



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **ZD SKÁLY, družstvo**, se sídlem Benešov 246, Benešov, zastoupený Mgr. Luděkem Šikolou, advokátem se sídlem Ovocný trh 1096/8, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2024, čj. 9206/2024-900000-318, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 10. 2024, čj. 62 Af 17/2024-125,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 5 216 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Ludka Šikoly, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podstata nyní posuzované věci spočívá ve výkladu ustanovení části čtyřicáté páté § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon č. 261/2007 Sb.“), jenž stanovuje, že *[o]d daně je osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý [...] c) pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla dodáváno domácnostem*. Základem řízení o kasační stížnosti byla otázka, zda pro naplnění režimu uvedeného ustanovení postačuje dodání tepla vyrobeného v rámci kogenerační výroby tepla a elektřiny alespoň jedné domácnosti, nebo zda je nutné, aby bylo teplo dodáno více domácnostem.

[2] Žalobce je provozovatelem bioplynové stanice, která vyrábí a následně spaluje bioplyn v kogenerační jednotce, čímž dochází ke kombinované výrobě elektřiny a tepla. Celní úřad pro Jihomoravský kraj 5 platebními výměry za zdaňovací období od ledna do května 2021 žalobci vyměřil daň ze zemního plynu a některých dalších plynů. Dle celního úřadu byl bioplyn spotřebovaný v kogenerační jednotce předmětem daně dle § 4 písm. c) bodu 1 zákona č. 261/2007 Sb. Uvedl, že osvobození od daně dle § 8 odst. 1 zákona č. 261/2007 Sb., bylo možné uplatnit jen na tu část bioplynu, která byla použita k výrobě elektřiny. Toto rozhodnutí napadl žalobce odvoláním, neboť měl za to, že od daně by měl být dle tohoto ustanovení osvobozen veškerý bioplyn. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím rozhodnutí celního úřadu změnil ve výši vyměřené daně, neboť použil odlišný výpočet pro určení poměrné části bioplynu použité k výrobě tepla. S nosnými důvody rozhodnutí celního úřadu se ovšem žalovaný ztotožnil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, které krajský soud vyhověl a v záhlaví uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud nepřisvědčil námitce, že bioplyn vyrobený v bioplynové stanici není vůbec předmětem daně z plynu, neboť se jedná pouze o „meziprodukt“ vznikající a spotřebovaný v rámci technologického celku. Nesouhlasil ani se závěrem žalobce, že osvobození podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona č. 261/2007 Sb. se vztahuje na veškerý bioplyn vyrobený v bioplynové stanici. Žalobce totiž bioplyn plyn nepoužívá výhradně k výrobě elektřiny. Žalobce provozuje kogenerační jednotku, v níž probíhá společná výroba elektřiny a tepla, které je objektivně způsobilé k dalšímu využití. Pro daňové účely je v případě kogeneračních jednotek možné určit množství plynu, jež je nutné k výrobě daného množství elektřiny nebo daného množství tepla.

[5] Krajský soud však přisvědčil žalobní námitce poukazující na nesprávné právní posouzení § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 261/2007 Sb. Ztotožnil se s argumentací žalobce v tom smyslu, že zákonodárcem užitý plurál substantiva „domácnost“ nelze vykládat striktně formálně, neboť takový výklad by se zjevně přičil účelu tohoto ustanovení. Užití množného čísla podstatného jména by dle krajského soudu navíc samo o sobě nemělo být rozhodujícím výkladovým kritériem. Podle názoru krajského soudu se ale osvobození od daně vztahuje pouze na plyn použitý k výrobě tepla, který byl dodán domácnosti/domácnostem. Zbylý plyn upotřebený k výrobě tepla, jenž nebyl dodán domácnostem, tak podléhá zdanění. Od základu daně, jímž je v tomto případě veškerý plyn spotřebovaný v kogenerační jednotce, bylo potřeba nad rámec odečtu plynu osvobozeného od daně k výrobě elektřiny a odečtu plynu osvobozeného od daně k ohřevu fermentoru, odečíst plyn osvobozený od daně k výrobě tepla dodávaného domácnostem.

## II. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků řízení

### a) kasační stížnost

[6] Proti v záhlaví uvedenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost.

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti připustil, že závěry krajského soudu k § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 261/2007 Sb. mají jisté ratio, přesto bylo dle jeho názoru potřeba setrvat na

pokračování

nepřekročitelném gramatickém výkladu tohoto ustanovení, který jako definiční znak uplatnění daňového osvobození kogenerační výroby elektřiny a tepla vyžaduje, aby vyrobené teplo bylo distribuováno alespoň dvěma domácnostem. Tento názor stěžovatel staví na užitém plurálu substantiva v textu tohoto ustanovení. Při dodání tepla alespoň dvěma domácnostem je pak podle stěžovatele osvobozen veškerý plyn použitý pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, i kdyby bylo ve zbytku vyrobené teplo dodáno průmyslovému podniku či nebylo využito vůbec. Tento závěr má oporu v dosavadní metodice správců daně a Ministerstva financí (zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců z 19. 9. 2018, strana 39 a násl.).

[8] Stěžovatel na okraj poznamenal, že právní názor krajského soudu by znamenal nezbytnost změny dosavadní správní praxe správců daně. Nově by se osvobozovala část plynu použitého při kogenerační výrobě elektřiny a tepla k výrobě tepla dodaného do jakéhokoli počtu domácností (i jen jedné), ale zdaňovala by se zbylá část plynu použitého při kogenerační výrobě elektřiny a tepla k výrobě tepla dodaného kamkoliv jinam.

[9] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

#### *b) vyjádření žalobce*

[10] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti se závěry krajského soudu rovněž nesouhlasil. Krajský soud provedl nesprávnou právní interpretaci § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 261/2007 Sb. Toto ustanovení měl vyložit tak, jak žalobce navrhoval v žalobě, tedy že od daně má být osvobozen veškerý plyn využitý v kogenerační jednotce k výrobě tepla, které je alespoň zčásti dodáváno alespoň jedné domácnosti.

[11] Krajský soud narušil legitimní očekávání daňových subjektů, kteří v souladu s ustálenou praxí žalovaného vynaložili náklady na vybudování přípojek k druhé domácnosti tak, aby naplnili zákonné podmínky množství vytápěných domácností (tímto subjektem byl v pozdějších zdaňovacích obdobích i žalobce). Žalobce označil závěr krajského soudu za překvapivý rovněž z toho důvodu, že se k takovému názoru nemohl v průběhu řízení vyjádřit a případně reagovat zpětvzetím žaloby. Žalobce tak dospěl k závěru, že mu postupem krajského soudu bylo zasaženo do práva na spravedlivý proces. K tomu citoval z nálezu ÚS sp. zn. I. ÚS 3271/12 nebo nálezu ÚS sp. zn. III. ÚS 1472/23.

[12] Žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného.

#### *c) replika stěžovatele*

[13] Stěžovatel k vyjádření podal repliku s tím, že právo podat kasační stížnost proti napadenému rozsudku náleželo výhradně jemu jako neúspěšnému účastníkovi řízení před krajským soudem. V tomto kontextu měl za to, že právě on vymezil rozsah přezkumu, který měl Nejvyšší správní soud provést. Ocenil sice části vyjádření žalobce, které se kriticky stavěly k právnímu výkladu krajského soudu, avšak upozornil, že zbývající argumentace žalobce směřuje k žalobním bodům, jež nebyly v kasační stížnosti uplatněny, a tudíž jsou nepřijatelné. Současně se ohradil proti názoru žalobce, že krajský soud změnil právní

kvalifikaci věci, neboť podle jeho názoru šlo pouze o odlišný výklad konkrétního ustanovení právního předpisu.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Ustanovení § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 261/2007 Sb. stanoví, že *[o]d daně je osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla dodáváno domácnostem.*

[16] Stěžovatel k otázce, kolika domácnostem musí být přivedeno teplo, aby bylo možné uplatnit osvobození od daně dle režimu uvedeného ustanovení, ve stručné kasační stížnosti, která je z důvodu její stručnosti na samé hraně přípustnosti, pouze setrvává na tom, že užitý plurál substantiva „domácnost“ v ustanovení § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 261/2007 Sb. nutně implikuje, že k osvobození od daně je potřeba, aby vyprodukované teplo v rámci kogenerační výroby bylo dodáváno alespoň dvěma domácnostem. Nejvyšší správní soud má v tomto ohledu za to, že krajský soud skrze argument výkladové logiky *ad absurdum* dostatečně přesvědčivě poukázal na značnou nepřesvědčivost této čistě jazykové interpretace stěžovatele. Nemůže totiž obstát právní názor, jenž jako jediný výkladový argument používá užití plurálu konkrétního substantiva, jestliže pro takový výklad není dán žádný jiný logický důvod, respektive stěžovatel žádný takový důvod netvrdí.

[17] Stěžovatel tedy v kasační stížnosti vedle prostého setrvání na gramatickém výkladu (použití množného čísla), žádný další argument neuvádí. Pak ale stačí poukázat na to, že *jazykový výklad je pouhým prvotním přiblížením se právní normě, jejímž nositelem je právní předpis* (nálezná pléna Ústavního soudu z 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). Odpověď na otázku, zda je text zákona skutečně přesným vyjádřením právní normy, či zda je zapotřebí jej vykládat restriktivně nebo naopak extenzivně, nebo zda má být právní norma jinak zpřesněna, mají dát další interpretační metody (nálezná Ústavního soudu z 1. 2. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2427/12).

[18] Jiné otázky Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší v nyní vedeném řízení řešit. Související závěr krajského soudu, že zbylý plyn upotřebený k výrobě tepla, jenž nebyl dodán domácnostem, podléhá zdanění, totiž stěžovatel žádnou kasační argumentací nespornuje. Platí, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne mimo jiné požadavek, aby kasační námitky kvalifikovaným způsobem zpochybňovaly právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Stěžovatel je tedy povinen v kasační stížnosti vymezit rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí a musí předestřít a konkrétně sdělit, v čem spatřuje skutková či právní pochybení krajského (městského) soudu, a z kterých konkrétních důvodů závěry soudu považuje za nezákonné, resp. nepřezkoumatelné (usnesení NSS z 24. 4. 2023, čj. 8 Azs 41/2023-38, bod 9 a rozsudek NSS z 31. 3. 2023, čj. 8 Azs 299/2020-41, bod 10). Takovou argumentaci stěžovatel k druhému závěru krajského soudu nepředestřel. Pouhý odkaz na zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců s poznámka o potřebě změnit správní praxi nejsou dostatečné. Krajský soud v bodě 36 svého rozsudku v tomto ohledu poukázal na sociální důvody, které stojí za

pokračování

osvobozením podle ustanovení § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 261/2007 Sb. a za zcela přesvědčivé shledal úvahy uvedené v bodě 93 rozhodnutí žalovaného, které žalovaný uváděl jako konkurenční. Tyto úvahy obsažené v rozhodnutí žalovaného jsou přitom podrobné, opřené i o judikaturu Soudního dvora EU. Pokud tedy stěžovatel pouze odkázal na zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců, aniž by uvedl, které z tam uvedených úvah a jak zpochybňují konkrétní závěry krajského soudu (byť konkretizované odkazem na rozhodnutí žalovaného), jde o námitku nedostatečnou. Staví totiž Nejvyšší správní soud do pozice, v níž by měl za stěžovatele domýšlet, který závěr ze zápisu by mohl zpochybňovat některý ze závěrů krajského soudu.

[19] K argumentaci žalobce uplatněné v replice Nejvyšší správní soud poznamenává, že předmět kasačního řízení vymezuje svými námitkami stěžovatel. Nelze jej tedy rozšířit argumentací obsaženou v podání jiných účastníků řízení. Podle rozšířeného senátu NSS uvedeného v rozsudku z 1. 7. 2017, čj. 5 Afs 91/2012-41, současně platí, že *kasační stížnost podaná účastníkem, který byl v řízení před krajským soudem procesně úspěšný a který nenamítá, že krajský soud měl výrokem ve věci rozhodnout jinak, je podle § 104 odst. 2 s. ř. s. nepřijatelná*. V bodě 47 tohoto rozsudku rozšířený senát pro takový případ nastínil další vývoj řízení. Uvedl, že „[ú]častník řízení má procesní možnost k ochraně svých práv v dalším průběhu správního (příp. následně i soudního) řízení. Nebude mu tudíž znemožněno uplatnit jeho základní právo na soudní ochranu (čl. 36 Listiny). Jestliže krajský soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku právní názor, kterým je správní orgán vázán (a neshledal jím žalobní námitku důvodnou), znamená to, že správní orgán v navazujícím řízení nemůže posouzení této otázky změnit (vyjma případů, kdy dojde ke změně skutkového či právního stavu). **Neznamená to však, že by žalobce nemohl takové posouzení znovu napadnout v žalobě proti novému správnímu rozhodnutí a následně i v kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu.** Není tak vyloučena možnost v kasačním řízení přezkoumat právní názor krajského soudu (opakovaně) vyslovený v neprospěch žalobce“ (zvýraznění provedl nyní rozhodující senát). Stejně tak v nyní projednávané věci platí, že žalobce bude moci v dalším případném soudním řízení brojit proti závěrům, které budou vysloveny v jeho neprospěch.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a dle § 110 odst. 1 s. ř. s. ji zamítl.

[21] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v posuzované věci procesní úspěch (jeho kasační stížnost byla zamítnuta), proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalobce naopak úspěch měl, a proto mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení přiznal.

[22] Náklady žalobce za řízení o kasační stížnosti spočívají v odměně zástupce žalobce – advokáta (§ 35 odst. 2 s. ř. s.) za jeden úkon právní služby, a to vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025]. Za jeden učiněný úkon tak náleží odměna ve výši 3 860 Kč [§ 7 bod 5 a § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud postupoval podle znění vyhlášky účinného od 1. 1. 2025, neboť žalobce, prostřednictvím svého zástupce, učinil úkon po 31. 12. 2024, a to 9. 1. 2025 (čl. II vyhlášky

č. 258/2024 Sb. *a contrario*). Nejvyšší správní soud vyšel z toho, že výše peněžitého plnění ve výši 68 540 Kč (vyměřená daň ze zemního plynu a některých dalších plynů) nepřesahuje částku 500 000 Kč, a proto je podle § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu nutné považovat za tarifní hodnotu sporu v nyní projednávané věci částku 68 540 Kč. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně připočítat 450 Kč jako náhradu hotových výdajů. Celkem tedy 4 310 Kč. Jelikož zástupce žalobce vykonává advokacii jako společník společnosti, která je plátkyní DPH, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o částku 905,10 Kč (po zaokrouhlení nahoru – § 146 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jde o částku 906 Kč). Celková náhrada nákladů řízení, čítající odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů, tak představuje částku 5 216 Kč (včetně DPH).

[23] Žalovaný je povinen žalobci zaplatit náhradu nákladů řízení ve výši 5 216 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Ludka Šikoly, advokáta.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 18. prosince 2025

Jitka Zavřelová  
předsedkyně senátu