ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců Mgr. Tomáše Blažka a JUDr. Ivony Šubrtové ve věci

žalobce: **AGRO Loučná spol. s r.o.**, IČ 27498972
sídlem Holubova 978, 547 01 Náchod
zastoupený advokátem Mgr. Luďkem Šikolou
sídlem Ovocný trh 1096/8, 110 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2025, č. j. 3800-2/2025-900000-24130,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce je vlastníkem a provozovatelem kogenerační jednotky umístěné v Bioplynové stanici Tupadly, kde získává, resp. vyrábí bioplyn, který poté spaluje v kogenerační jednotce (motoru) technologie kombinované výroby elektřiny a tepla. Celní úřad pro Královéhradecký kraj (dále též „správce daně“ či „celní úřad“) vydal dne 3. 12. 2024 dodatečné platební výměry na daň ze zemního plynu a některých dalších plynů (dále též „daň z plynu“) podle části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných

rozpočtů, která obsahuje úpravu daně z plynu (dále jen „zákon o dani z plynu“). Platební výměry se týkaly zdaňovacích období leden 2021 až září 2023 a celní úřad jimi doměřil žalobci daň v celkové výši 783 303 Kč. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný změnil tyto platební výměry podle § 116 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tak, že do výroku doplnil údaj o způsobu doměření daně (podle pomůcek). Ve zbytku žalovaný ponechal prvostupňová rozhodnutí beze změny.

II. Žalobní argumentace

2. Žalobce navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a současně i všechna rozhodnutí správce daně. Rovněž navrhl, aby mu soud přiznal náhradu nákladů řízení.

3. Namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí. Tu spatřoval v nesprávném výkladu § 4, § 8 odst. 1 písm. b) a § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu. Bioplyn vyrobený v bioplynové stanici je užíván výlučně pro účely výroby elektřiny v bioplynové stanici, je tedy pouze tzv. meziproduktem při výrobě elektřiny. Vzhledem k tomu, že není vstupním ani koncovým (výstupním) produktem bioplynové stanice, není dle názoru žalobce vůbec předmětem daně podle zákona o dani z plynu. Cílem zákona nebylo zdanit meziprodukt v podobě bioplynu pocházející z biomasy. V případě bioplynu navíc nelze určit den vzniku povinnosti k dani, neboť není dodáván konečným spotřebitelům.

4. Veškerý vyrobený bioplyn je spotřebován na výrobu elektřiny, proto má být osvobozen od daně podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu. Proto žalobce brojil proti posouzení charakteru procesu výroby elektřiny v bioplynové stanici, neboť žalovaný vycházel z toho, že používá bioplyn v technologii KVET (tj. kombinovaná výroba elektřiny a tepla), kde dochází jak k výrobě elektřiny, tak k výrobě tepla. Žalobce odkázal na výkladové stanovisko Energetického regulačního úřadu (dále též „ERÚ“) ze dne 3. 4. 2013, č. 1/2013, podle kterého jsou bioplynové stanice považovány za výrobnu 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. I podle § 2 odst. 1 písm. p) zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a změně některých zákonů, je bioplynová stanice výrobnou elektřiny z podporovaných zdrojů. V kogenerační jednotce nedochází k cílené výrobě tepla, lze pouze ovlivnit jeho efektivní využití. Popis principu kogenerační jednotky uvádí Generální ředitelství cel ve své informaci č. j. 19891/2021-900000-231 ze dne 8. 4. 2021, kde je uvedeno, že při výrobě elektřiny produkují motory také teplo, které se využívá především na ohřev fermentorů, a také že tepelné energie vznikají při kogeneraci jako druhotný produkt.

5. Ani rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 3. 2018 ve věci C-31/17 *Cristal Union v. Ministre de l'Économie et des Finances* (dále jen *Cristal Union*), který posuzoval zdanění zemního plynu v kogeneraci a o který se napadené rozhodnutí opírá, není na situaci žalobce aplikovatelný. Zemní plyn totiž na rozdíl od bioplynu není pouhým meziproduktem mezi biomasou a elektřinou, proto je mezi spalováním těchto plynů významný rozdíl.

6. Do konce roku 2020 celní úřad daň z bioplynu vyrobeného a spotřebovaného v bioplynové stanici nepožadoval. Žalobce tvrdí, že žalovaný zdůvodňuje nynější zdanění změnou ustanovení § 8 zákona o dani z plynu, kdy od 1. 1. 2021 bylo vypuštěno ustanovení § 8 odst. 7 tohoto zákona: *Od daně je osvobozen bioplyn určený k použití,*

nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29. Žalobce takový právní výklad odmítá, neboť dle něj ani od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 nepodléhal bioplyn spalovaný v kogeneračních jednotkách energetické dani. Dle žalobce tak nelze podřizovat bioplyn dani v důsledku zrušení § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu, pokud tomu tak nebylo ani před zařazením ustanovení § 8 odst. 7 do zákona o dani z plynu. Příslušné osvobození se týkalo jen bioplynu určeného jako náhrada tradičních pohonných hmot na bázi ropy, proto ani zrušení tohoto ustanovení nemělo ohledně zdanění bioplynu spalovaného v kogenerační jednotce za účelem výroby elektřiny vliv. To žalobce dovozuje z rozhodnutí Evropské komise sp. zn. C (2015) 5632 cor ze dne 12. 8. 2015. 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. 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.

7. Žalobce namítl, že napadené rozhodnutí je v rozporu se směrnicí 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 2003/96/ES“), která zakazuje dvojí zdanění. Zdaněn je jak konečný produkt v podobě elektřiny, tak část spáleného bioplynu. Elektřina vyrobená v kogenerační jednotce spálením veškerého vstupujícího bioplynu (nikoliv pouze části) je zdaněna, přičemž bez vstupu tohoto množství bioplynu by nebylo možné elektřinu v bioplynové stanici vyrobit. Zdaněním určité části bioplynu, které připadá na výrobu tepla, tedy nepochybně dochází ke dvojímu zdanění té primární energie bioplynu, která je využita pro výrobu elektřiny. Nejpatrnější je tento dopad u bioplynových stanic, které nedisponují technologií pro využití technologického tepla, veškeré teplo maří, a tedy z bioplynu vyrábí a dodávají konečným odběratelům pouze elektřinu.

8. Žalovaný nesprávně vypočetl daň z plynu, protože při jejím výpočtu podle pomůcek nezohlednil odstavení spalinového výměníku, v jehož důsledku byla tepelná účinnost pouze 22,22 %. Správce daně stanovil daň podle pomůcek, a to za použití údajů z technického listu kogenerační jednotky, kde byla termická účinnost vstupního bioplynu stanovena na 39,4 %. V důsledku napadeného rozhodnutí byl tedy zdaněn i bioplyn, který nebyl přeměněn ani na elektřinu, ani na užitečné teplo, ale připadl na ztráty při tomto procesu. Odstavením spalinového výměníku u kogenerační jednotky dochází ke zvýšení ztrát, tedy ke snížení schopnosti kogenerační jednotky přeměnit palivo na využitelné teplo, a tedy (vzhledem k výše uvedeným pomůckám) větší část plynu připadá na ztráty. Tepelná účinnost kogenerační jednotky je jedna z pomůcek při výpočtu daně, kterou sám správce daně používá, a proto musí být do výpočtu daně promítnuta její správná, reálná výše. Jestliže je reálná tepelná účinnost kogenerační jednotky v důsledku odpojení spalinového výměníku nižší (22,2 %), pak byl dle názoru žalobce správce daně povinen tuto reálnou hodnotu jakožto pomůcku při výpočtu daně použít, neboť má vliv na odvozené množství bioplynu použitého pro výrobu tepla, a tedy i na základ a výši daně.

9. Daň vyměřená žalovaným za použití pomůcek nezohledňuje osvobození tepla použitého pro ohřev fermentoru, což je v rozporu s § 98 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný

nepřihlédl k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Žalovaný tak učinil i přes to, že mu žalobce doložil energetický výpočet – spotřebu bioplynu pro ohřev fermentoru a technické listy bioplynové stanice. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 320/2019-28, ze kterého vyplývá, že dospějí-li daňové orgány k závěru, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, zohlední tzv. esenciální náklady, pokud není pochyb o existenci určitých nákladů, byť může být sporná jejich výše.

10. Dále žalobce namítl, že daně jsou 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 mírněji, tj. ve prospěch daňového subjektu. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, a ze dne 24. 10. 2007, č. j. 2 Afs 109/2005-56, podle kterých je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti, opačně by se jednalo o libovůli zákonodárce. Dále se žalobce dovolával zásady úplného zákonného výčtu pravomocí orgánů veřejné správy, přičemž odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44. Tedy žalobce má za to, že i na základě uvedené argumentace měl správce daně a žalovaný dojít k závěru, že bioplyn použitý v kogenerační jednotce nepodléhá dani z plynu. Nesrozumitelnost a nejednoznačnost právní úpravy nemůže jít k tíži žalobce.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl, a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

12. Předně upozornil, že o témže předmětu řízení již soudy několikrát rozhodovaly a žádnou z totožných žalobních námitek neshledaly relevantní.

13. Žalobcem vyrobený a použitý bioplyn kódu kombinované nomenklatury 2711 29 je předmětem daně podle § 4 zákona o dani z plynu. S ohledem na způsob použití se jedná o předmět daně podle § 4 písm. c) bod 1. zákona o dani z plynu, tedy plyn používaný pro stacionární motory. Žalobce je plátcem daně podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu, neboť spotřebovává nezdaněný plyn a podle § 5 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu mu povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem spotřeby nezdaněného plynu, s výjimkou plynu osvobozeného od daně. Bioplyn je předmětem daně podle § 4 zákona o dani z plynu jako výslovně uvedená komodita (přes číslo kombinované nomenklatury), přičemž předmětné ustanovení (ani žádné jiné) nikterak nerozlišuje, kde a jakým způsobem byl bioplyn vyroben.

14. Ohledně zdanění plynu použitého v kogenerační jednotce rozhodoval Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ve věci *Cristal Union*, a to tak, že pokud v národní právní úpravě není zakotveno osvobození veškerého plynu spotřebovaného pro KVET, má s ohledem na článek 14 odst. 1 písm. a) Směrnice 2003/96/ES být od daně osvobozena ta část plynu použitého pro KVET, která připadá na výrobu elektřiny (tj. zdaněna ta část plynu použitého pro KVET, připadající na výrobu tepla).

15. Plyn používaný pro KVET, respektive ta část, která připadne k výrobě tepla, je od daně osvobozen podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu pouze v případě, že vyrobené

teplo z KVET je dodáváno domácnostem. Pro účely zdanění bioplynu, co se týče případného osvobození podle § 8 odst. 1 písm. b) téhož zákona, je rozhodný objektivní skutkový stav, tj. skutečnost, že v rámci kogenerační jednotky technologie KVET (tedy kombinované výroby elektřiny a tepla) je ze vstupního bioplynu vedle elektřiny vyráběno i teplo. Výkladové stanovisko ERÚ č. 1/2013 nebylo vydáno pro účely správy daně z plynu, k dani z plynu se nikterak nevyjadřuje a stejně tak se nevyjadřuje k tomu, že bioplynové stanice kromě elektřiny vyrábějí také teplo. V technologii KVET jsou oba vyrobené produkty (elektřina a teplo) postaveny naroveň, oba produkty jsou výsledkem kogenerační jednotky. Žalobcův subjektivní pohled, že teplo je podřadným produktem, nemá na zdanění plynu pro jeho výrobu žádný vliv. Taková argumentace by popírala princip a účel kogenerační jednotky.

16. K námitce dvojího zdanění žalovaný sdělil, že veškerý použitý bioplyn nesloužil k výrobě elektřiny a vyrobené teplo, na rozdíl od elektřiny, není předmětem žádné energetické či spotřební daně.

17. Ohledně námitky nesprávného výpočtu daně pro odpojení tepelného výměníku žalovaný shrnul, že daňově není podstatné, zda část plynu připadající na výrobu tepla byla k jeho výrobě reálně využita. Podstatné je to, že nebyla užita k výrobě elektřiny (osvobozená část), přitom je motorem kogenerační jednotky i ve zbylém rozsahu užita a spálena (podléhá zdanění). Odpojení spalinového výměníku je obdobou maření tepla, proto při posuzování účinnosti kogenerační jednotky je třeba vycházet z podkladů výrobce. Maření tepla v jakékoli podobě nárok na osvobození od daně z plynu nemá.

18. Pokud žalobce nárokuje osvobození té části bioplynu připadající na výrobu tepla, která je následně použita pro ohřev fermentoru, pak musí tento nárok a jeho výši prokázat. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2023, č. j. 5 Afs 182/2021-25, ze kterého plyne, že pokud si daňový subjekt nárokuje benefit nad rámec standardního systému zdanění, je zatížen důkazním břemenem. Neunesení důkazního břemene se pojí s odepřením celého tvrzeného nároku. Žalovaný připouští, že je možné část použitého bioplynu od daně osvobodit s odkazem na § 8 odst. 4 zákona o dani z plynu, ale pro takové osvobození musí být předloženy konkrétní relevantní podklady, ze kterých by bylo možné stanovit konkrétní množství plynu, z něhož bylo vyrobeno teplo použité pro ohřev fermentoru. Daňový subjekt musí tvrzené osvobození doložit potřebnou evidencí (zejména evidencí podle § 19 zákona o dani z plynu), tato evidence musí mít odraz v realitě měřením tepla pro fermentor, a to v dotčených zdaňovacích obdobích v rámci konkrétní bioplynové stanice, kde byl předmětný bioplyn použit jako palivo v technologii kombinované výroby elektřiny a tepla. Tyto požadavky nesplňuje žalobcem předložený teoretický výpočet, respektive odhad množství tepla použitého pro množství fermentoru poskytnutý dodavatelem technologie, který bioplynovou stanici neprovozuje. Předložená kalkulace se navíc zcela zásadně rozchází s údaji od obdobných bioplynových stanic, které množství tepla použitého pro ohřev fermentoru skutečně měří a evidují. Žalovaný upozornil na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2024, č. j. 55 Af 27/2022-43, podle kterého lze co do osvobození od daně uznat i jen část nároku, pokud je prokázána. V případě žalobce nebyl nárok na osvobození plynu od daně prokázán ani z části, proto jej nebylo možné přiznat ani z části.

19. K námitce nesprávného výkladu § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu žalovaný uvedl, že zákon o dani z plynu neobsahuje žádné pravidlo, ze kterého by vyplýval žalobcem tvrzený závěr, že by výrobny elektřiny z bioplynu nepodléhaly dani z plynu dříve, než byla přijata právní

úprava § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu osvobozující bioplyn od daně. Pokud by bioplyn ani před účinností zákona č. 292/2009 Sb., kterým se měnil zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, nebyl předmětem daně z plynu, pak by pro něj prostřednictvím této novely nebylo třeba stanovovat výjimku, která jej od daně osvobodila. Zrušením § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu se k 1. 1. 2021 pouze obnovil původní právní stav, a došlo tak ke zrušení plošného osvobození bioplynu od daně z plynu.

20. Uplatnění interpretačního principu *in dubio mitius* je na místě jen v případě reálné existence dvou či více proti sobě stojících rovnocenně přesvědčivých výkladů zákona. Nicméně § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu výslovně upravuje osvobození plynu použitého pro výrobu elektřiny (a nikoli i tepla), tudíž znění daného ustanovení nezavdává žádné pochybnosti o tom, jak má být vykládáno.

IV. Posouzení věci krajským soudem

21. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění podmínek stanovených v § 51 s. ř. s.

22. Žaloba není důvodná.

23. Podle § 4 zákona o dani z plynu v rozhodném období (zdaňovací období leden 2021 až září 2023) platilo, že: *Předmětem daně je plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705*

a) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro pohon motorů nebo pro jiné účely, s výjimkou plynu uvedeného v písmenech b) a c),

b) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla (dále jen "výroba tepla"), nebo

c) určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný

1. pro stacionární motory, 2. v souvislosti s provozy a stroji používanými při stavbách, stavebně inženýrských pracích a veřejných pracích, nebo 3. pro vozidla určená k používání mimo veřejné cesty nebo pro vozidla, která nejsou schválená k používání převážně na veřejných silnicích.

24. Tedy dle § 4 písm. c) bod 1. zákona o dani z plynu byl předmětem daně bioplyn používaný pro stacionární motor kogenerační jednotky. Výklad tohoto ustanovení byl již proveden Nejvyšším správním soudem, který dospěl k závěru, že předmětem daně je plyn ve všech případech uvedený v § 4 zákona o dani z plynu. Podle rozsudku ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010-61, „*zákon o dani z plynu rozděluje předmět daně do tří kategorií, které se liší podle účelu využití plynu. Tyto kategorie jsou následně zdaňovány odlišnými sazbami upravenými v § 6 odst. 2 zákona o dani z plynu. Dovětek „s výjimkou plynu uvedeného v písmenech b) a c)“ uvedený pod písmenem a) nelze vyložit tak, že písmena b) a c) představují výjimku nepodléhající dani, tedy že vylučuje užití zemního plynu upravené v písm. b) a c) z předmětu daně. Spojení s výjimkou je třeba vyložit v úzké vazbě na jiné účely než pro pohon motorů. Ve skutečnosti proto vůbec nejde o stanovení výjimek z předmětu daně, ale o to, že zákonodárce se rozhodl dvě skupiny z oněch jiných účelů v textu zákona výslovně stanovit, aby nevznikaly pochybnosti, zda použití, nabízení k prodeji resp. používání zemního plynu (v tomto případě) pro výrobu tepla je či není předmětem daně.*“ Nejvyšší správní soud dovodil, že

pokud by bylo úmyslem zákonodárce vyjmout užití plynu uvedené pod písmeny b) a c) z předmětu daně, nepřiřazoval by daným kategoriím sazby daně (§ 6 zákona o dani z plynu), ani by s těmito kategoriemi nepracoval při osvobození od daně (§ 8 odst. 1 písm. g) zákona o dani z plynu). Tedy bioplyn je předmětem daně z plynu podle písmene a), b) i c) § 4 zákona o dani z plynu. Z uvedeného je zřejmé, že námitka žalobce, že bioplyn vyrobený a spálený v téže bioplynové stanici není předmětem daně z plynu, není důvodná. Dané ustanovení nikterak nerozlišuje, kde a jakým způsobem byl bioplyn vyroben, či zda se jedná o meziprodukt při výrobě jiného produktu. Z hlediska předmětu daně to není podstatné.

25. Stejně tak není důvodná žalobcova námitka, že nelze určit den vzniku povinnosti k dani. Žalobce je plátcem daně podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu, protože spotřebovává nezdaněný plyn. Proto mu podle § 5 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem spotřeby nezdaněného plynu, s výjimkou plynu od daně osvobozeného.

26. K námitce nesprávného výkladu § 8 odst. 1 zákona o dani z plynu, tedy že veškerý bioplyn, který je v bioplynové stanici vyroben, je spotřebován na výrobu elektřiny, a proto má být od daně z plynu osvobozen, krajský soud uvádí, že cílem kogenerační jednotky je kombinovaná výroba elektřiny a tepla, což ji odlišuje od spalovacího motoru. Oba produkty jsou v technologii KVET postaveny naroveň. Pro účely zdanění bioplynu spáleného v kogenerační jednotce je rozhodný objektivní skutkový stav. Z pohledu zákona o dani z plynu není významné, který z výsledných produktů (elektřina, teplo) je pro žalobce více chtěný či jehož výroba převažuje. Podstatné je, že žalobce bioplyn spotřebovává v technologii KVET a objektivně vyrábí jak elektřinu, tak teplo. Skutečnost, že bioplyn, jenž byl použitý k výrobě elektřiny, je osvobozen od daně, nemá vliv na zdanění té části bioplynu, jež byla použita pro výrobu tepla (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 12. 6. 2024, č. j. 52 Af 17/2023-77).

27. Nedůvodná je také žalobní námitka, že dle výkladového stanoviska ERÚ ze dne 3. 4. 2023, č. 1/2013, zabývajícího se výkladem ustanovení bodu 1.8 cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 4/2012 ze dne 26. 11. 2012, *jsou bioplynové stanice považovány za výrobny elektřiny z bioplynu*. Z uvedeného nelze dovodit, že v kogeneračních jednotkách nedochází k výrobě tepla, které je předmětem daně z plynu. Naopak tyto kogenerační jednotky jsou určeny právě ke kumulativní výrobě elektřiny a tepla, přičemž je na konkrétním uživateli, zde tedy na žalobci, zda vzniklé teplo využije, či nikoli. Toto jeho rozhodnutí však z pohledu předmětu daně není rozhodné. Jde-li pak o osvobození od daně, zohledněny jsou pouze specifické případy využití takto vzniklého tepla. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 10. 2023, č. j. 57 Af 1/2023-41, podle nějž tvrzení, že bioplynová stanice je výrobnou elektřiny, je zavádějící. Stanovisko ERÚ totiž „*vychází z toho, že bioplynové stanice vyrábějí elektrickou energii, ale již nikde nedefinuje, že se považují čistě za elektrárny, a nemohou mít i jiné funkce (např. funkci teplárny v případě, že vyrábějí i teplo, kterým vyhřívají další objekty).*“

28. Žalovaný ve svém rozhodnutí správně poukázal na rozsudek *Cristal Union*, ze kterého je zřejmé, že s bioplynem je třeba zacházet ve dvojím režimu zdanění a současně že při výrobě elektřiny a tepla v kogenerační jednotce musí osvobození podléhat právě ta část plynu, která je užita k výrobě elektřiny, přičemž lze fakticky oddělit tyto dvě části plynu, resp. energetických produktů:

„45. V tomto ohledu je třeba upřesnit, že případné obtíže praktického rázu spojené s potřebou určit podíl energetických produktů použitý kogeneračním zařízením na výrobu elektřiny ve vztahu k podílu použitému na výrobu tepla, na něž poukázala francouzská vláda, nemohou za žádných okolností zbavit členské státy povinnosti bezpodmínečně osvobodit od daně energetické výrobky použité k výrobě elektřiny v souladu s první větou článku 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96. Kromě toho, jak uvedl generální advokát v bodě 74 svého stanoviska, z důkazů poskytnutých Komisí a Cristal Union na jednání vyplývá, že v žádném případě není nemožné určit – způsoby, které z důvodu chybějících upřesnění v této směrnice přísluší určit členským státům – množství energetických produktů, které se může lišit v závislosti na vlastnostech kogeneračních zařízení, jež je nutné k výrobě daného množství elektřiny nebo daného množství tepla.

46. S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96 musí být vykládán v tom smyslu, že se povinné osvobození od daně stanovené tímto ustanovením vztahuje na energetické produkty použité k výrobě elektřiny, pokud se tyto produkty použijí pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla ve smyslu článku 15 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice.“

29. Platí tedy, že tu část bioplynu, ze které je vyráběno teplo, mohou národní právní úpravy podřídit dani z plynu, jak tomu je v případě zákona o dani z plynu. Pro úplnost soud uvádí, že tento rozsudek Soudního dvora Evropské unie učinil svoje závěry obecně ve vztahu k *„energetickým produktům“* používaným v kogenerační jednotce, tedy je použitelný i ve věci žalobce, kdy se jednalo o bioplyn. Krajský soud proto uzavírá, že v otázce posouzení zdanění bioplynu v případě žalobce není prostor pro dvojí výklad. Výklad je jednoznačný, tudíž se neuplatní interpretační princip *in dubio mititus*.

30. Na základě uvedeného výkladu Soudního dvora Evropské unie 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 technologie KVET, která je přímo určena pro kumulativní výrobu elektřiny a tepla, tedy nejedná se o nahodilý produkt, nýbrž o zcela cílený produkt elektřiny a tepla při použití dané technologie.

31. Námitka dvojího zdanění by byla důvodná pouze tehdy, pokud by byl zdaněn i plyn, který kogenerační zařízení používá k výrobě elektřiny. Jelikož část plynu použitou k výrobě elektřiny žalovaný zdanění nepodrobil a vyrobené teplo dani nepodléhá, k nepřípustnému dvojímu zdanění ve smyslu směrnice o zdanění energetických produktů nedošlo (viz rozsudek *Cristal Union*).

32. Co se týče námitky nezohlednění odpojení spalinového výměníku a nezohlednění reálné hodnoty tepelné účinnosti kogenerační jednotky po jeho odpojení, krajský soud na základě argumentu *a contrario* konstatuje, že pokud je daněn veškerý bioplyn s výjimkou zákonem stanovených případů v § 8 zákona o dani z plynu, je zcela nerozhodné, zda se vzniklé teplo žalobce rozhodne využít či zmařit. Daňová povinnost se jej týká co do veškerého použitého bioplynu s výjimkou bioplynu osvobozeného.

33. Žalovaný stanovil daň z plynu podle pomůcek, neboť žalobce nevedl evidenci podle § 19 odst. 1 zákona o dani z plynu. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že předložená tabulka s odhadem množství tepla užitého pro ohřev fermentoru zpracovaná zahraničním subjektem, není dostatečným podkladem pro osvobození příslušné části bioplynu

připadajícího na teplo užité pro ohřev fermentoru, které by bylo od daně z plynu osvobozeno podle § 8 odst. 4 zákona o dani plynu. V podrobnostech se krajský soud odkazuje na str. 12 napadeného rozhodnutí. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2023, č. j. 5 Afs 182/2021-25, se uplatnění esenciálních výdajů při stanovení daně podle pomůcek aplikuje výhradně v oblasti daně z příjmů. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 320/2019-28, na který odkazoval žalobce, se týká právě daně z příjmů, tudíž tam učiněné závěry nelze na nyní projednávanou věc analogicky aplikovat. V případě daně z plynu je tedy nezbytné, aby daňový subjekt nárok na osvobození v příslušné výši řádně prokázal.

34. Důvodná není ani námitka týkající se výkladu § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu ve znění od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2020. Předně je třeba zopakovat, že daň žalobci nebyla vyměřena na základě § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu, nýbrž proto, že žalobcem vyrobený a použitý bioplyn kódu kombinované nomenklatury 2711 29 je předmětem daně podle § 4 zákona o dani z plynu. S ohledem na způsob použití se jedná o předmět daně podle § 4 písm. c) bod 1. zákona o dani z plynu, tedy plyn používaný pro stacionární motory. Žalobce je plátcem daně podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu, neboť spotřebovává nezdaněný plyn a podle § 5 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu mu povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem spotřeby nezdaněného plynu, s výjimkou plynu osvobozeného od daně (předmětem daně je veškerý bioplyn vstupující do kogenerační jednotky s výjimkou bioplynu, který odpovídá elektrické účinnosti kogenerační jednotky, a proto žalovaný zdanil veškerý bioplyn odpovídající tepelné účinnosti kogenerační jednotky a poměrné části ztrát, nikoli ovšem záměrně zapříčiněných ztrát vzniklých odpojením spalinového výměníku). Dále je třeba zdůraznit, že zákon o dani z plynu nabyl účinnosti 1. 1. 2008. Tento zákon přitom neobsahoval a neobsahuje žádné pravidlo, ze kterého by vyplývalo, že bioplyn vyrobený a spotřebovaný v bioplynové stanici dani z plynu nepodléhal a nepodléhá. Z obsahu zákona o dani z plynu ve znění ode dne 1. 1. 2008 naopak plyne, že dani z plynu podléhá veškerý plyn na území České republiky, který je podle § 4 zákona o dani z plynu předmětem daně z plynu a který není od této daně výslovně osvobozen. Zákonem č. 292/2009 Sb., kterým se mění zákon o spotřebních daních, bylo s účinností od 1. 10. 2009 do zákona o dani z plynu zavedeno ustanovení § 8 odst. 7, podle 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. Toto ustanovení bylo účinné až do 31. 12. 2020, kdy bylo zrušeno zákonem č. 382/2015 Sb. Zavedení dočasného osvobození ve smyslu § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu po dobu od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2020 nic nezměnilo na skutečnosti, že bioplyn byl i v této době předmětem daně z plynu podle § 4 zákona o dani z plynu (ostatně jinak by osvobození nedávalo smysl).

V. Závěr a náklady řízení

35. S ohledem na vše shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

36. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Procesně úspěšný žalovaný nevynaložil v souvislosti se soudním řízením takové náklady, které by přesahovaly rámec jeho běžné úřední činnosti. Z toho důvodu nebyly náklady řízení přiznány žádnému z účastníků řízení.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje E. S.

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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

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

Hradec Králové 13. listopadu 2025

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu