



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce **Miloslava Drhovského**, místem podnikání Malšice, Maršov 10, zastoupeného Mgr. Luďkem Šikolou, advokátem se sídlem Praha 1, Ovocný trh 1096/8, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 1387/7, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 10. 2023, č. j. 57 Af 1/2023-41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Celní úřad pro Jihočeský kraj platebními výměry ze dne 29. 7. 2022 č. j. 100583/2022-520000-32.3 a č. j. 100590/2022-520000-32.3, vyměřil žalobci za zdaňovací období březen a duben 2022 daň ze zemního plynu a některých dalších plynů v úhrnné výši 1 760 Kč, podle § 147 daňového řádu a podle části 45. zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci

veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSVR“, přičemž je vždy myšlena jeho část 45). Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 11. 2022, č. j. 47236-2/2022-900000-319, zamítl odvolání žalobce a platební výměry potvrdil. V odůvodnění mj. uvedl, že žalobce vyrábí v bioplynové stanici bioplyn, který následně spotřebovává v kogenerační jednotce k výrobě elektrické energie a tepla, přičemž vyrobené teplo je využíváno k ohřevu fermentačních nádrží a dvou kravínů. Tento bioplyn přitom byl předmětem daně ve smyslu § 4 ZSVR.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl.

[3] Krajský soud uvedl, že § 4 ZSVR, který stanoví předmět daně z plynu, již vyložil Nejvyšší správní soud například v rozsudcích ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010-61, či ze dne 15. 10. 2015, č. j. 10 Afs 186/2014-44. Z těchto rozsudků, společně s § 8 ZSVR vyplývá, že v obecné rovině je předmětem daně plyn určený k pohonu motorů, a to i stacionárních, a plyn určený k výrobě tepla (§ 4 ZSVR). Výjimkou z toho je plyn určený k výrobě elektřiny [§ 8 odst. 1 písm. b) ZSVR], plyn spotřebovaný v kogenerační jednotce, která kombinovaně vyrábí elektřinu a teplo, jestliže je toto teplo následně dodáváno domácnostem [§ 8 odst. 1 písm. c) ZSVR], a plyn spotřebovaný v místě výroby k výrobě dalšího plynu například ohřevem fermentačních nádrží (§ 8 odst. 4 ZSVR). Vedle toho byl v období od 31. 10. 2009 do 31. 12. 2020, nikoli však od samého začátku platnosti ZSVR, na základě § 8 odst. 7 ZSVR od daně osvobozen i plyn s kódem nomenklatury 2711 29, tj. bioplyn, určený k pohonu motorů. Primárním úmyslem zákonodárce tak nebylo plošné osvobození bioplynu od daně. Osvobození od daně u bioplynu, a to pouze v některých zákonem vyjmenovaných případech, bylo pouhou reakcí na nutnost implementace směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. 10. 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „směrnice o zdanění energetických produktů“) do českého právního řádu.

[4] Krajský soud uzavřel, že námitka žalobce, dle které legislativní změna v podobě zrušení § 8 odst. 7 ZSVR nemá vliv na povinnost podat daně bioplyn vyrobený v provozovně a užitý k výrobě tepla, je nedůvodná. Jen po dobu platnosti § 8 odst. 7 ZSVR byl bioplyn určený k pohonu motorů osvobozen od daně, a to pouze z důvodu možného dvojího výkladu znění § 8 odst. 7 ZSVR. Žalovaný proto tehdy aplikoval interpretační princip *in dubio mitius*, a osvobození bioplynu vztáhl i ke kogenerační jednotce, která je také poháněna motorem, ač stacionárním, jenž je jinak dle § 4 písm. c) bodu 1 ZSVR předmětem daně. Nicméně zrušením § 8 odst. 7 ZSVR odpadl možný dvojí výklad, a tedy i možnost aplikovat interpretační princip *in dubio mitius*. Žalovaný tak nezměnil samovolně výklad zákona a nejedná se ani o nepředvídatelný postup či právem neaprobovaný zásah do vlastnictví žalobce bez zákonného opodstatnění. Žalobcem uváděný nálezný Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, č. j. I. ÚS 520/06-1, pojednávající o možnosti změny ustálené právní praxe jen na základě závažného a principiálního důvodu, tak nebyl porušen. Změna zákona nutně vyvolala i změnu právní praxe, neboť pro plošné osvobození od daně nebyl žádný zákonný důvod.

pokračování

[5] Tvzení žalobce, že výkladové stanovisko Energetického regulačního úřadu (dále jen „ERÚ“) ze dne 3. 4. 2023, č. 1/2013, stanovuje, že „jsou bioplynové stanice považovány za výroby elektřiny z bioplynu“, je dle krajského soudu zavádějící. Toto stanovisko sice vychází z toho, že bioplynové stanice vyrábějí elektrickou energii, ale již nevyklučuje, že mohou mít jiné funkce.

[6] K námitce žalobce, že kogenerační jednotka vyrábí jakožto primární výrobek elektřinu, a proto je plyn v ní spálený osvobozen od daně, a že teplo, které u toho vzniká, je pouze sekundárním produktem (odpadem), který nelze odbourat, krajský soud uvedl, že v posuzovaném případě se teplo dále používalo k výhřevu dalších objektů (fermentačních nádrží a dvou kravínů), tudíž je potřebné, aby vznikalo nejen v množství tzv. technického tepla jakožto sekundárního produktu při výrobě elektřiny, ale ve větším, dostatečném množství potřebném k výhřevu uvedených objektů. K tomu je nutně použita i část plynu spálená v kogenerační jednotce (stroji schopném generovat jak elektřinu, tak i teplo, a to v potřebném a regulovatelném množství, čistě za účelem generování tepla), a tudíž na tento plyn (část určenou čistě ke vzniku tepla) dopadají ustanovení zákona ZSVR. Námitka, že bioplyn spotřebovaný v kogenerační jednotce je plně osvobozen od daně, je tak nedůvodná.

[7] Krajský soud dále uvedl, že v žalobcově případě je z daňových důvodů nutné použitý bioplyn rozdělit na tři části, a to na plyn použitý 1) k výrobě elektřiny, 2) k výrobě tepla určeného k výhřevu fermentačních nádrží (jedná se o plyn použitý k výrobě dalšího bioplynu v témže podniku ve smyslu § 8 odst. 4 ZSVR), a 3) k výhřevu dvou kravínů. Plyn zmíněný v prvním a druhém případě je od daně osvobozen [§ 8 odst. 1 písm. b) a odst. 4 ZSVR], ale třetí část plynu, tj. plyn vyrábějící teplo k výhřevu kravínů, podle § 4 písm. b) ZSVR dani podléhá. Výpočet objemu třetí části plynu žalovaný detailně popsal v napadeném rozhodnutí. Krajský soud konečně zopakoval, že žalovaný se stanovením povinnosti danit bioplyn určený k výhřevu kravínů nedopustil nepředvídatelného postupu. Primárním úmyslem zákonodárce bylo plyn zdanit. Žalovaný pouze na základě principu *in dubio mitius* po dobu platnosti § 8 odst. 7 ZSVR daň nevybíral. Navíc o změně zákona (a tedy i praxe žalovaného) byla veřejnost včasné informována Celní správou České republiky prostřednictvím internetových stránek.

[8] Proti tomuto rozsudku podává žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody lze formálně podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatel nejprve podrobně vysvětluje, jak funguje bioplynová stanice. Právě s ohledem na princip jejího fungování je podle něj zřejmé, že bioplyn v ní vyrobený nemá být předmětem daně. Podstatou bioplynové stanice je přeměna biomasy na bioplyn, který je následně v kogenerační jednotce spalován a tímto procesem vzniká elektřina jako primární produkt a odpadní teplo jako produkt sekundární. Koncovým produktem bioplynové stanice je tedy elektřina a odpadní teplo vzniklé spalováním bioplynu. Bioplyn vzniklý v této stanici je užíván výlučně pro účely výroby elektřiny ve stanici, je tedy pouze *meziproduktem* při výrobě elektřiny. V technologii používané stěžovatelem nelze vyrobit elektřinu přímo z biomasy, ale pouze spálením bioplynu jakožto meziproduktu. Jelikož

plyn vzniklý v bioplynové stanici není vstupním ani koncovým produktem, není vůbec předmětem daně dle ZSVR.

[10] Úmyslem zákonodárce při přijetí ZSVR nebylo zdanit bioplyn, který je pouze *meziproduktem* při výrobě elektřiny z biomasy v bioplynové stanici. Při spalování tohoto bioplynu ani nejsou splněny podmínky pro vznik povinnosti daň z plynu přiznat a zaplatit dle § 5 ZSVR, neboť nelze určit den vzniku povinnosti k dani dle téhož ustanovení. To potvrzuje rovněž důvodová zpráva k ZSVR, dle které je základním rysem zdanění plynu zdanění dodání konečnému spotřebiteli. Nadto by uvalení ekologické daně na bioplyn vyrobený a zároveň spotřebovaný v bioplynové stanici postrádalo opodstatnění, neboť by bylo v rozporu s myšlenkou státní podpory obnovitelných zdrojů energie. Ostatně, při vytváření podmínek k rozvoji bioplynových stanic s daní z plynu nepočítal ani ERÚ. Daň z plynu odpovídající množství vzniklého tepla při výrobě elektřiny proto není ani součástí nákladů, ze kterých tento úřad stanovuje výši podpory výroby elektřiny z bioplynu, která má jejich provozovatelům zajistit návratnost investic. Krajský soud tedy došel k nesprávnému právnímu posouzení daňového režimu bioplynu vyrobeného a zároveň spáleného v téže bioplynové stanici dle ZSVR.

[11] Krajský soud se podle stěžovatele nezabýval tím, zda změna zákona (zrušení § 8 odst. 7 ZSVR) opodstatňovala změnu daňové praxe. Nevypořádal se ani s námitkou, že v období před účinností § 8 odst. 7 ZSVR nepodléhal bioplyn spalovaný v kogeneračních jednotkách dani z plynu. Pokud by se touto námitkou zabýval, musel by přisvědčit stěžovateli, že správce daně za tato zdaňovací období daň nevyžadoval. Ustanovení § 8 odst. 7 ZSVR, které bylo k 1. 1. 2021 zrušeno, bylo do ZSVR zakotveno až v průběhu jeho platnosti a účinnosti. Pokud výroby elektřiny z bioplynu nepodléhaly dani ze zemního plynu a jiných plynů do doby zakotvení tohoto ustanovení, nelze vykládat zrušení tohoto ustanovení jako důvod pro jejich zdanění. Pokud by zákonodárce chtěl uvalit daň na bioplyn spotřebovaný v kogeneračních jednotkách, musel by to učinit jiným způsobem.

[12] Stěžovatel již v žalobě poukázal na to, že § 8 odst. 7 ZSVR souvisel s víceletou podporou biopaliv v dopravě. Podle důvodové zprávy k zákonu č. 382/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, ke zrušení § 8 odst. 7 ZSVR zákonodárce přistoupil, protože Evropskou komisí notifikovaný program veřejné podpory pohonných hmot užívaných v dopravě se vztahuje pouze na období do konce roku 2020. Bioplyn vyrobený v bioplynové stanici však nebyl určen jako náhrada tradičních pohonných hmot pro dopravu na bázi ropy. Zrušení tohoto ustanovení proto může znamenat pouze zrušení osvobození od daně pro bioplyn určený jako náhrada tradičních pohonných hmot v dopravě, nikoli pro bioplyn vyrobený v bioplynových stanicích a spotřebovaný v kogeneračních jednotkách.

[13] Výklad žalovaného, který legislativní změnu spočívající ve zrušení § 8 odst. 7 ZSVR vztáhl na veškerý bioplyn, nemůže při zohlednění principu *in dubio mitius* ospravedlnit změnu jeho dlouhodobé praxe při správě daní uplatňované v období od účinnosti ZSVR, tj. od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2020. V důsledku tohoto postupu nastal neakceptovatelný stav, kdy za totožné právní úpravy správce daně od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 daň nevybíral a ve druhém případě (od 1. 1. 2021) daň začal vybírat. Mezi těmito dvěma obdobími je pak

pokračování

rozdílem pouze vůle zákonodárce osvobodit od daně bioplyn použitý pro pohon motorů v dopravě a následná vůle zákonodárce toto osvobození zrušit. Podle stěžovatele tedy krajský soud nesprávně potvrdil extenzivní výklad žalovaného v neprospěch stěžovatele, kterým porušil princip *in dubio mitius* a zasáhl též do dělby moci, neboť dotvořil daňové právo podle své libovůle. Daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona. Při výkladu daňové legislativy by správce daně neměl dotvářet daňové právo tak, aby to vedlo k novému nebo většímu daňovému zatížení. Pokud je text zákona nejednoznačný, musí být interpretován ve prospěch daňových subjektů.

[14] Stěžovatel opět zdůraznil, že v bioplynové stanici (kogenerační jednotce) nedochází k výrobě tepla, neboť teplo vzniká pouze jako „vedlejší produkt výroby elektřiny“. Tento plyn tak není používán pro výrobu tepla dle § 4 písm. b) ZSVR, a tedy není předmětem daně z plynu, a zároveň na něj dopadá osvobození dle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR, neboť je všechen použit k výrobě elektřiny. S odkazem na § 2 odst. 1 písm. g), a), h) a z) zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“), uvedl, že kogenerační jednotka je zařízení schopné pracovat v režimu kombinované výroby elektřiny a tepla. Stěžovatel poté opět vysvětluje fungování této výroby.

[15] Dále stěžovatel citoval část Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2012/27/EU o energetické účinnosti, o změně směrnic 2009/125/ES a 2010/30/EU a o zrušení směrnic 2004/8/ES a 2006/32/ES, dle které mají členské státy zajistit, aby bylo odpadní teplo účelně využíváno k dosažení úspor primární energie. Stěžovatel dodal, že veškerý bioplyn, který ve stanici vyrobí, je spotřebován s cílem vyrobit z něj elektřinu. Přitom vzniká teplo jako nevyhnutelný produkt, jehož množství je zcela závislé na množství vyrobené elektřiny. Je-li teplo dále využito, dochází pouze k efektivnějšímu využití původního energetického produktu, ale na množství spáleného plynu pro výrobu elektřiny to nic nemění. Nedochází tedy k výrobě tepla, která by podléhala zdanění dle ZSVR. Závěr krajského soudu, že z důvodu využití tepla pro ohřev fermentoru a vytápění kravinů musí technické teplo vznikat nejen jako sekundární produkt při výrobě elektřiny, ale ve větším množství dostatečném k vyhřevu uvedených objektů, a proto je část plynu v kogenerační jednotce spálena čistě za účelem generování tepla, neodpovídá principu fungování bioplynové stanice a kogenerační jednotky. Krajský soud tedy vychází z nesprávných skutkových zjištění a činí nesprávný závěr ohledně otázky, zda stěžovatel vyrábí vedle elektřiny i teplo či nikoliv.

[16] Rovněž rozdělení bioplynu krajským soudem na tři části nemůže dle stěžovatele obstát, neboť veškerý bioplyn v kogenerační jednotce je použit k výrobě elektřiny. Pokud by bylo možné dělení bioplynu, jak uvádí krajský soud, pak by se o část plynu, který by byl použit pro výrobu nepotřebného tepla mohla snížit spotřeba plynu. Tento závěr je však nesprávný, neboť by se adekvátně snížila i produkce elektřiny. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2010-61 vyplývá, že ZSVR počítá s odpadním teplem ve fyzikálním smyslu jakožto *vedlejšího produktu* při použití plynu k jinému účelu, používá pro něj pojem „*technologické teplo*“ a nepovažuje ho za teplo cíleně vyrobené. Analogicky tedy lze uzavřít, že osvobození plynu použitého pro výrobu elektřiny se vztahuje i na technologické (odpadní) teplo při tomto procesu výroby elektřiny vzniklé.

[17] Stěžovatel konečně vysvětluje, že z výkladového stanoviska ERÚ ze dne 3. 4. 2013, č. 1/2013, vyplývá, že bioplynové stanice jsou výrobními elektřiny ve smyslu zákona č. 458/2000 Sb., energetického zákona. Stěžovatelova bioplynová stanice je nadto výrobnou elektřiny z podporovaných zdrojů ve smyslu § 2 odst. 1 písm. n) zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie. Stěžovatel tedy nevyrábí teplo, přestože odpadní teplo vzniklé při výrobě elektřiny dále využívá, a proto závěr soudu, že plyn vyrábějící teplo k ohřevu kravinů podléhá dani z plynu dle § 4 písm. b) ZSVR, je nesprávný.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel provozuje zařízení pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, které je zachycováno a je objektivně způsobilé k dalšímu využití. Otázku, zda má být osvobozeno celé množství užitého bioplynu (části užitá k výrobě elektřiny i k výrobě tepla) s odkazem na § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR a subjektivní určení bioplynu k primární výrobě elektřiny, již vyřešil rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci C-31/17 (dále jen „rozsudek *Cristal Union*“), dle kterého je Česká republika povinna aplikovat dílčí osvobození části plynu v kogenerační jednotce k výrobě elektřiny, a tedy je *a contrario* povinna zdanit zbylou část plynu užitou v kogenerační jednotce k výrobě tepla. Rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 5. 2020, č. j. 3 Afs 110/2018-38, uvedl, že česká vnitrostátní úprava osvobozuje od daně zemní plyn užitý k výrobě elektřiny a tepla v kogeneračním zařízení, pouze pokud je teplo takto vyrobené dodáváno domácnostem. Dle žalovaného je již tímto výkladem většina kasační argumentace vyvrácena, přičemž ve zbytku je kasační stížnost nepřijatelná.

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval přezkoumatelností napadeného rozsudku. Stěžovatel totiž namítá, že se krajský soud nevypořádal s (i) námitkou, zda zrušení § 8 odst. 7 ZSVR opodstatňovalo změnu daňové praxe a (ii) námitkou, že v období před účinností § 8 odst. 7 ZSVR nepodléhal bioplyn spalovaný v kogeneračních jednotkách dani z plynu (viz odst. [11] výše). Tato námitka je zcela nedůvodná, neboť na tyto argumenty žaloby krajský soud reagoval v odst. 24 a 25 odůvodnění napadeného rozsudku, kde na ně podrobně a srozumitelně odpověděl. I v ostatní části odůvodnění je napadený rozsudek srozumitelně odůvodněn a reaguje na podstatu všech žalobních námitek. Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy naplněn není.

[22] Co se týče vlastního právního posouzení věci, stěžovatel v první řadě namítá, že plyn vyrobený v bioplynové stanici není předmětem daně z plynu dle ZSVR, neboť se jedná pouze o „*meziprodukt*“ vznikající a spotřebovaný v rámci technologického celku. Tato námitka není důvodná.

[23] Podle § 4 písm. c) bodu 1. ZSVR platí, že *předmětem daně je plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705 určený k použití, nabízený k prodeji nebo*

pokračování

používaný pro stacionární motory. Jak plyne z rozhodnutí žalovaného, 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 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 stěžovatel používá jako pohonnou hmotu stacionárního motoru kogenerační jednotky technologie kombinované výroby elektřiny a tepla.

[24] Podle § 5 odst. 1 písm. e) ZSVR platí, že *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, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. 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, splňující definici dle § 4 písm. c) bodu 1. ZSVR, který je následně spotřebován. Z hlediska ZSVR je také nerozhodné, zda je možné ihned zastavit výrobu bioplynu, zda se jedná o *meziprodukt*, jakou konkrétní činnost vykonává motor poháněný bioplymem (to může mít význam pro případné osvobození od daně), jak je nastavena podpora fungování bioplynových stanic apod.

[25] Výše uvedené závěry jsou v souladu s unijní právní úpravou, již vyložila judikatura SDEU. Konkrétně 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 čl. 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 čl. 15 odst. 1 písm. c) směrnice o zdanění energetických produktů, měla by s ohledem na čl. 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.

[26] 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 konstatoval, že určení tohoto podílu není v žádném případě nemožné a je věcí vnitrostátní úpravy, kterou mají zavedenu i jiné členské státy. Z tohoto rozsudku vyplývá (jak správně uvedl žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti), že pokud členský stát nezavede fakultativní osvobození veškerého plynu vstupujícího do kogenerační jednotky na základě čl. 15 odst. 1 písm. c) směrnice o zdanění energetických produktů (což Česká republika nezavedla), je přesto povinen aplikovat dílčí osvobození části plynu užitého

v kogenerační jednotce k **výrobě elektřiny** podle čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice. Jinak by totiž dle SDEU docházelo ke dvojímu zdanění (jak elektřiny, tak i zemního plynu jako primárního zdroje energie), což je nežádoucí.

[27] Argumentem *a contrario* pak ale též platí, že provozovatel kogenerační jednotky může být (v závislosti na vnitrostátní právní úpravě členského státu) povinen zdanit tu část plynu, která byla v kogenerační jednotce spotřebována k **výrobě tepla** (viz zejména odst. 45 odůvodnění rozsudku *Cristal Union*). Je pravdou, že v případě společnosti *Cristal Union* byl jako pohonná hmota kogenerační jednotky používán zemní plyn, nikoliv bioplyn, to však dle kasačního soudu na obecných závěrech SDEU nic nemění, neboť princip výkladu směrnice o zdanění energetických produktů je takový, že je nežádoucí dvojí zdanění energie prostřednictvím zdanění jak paliva (lhostejno zda zemního či jiného plynu), tak i elektřiny. Stejným způsobem vyložil zdejší soud rozsudek *Cristal Union* i v rozsudku ze dne 15. 5. 2020, č.j. 3 Afs 110/2018-38. Jinými slovy – zdanění plynu pro výrobu tepla nebrání technická povaha kogenerační jednotky, která vždy vyrábí (technicky vzato „primárně“) elektřinu. Jinak by též ztratila smysl možnost (nikoli povinnost) členských států EU osvobodit od daně energetické produkty a elektřinu, používané pro kombinovanou výrobu tepla a elektrické energie.

[28] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že bioplyn vyrobený a spotřebovaný v bioplynové stanici (respektive jeho část připadající na výrobu tepla) je předmětem daně ve smyslu § 4 ZSVR, bez ohledu na to, že jde (v případě stěžovatele) pouze o meziprodukt při výrobě elektřiny z biomasy.

[29] Nad rámec nutného kasační soud dodává, že evidentně mohou vzniknout vážné otázky ohledně způsobu – v zásadě arbitrárního – určení části bioplynu, který připadá právě na výrobu tepla. Tento výpočet není stanoven zákonem, ale rozhodnutím žalovaného a může být otázkou, zda je takový výpočet správný a zákonný. Žalobní ani kasační argumentace však proti způsobu výpočtu, ani proti tomu, že byl určen žalovaným na základě jeho úvahy, nesměruje, proto se touto otázkou soudy nemohly blíže zabývat.

[30] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s názorem stěžovatele, že osvobození podle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR se vztahuje na veškerý bioplyn vyrobený v bioplynové stanici. Podle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR platí, že „*od daně je osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k výrobě elektřiny.*“ Stěžovatel však nepoužívá vyrobený plyn výhradně k výrobě elektřiny. Stěžovatel provozuje kogenerační jednotku, společně vyrábějící elektřinu a teplo, přičemž toto teplo je objektivně způsobilé k dalšímu využití. Z fyzikálního hlediska sice opravdu, jak tvrdí stěžovatel, vedle sebe odděleně neexistuje plyn spotřebovaný k výrobě elektřiny a plyn spotřebovaný k výrobě tepla, neboť veškerý spotřebovaný plyn současně vyrábí jak elektřinu, tak i teplo. Takový je však princip kogenerace, respektive kombinované výroby tepla a elektřiny, takže zdůraznění této skutečnosti nepřináší pro věc nic nového a samo o sobě není argumentem.

[31] Pro daňové účely však takové rozdělení dle kasačního soudu provést lze, jak ostatně potvrdil SDEU v odkazovaném rozsudku *Cristal Union*. Krajský soud proto správně uzavřel, že teplo vznikající při výrobě elektřiny nelze považovat za toliko odpadní produkt,

pokračování

který by nepodléhal daňové povinnosti. Přijetím takového pohledu by byl popřen samotný princip fungování kogenerační jednotky, v níž je výroba tepla nikoli odpadem, ale **zamýšleným výsledkem**, a v níž je právě díky souběžné výrobě elektřiny a tepla možné dosahovat významně vyšší účinnosti než v případě prostého generátoru elektřiny. Vlastní výpočet podílu bioplynu na výrobu elektřiny a výrobu tepla je však otázkou jinou a tento výpočet stěžovatel nezpochybnil.

[32] Na uvedeném nic nemění ani Výkladové stanovisko ERÚ č. 1/2013. 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 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. Krajský soud zcela správně uvedl, že tvrzení stěžovatele, že bioplynová stanice je (pouze) výrobnou elektřiny, je zavádějící, neboť stanovisko ERÚ sice 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.

[33] 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.

[34] Úvahy stěžovatele nepodporuje ani rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 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. e) ZSVR 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. Stěžovatel však používá plyn výhradně pro pohon stacionárního motoru, nikoliv k jinému účelu. Ani osvobození dle § 8 odst. 1 písm. e) ZSVR tedy na nyní posuzovanou situaci nemůže dopadat.

[35] Nejvyšší správní soud konečně uvádí, že krajský soud zejména v odst. 24 a 31 odůvodnění napadeného rozsudku správně a přezkoumatelně vysvětlil, že plyn vyrobený v bioplynové stanici byl od počátku účinnosti ZSVR, tedy od 1. 1. 2008, až do zavedení § 8

odst. 7 ZSVR (1. 10. 2009) předmětem daně dle § 4 ZSVR, jehož znění je od počátku zákona totožné (příčemž důvody, pro které je tento plyn předmětem daně, jsou uvedeny výše). Vysvětlil též, že po dobu účinnosti § 8 odst. 7 ZSVR žalovaný podle principu *in dubio pro mitius* vztáhl osvobození bioplynu od daně ke kogenerační jednotce. Není tedy pravda, že by se nezabýval tím, zda změna zákona (zrušení § 8 odst. 7 ZSVR) opodstatňovala změnu daňové praxe. Nejvyšší správní soud přisvědčuje žalovanému, že pokud správce daně po dobu účinnosti § 8 odst. 7 ZSVR daň z plynu na provozovatele bioplynových stanic neaplikoval s odkazem na princip *in dubio mitius*, pak po zrušení tohoto ustanovení tento možný důvod osvobození celého množství užitého bioplynu (a důvod možného dvojího výkladu) odpadl a zůstal jen důvod osvobození části bioplynu užitě k výrobě elektřiny [§ 8 odst. 1 písm. b) ZSVR], přičemž bioplyn jinak od počátku účinnosti ZSVR předmětem daně je.

[36] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 27. listopadu 2025

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu