namítá, že ví o případech, kdy sám žalovaný rozhodl tak, že za základ daně považoval jen množství plynu spotřebovaného k výrobě užitečného tepla. Žalobce sice žádná taková rozhodnutí nemá, ale soud by měl uložit žalovanému, aby doložil 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.
6. Z důvodu shora uvedených výkladových nejasností a v souladu se zásadou *in dubio mitius* měl žalovaný zvolit výklad, který znamená menší zásah do vlastnického práva žalobce; to však neučinil. Navrhl proto, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející platební výměry zrušil.

### III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný upozornil, že žalobní námitky se shodují s námitkami odvolacími. Ty žalovaný dostatečně vypořádal v napadeném rozhodnutí.
8. Bioplyn spalovaný v kogenerační jednotce je předmětem daně z plynu od nabytí účinnosti zákona o dani z plynu (1. 1. 2008). S účinností od 1. 10. 2009 byl do zákona zaveden § 8 odst. 7, podle kterého byl od daně osvobozen bioplyn učený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedených pod kódem nomenklatury 2711 29. Toto ustanovení bylo s účinností ode dne 31. 12. 2020 zrušeno. Žalovaný souhlasí se žalobcem, že hlavním cílem tohoto osvobození od daně mohlo být zvýhodnění bioplynu používaného jako paliva do motorů dopravních prostředků. Tuzemský zákonodárce však realizoval osvobození v širší podobě (včetně motorů kogeneračních jednotek). Bioplyn byl tedy nadále předmětem daně podle § 4 zákona o dani z plynu, byl však po dobu účinnosti § 8 odst. 7 od daně osvobozen. Na část bioplynu, která připadala na výrobu elektřiny, dopadal také § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu, podle kterého je od daně z plynu (po celou dobu účinnosti zákona) osvobozen plyn použitý k výrobě elektřiny (nehledě na druh zařízení použitého k výrobě elektřiny). Citované osvobození nedopadá na část bioplynu, která připadá v kogenerační jednotce na výrobu tepla. Po zrušení § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu tak zůstala osvobozena od daně pouze ta část bioplynu, ze které žalobce vyrobil elektřinu. Žalovaný o tomto výkladu informoval na svých internetových stránkách dne 8. 4. 2021.
9. Poukázal na rozsudek Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“) ze dne 7. 3. 2018, C-31/17, *Cristal Union* (dále jen „rozsudek *Cristal Union*“). V něm SDEU potvrdil, že plyn použitý v kogeneraci je ve smyslu směrnice 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“), předmětem daně z plynu (jinak by se soud osvobozením od této daně ani nezabýval). Dále uvedl, že dle směrnice je povinně osvobozena jen ta část z použitého plynu, která v kogenerační jednotce připadá na výrobu elektřiny. SDEU sice připustil určité obtíže praktického rázu spojené s určením podílu plynu použitého pro výrobu tepla, měl však za to, že určení takového podílu je možné. Tuzemský zákonodárce se rozhodl osvobodit bioplyn použitý v kogenerační jednotce pro výrobu tepla pouze v případě, že teplo je dodáváno domácnostem. To se v nyní posuzované věci nestalo.
10. Také s námitkou, že žalobce produkuje teplo jen jako odpadní produkt, se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí. Důležité je, že produktem kogenerace jsou jak

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

elektrina, tak teplo. Názor žalobce, že teplo je produktem druhořadým, není důležitý. Nic na tom nemění ani výkladové stanovisko Energetického regulačního úřadu č. 1/2023, neboť to nebylo vydáno pro účel správy daně z plynu.

11. Správní praxe se od změny zákona v roce 2021 teprve utváří, těžko se od ní tedy mohly správní orgány odchýlit. Žalovaný má možnost názory správce daně korigovat až v odvolacím řízení. Správce daně vycházel z výkazů ERÚ, které neobstojí. Ostatně i žalobce označil údaje v nich za pouhé odhady. Po provedeném místním šetření dospěl žalovaný k novým skutkovým a právním závěrům a žalobce byl s těmito závěry ještě před vydáním rozhodnutí seznámen. Východiskem, že bioplyn použitý v kogenerační jednotce je předmětem daně, se žalovaný řídil od počátku. Námitka, že žalovaný nereflexuje množství skutečně využitého (užitečného) tepla, resp. že předmětem daně může být pouze užitečné teplo, nemá oporu v zákoně o dani z plynu. Délka odvolacího řízení nemá vliv na zákonnost správního rozhodnutí. Žalovaný neví o existenci údajných odlišných rozhodnutí a podotýká, že rozhodovací praxí prvostupňových celních úřadů není vázán.
12. Daň byla vyměřena na základě zákona a v jeho mezích. Pro aplikaci principu *in dubio mitius* je třeba, aby objektivně existovalo vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů. Nestací, že žalobce subjektivně považuje ustanovení zákona za nejednoznačné. V doplnění vyjádření ze dne 21. 5. 2024 žalovaný upozornil na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 31. 1. 2024, č. j. 52 Af 14/2023-82, který obdobnou argumentaci žalobce odmítl.
13. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### IV. Posouzení věci

14. Žaloba **není** důvodná.
15. Soud úvodem předesílá, že obdobnou věcí se zabýval v rozsudku ze dne 4. 10. 2024, č. j. 62 Af 17/2024-125. Ačkoliv v tamější věci napadené rozhodnutí zrušil, se závěry žalovaného o zdanění části bioplynu použité v kogenerační jednotce k výrobě tepla vyslovenými i v žalovaném zmiňovaném rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích č. j. 52 Af 14/2023-82 se ztotožnil.
16. Z hlediska systematiky považuje soud za vhodné nejprve stručně shrnout závěry žalovaného učiněné v napadeném rozhodnutí a poté je konfrontovat s žalobními námitkami.
17. 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) bodu 1 zákona o dani z plynu jako plyn pro stacionární motory. Princip stanovení základu daně je podle 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. Naopak část bioplynu, která v kombinované výrobě připadá na výrobu tepla, osvobozena není (shodně viz rozsudek *Cristal Union*).
18. 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, ani hmotnost vyrobeného bioplynu (§ 6 odst. 3 zákona o dani z plynu), však žalobce nebyl schopen doložit. Žalovaný Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

proto jako pomůcky pro stanovení daně použil evidenci žalobce pro OTE (operátor trhu s energiemi) a v ní uvedené údaje o množství MWh vyrobené elektrické energie (které žalobce měří a shoduje se s údaji ve výkazech ERÚ), žalobcem předložené technické listy kogeneračních jednotek a provozní řád bioplynové stanice.

19. Podle technického listu kogenerační jednotky Tedom Cento T160 je elektrická účinnost 37,8 % a tepelná účinnost 47,2 %. To znamená, že 37,8 % vstupního bioplynu je přeměněno na elektřinu, 47,2 % na teplo a zbylých 15 % představují ztráty. Z naměřené vyrobené (tzv. svorkové) elektřiny a koeficientu 0,378 (účinnost při výrobě elektřiny) žalovaný určil celkové množství spotřebovaného bioplynu (jeho spalné teplo). To následně rozdělil podle zmíněných hodnot účinnosti včetně poměrného rozdělení ztrát. Na výrobu elektřiny připadlo 44,47 % (včetně ztrát) a na výrobu tepla 55,53 % celkového množství energie na množství vstupního bioplynu. Obdobně žalovaný postupoval v případě kogenerační jednotky Tedom Quanto D580 SP BIO NOC s tím rozdílem, že dle technického listu byla elektrická účinnost 41,4 % a teplená 32,9 %. Výsledkem tedy byla spotřeba 55,72 % celkového množství energie na množství vstupního bioplynu na výrobu elektrické energie (včetně ztrát) a 44,28 % na výrobu tepla. Takovýmto způsobem zjištěné množství MWh energie obsažené v bioplynu použitého na výrobu tepla (včetně ztrát na jeho výrobu) lze podle žalovaného 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.
20. Osvobodit od daně na základě § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu lze dle žalovaného 44,47 % použitého bioplynu v první a 55,72 % v druhé kogenerační jednotce 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 použito pro ohřev fermentoru jako stěžejní části zařízení pro výrobu plynu. K jejímu určení žalovaný použil měření a provozní evidenci žalobce. Samotný výpočet základu daně, osvobozené části a výše daně pro jednotlivá zdaňovací období žalovaný uvedl v příloze napadeného rozhodnutí.
21. Žalobce předně namítá, že bioplyn nemůže být zdaněn v důsledku zrušení § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu s účinností od 1. 1. 2021, jelikož tímto ustanovením nebyl od daně ani osvobozen. S tím soud nesouhlasí.
22. 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 žalobce vyrobený plyn používá jako pohonnou

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

hmotu stacionárního motoru kogenerační jednotky technologie kombinované výroby elektřiny a tepla.

23. 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*. Zákon nerozlišuje mezi jednotlivými technologiemi spotřeby plynu. Je tudíž lhostejné, jakou technologií je vyrobený bioplyn spotřebován. 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 meziproduct, jakou konkrétní činnost vykonává motor poháněný bioplymem (to může mít význam pro případné osvobození od daně), jak je nastavena podpora fungování bioplynových stanic apod. Závěr žalovaného, že dani podléhá veškerý bioplyn, který není od daně výslovně osvobozen, je tedy správný.
24. 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.
25. S tímto výkladem se 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 za období od 1. 1. 2021 a následující žalobci stanovil daň.
26. Ostatně postup správců daně šlo předvídat také z informace Generálního ředitelství cel č. j. 19891/2021-900000-231 ze dne 8. 4. 2021, která byla zveřejněna na internetových stránkách Celní správy České republiky a kterou soud provedl důkaz při jednání. V předmětné informaci žalovaný upozorňoval 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. Uváděl, že i bioplynové stanice vyrábějící elektřinu jsou povinny řídit se zákonem o dani z plynu, neboť nakládají s bioplymem. Dále z informace vyplývá, 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 připadající na výrobu tepla osvobozena není, a je tedy nezbytné tuto část zdanit, tj. podat daňové přiznání a daň zaplatit.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

27. Soud nesouhlasí ani se závěrem žalobce, že osvobození podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu se vztahuje na veškerý bioplyn použitý jako palivo kogenerační jednotky, neboť ten je spotřebován na výrobu elektřiny.
28. 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 odst. 1 písm. c) téže směrnice pro plyn použitý pro kombinovanou výrobu tepla a elektrické energie zavedeno nebylo. Francouzská společnost *Cristal Union* argumentovala tím, že přestože ve Francii nebylo zavedeno osvobození ve smyslu článku 15 odst. 1 písm. c) směrnice o zdanění energetických produktů, měla by být s ohledem na článek 14 odst. 1 písm. a) směrnice 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 vycházel z toho, že 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 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 i na nyní posuzovaný případ.
29. 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. Provozuje kogenerační jednotku, v níž probíhá 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 provést lze, jak ostatně potvrdil i SDEU v rozsudku *Cristal Union*. Žalovaný také správně uvádí, že není podstatné, že žalobce subjektivně vnímá vyrobené teplo jako „odpadní produkt“. Přijetím výkladu, že vyrobené teplo je pouze odpadní produkt, by byl popřen samotný princip fungování kogenerační jednotky (který v podstatě mezi stranami sporný není), v níž lze díky souběžné výrobě tepla a elektřiny dosahovat významně vyšší účinnosti než v případě prostého generátoru elektřiny; to je také důvodem veřejné podpory dané technologie.
30. Na výše uvedeném nic nemění ani 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“) 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. 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. Pro účely stanovení daňové povinnosti tedy není určující.

31. Úmysl zákonodárce zdanit část bioplynu spotřebovanou v kogenerační jednotce na výrobu tepla vyplývá také z osvobození plynu dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu. Předmětné osvobození se použije pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla (v generátorech s minimální účinností stanovenou podle zvláštního právního předpisu), pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla dodáváno domácnostem. Pokud by byl veškerý bioplyn spálený v kogenerační jednotce osvobozen od daně, protože se jedná o plyn použitý k výrobě elektřiny (jak naznačuje žalobce), postrádalo by toto ustanovení smysl. S výjimkou tepla dodaného do domácností tedy není z daňového hlediska rozhodné, zda a v jaké části je vyrobené teplo užitečným teplem nebo odpadním teplem (žalobce jej zmaří). V nynějším případě však žalobce netvrdil, že by mělo být vyrobené teplo podle citovaného ustanovení osvobozeno.
32. Nedůvodná je rovněž argumentace, ve které žalobce poukazuje na odlišnou praxi celních úřadů. Praxe podřízených správních orgánů nemůže být pro žalovaného jakožto nadřízený orgán závazná. Proto soud nevyhověl návrhu žalobce, aby žalovaný soudu předložil rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj a Celního úřadu pro Pardubický kraj.
33. Žalovaným provedený způsob výpočtu části plynu použité na výrobu tepla skutečně nereflakuje množství reálně 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 použitá pro výrobu tepla je předmětem daně bez ohledu na to, zda daňový subjekt teplo vyrobené v kogeneraci efektivně využívá či nikoliv.
34. Není tedy pravdou, že by byl postup žalovaného nedostatečně podložený či dokonce náhodný. Naopak, žalovaný své úvahy 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 15 měsíců, pak sama o sobě nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (pokyn o stanovení lhůt při správě daní není obecně závazným právním předpisem a lhůty v něm obsažené jsou pouze pořádkové, resp. instruktivní).
35. Obecně lze tedy shrnout, 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

36. 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).
37. 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.
38. Totožnou námitkou se soud zabýval již v rozsudku ze dne 3. 10. 2024, č. j. 62 Af 17/2024-125. V tamější věci bylo v průběhu jednání před soudem vyjasněno, že žalovaný jednou opravdu rozhodl tak, jak tvrdí žalobce (jedná se o rozhodnutí, které přezkoumával Krajský soud v Českých Budějovicích v řízení pod sp. zn. 57 Af 1/2023). Zároveň žalovaný uvedl, že se jedná o jediné rozhodnutí, ve kterém použil coby základ daně množství vyrobeného užitečného tepla, jiná podobná rozhodnutí neexistují. Dodal, že správní praxe v této oblasti se začala utvářet teprve od roku 2021, nejprve na úrovni celních úřadů a teprve poté s jistým časovým zpožděním na úrovni žalovaného. Tyto skutečnosti byly potvrzeny při jednání i v nynější věci.
39. 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 nedokládá. Odlišné právní posouzení skutkově srovnatelných situací tímž správním orgánem je jistě obecně nežádoucím jevem. Pokud se však jedná pouze o ojedinělý případ odlišného posouzení při postupu podle změněné právní úpravy, nemůže to z povahy věci založit dotčeným subjektům žádné legitimní očekávání.
40. 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. Ani toto relativně krátké a časově poměrně vzdálené období dle soudu nemohlo žalobci založit legitimní očekávání určitého postupu celních orgánů v nynější věci ve vztahu ke zdaňovacím obdobím ledna 2021 až února 2022.
41. Jestliže žalobce vytýká žalovanému změnu právního názoru v průběhu daňového řízení, k čemuž skutečně došlo, pak je třeba uvést, že žalobce byl před vydáním rozhodnutí s podklady pro vydání rozhodnutí řádně (v souladu s § 115 daňového řádu) seznámen (netvrdil ani opak). Daňové řízení tvoří jeden celek a není ovládáno zásadou zákazu *reformatio in peius*. K porušení procesních práv žalobce tak v odvolacím řízení nedošlo.
42. Námitky tedy nejsou důvodné.

#### V. Závěr a náklady řízení

43. Ze shora uvedených důvodů 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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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.

Brno 15. května 2025

David Raus v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

Shodu s prvopisem potrzuje: R. L.