



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **Zemědělská akciová společnost Nivnice**, se sídlem Brodská 624, Nivnice, zastoupená Mgr. Luďkem Šikolou, advokátem se sídlem Ovocný trh 1096/8, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 5. 2025, č. j. 62 Af 40/2023 - 65,

t a k t o :

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

Odůvodnění:**I. Vymezení věci a rozsudek Krajského soudu v Brně**

[1] Celní úřad pro Zlínský kraj (dále jen „*správce daně*“) jedenácti dodatečnými platebními výměry a třemi platebními výměry stanovil žalobkyni daň ze zemního plynu a některých dalších plynů (dále jen „*daň z plynu*“) podle části 45. zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „*ZSVR*“, přičemž je vždy myšlena jeho část 45) za zdaňovací období leden 2021 až únor 2022 v celkové výši 54 723 Kč. Důvodem stanovení daně bylo, že dle správce daně je bioplyn spotřebovaný žalobkyní v kogeneračních jednotkách k výrobě elektřiny a tepla předmětem daně dle § 4 písm. c) bodu 1. ZSVR a osvobození od daně dle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR lze uplatnit pouze na tu část bioplynu,

kteřou žalobkyně použila na výrobu elektřiny, nikoliv na výrobu tepla. Žalovaný následně k odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 21. 7. 2023, č. j. 34692/2023-900000-314, změnil výše uvedená rozhodnutí správce daně tak, že celková výše stanovené daně činila 157 510 Kč, a to v důsledku odlišného výpočtu poměrné části bioplynu použité k výrobě tepla a stanovení daně podle pomůcek.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 15. 5. 2025, č. j. 62 Af 40/2023 - 65, zamítl.

[3] Krajský soud nejprve shrnul skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Uvedl, že žalovaný při výpočtu daně vycházel z § 6 odst. 1 ZSVR, podle něhož je základem daně množství plynu v MWh spalného tepla. Tuto skutečnost ani množství vyrobeného bioplynu žalobkyně nedoložila. Žalovaný proto jako pomůcky pro stanovení daně použil evidenci žalobkyně pro operátora trhu s energiemi a v ní uvedené údaje o množství MWh vyrobené elektrické energie, žalobkyní předložené technické listy kogeneračních jednotek a provozní řád bioplynové stanice.

[4] Podle technického listu kogenerační jednotky Tedom Cento T160 je elektrická účinnost 37,8 % a tepelná účinnost 47,2 %. To znamená, že 37,8 % vstupního plynu je přeměněno na elektřinu, 47,2 % na užitečné teplo a zbylých 15 % představují ztráty. Z naměřené vyrobené elektřiny a koeficientu 0,378 žalovaný určil celkové množství spotřebovaného bioplynu, které následně rozdělil podle hodnot účinnosti včetně poměrného rozdělení ztrát. Na výrobu elektřiny tedy připadlo 44,47 % vstupního bioplynu a na výrobu tepla 55,53 %. Obdobně pak žalovaný postupoval u kogenerační jednotky Tedom Quanto D580 SP BIO NOC, u níž výsledná část spotřebovaného bioplynu na výrobu elektřiny (včetně ztrát) činila 55,72 % a na výrobu tepla 44,28 %. Tímto způsobem zjištěné množství bioplynu bylo dle žalovaného možné v rámci stanovení základu daně podle pomůcek považovat za dostatečně vypovídající o množství plynu v MWh spalného tepla ve smyslu § 6 odst. 1 ZSVR. Žalovaný vzal následně v potaz také skutečnost, že podle § 8 odst. 4 ZSVR je od daně osvobozen plyn použitý při výrobě plynu. Daň proto nevyměřil z té části bioplynu, z níž žalobkyně vyrobila teplo k ohřevu fermentoru jako stěžejní části zařízení pro výrobu plynu.

[5] Krajský soud se poté ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyní vyrobený a spotřebovaný bioplyn je předmětem daně z plynu. Uvedl, že podle § 4 písm. c) bodu 1 ZSVR je předmětem daně mimo jiné plyn zařazený pod kód nomenklatury 2711 29 používaný pro stacionární motory. Pod kód nomenklatury 2711 29 přitom spadá dle vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře Evropské unie také plyn vyrobený z biomasy (bioplyn). Zároveň nebylo sporu o tom, že žalobkyně vyrobený bioplyn používá jako pohonnou hmotu stacionárního motoru kogenerační jednotky (zařízení schopné kombinované výroby elektřiny a tepla).

[6] Podle § 5 odst. 1 písm. e) ZSVR vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem spotřeby nezdaněného plynu (s výjimkou plynu osvobozeného od daně). Dle krajského soudu je tedy (pro účely posouzení, zda je bioplyn v projednávané věci předmětem daně z plynu – pozn. NSS) nepodstatné, jakou technologií je vyrobený bioplyn spotřebován, zda je možné jeho výrobu ihned zastavit, zda se jedná o meziprodukt, jakou konkrétní

pokračování

činnost vykonává motor poháněný bioplynem či jak je nastavená podpora fungování bioplynových stanic. Rozhodné je pouze to, že výrobou v bioplynové stanici vzniká plyn, který je následně spotřebován.

[7] Krajský soud dále uvedl, že předmět daně z plynu vymezený v § 4 ZSVR je totožný od počátku účinnosti ZSVR. Nepřisvědčil proto žalobkyni v tom, že bioplyn nebyl předmětem daně z plynu v období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009.

[8] Žalovaný podle krajského soudu rovněž postupoval správně, pokud § 8 odst. 7 ZSVR (účinný v období od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2020), dle kterého byl od daně osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29, vykládal ve prospěch daňových subjektů tak, že se toto osvobození vztahovalo i na stacionární motory, tedy i na bioplyn spotřebovaný v kogeneračních jednotkách. Pokud následně žalovaný v důsledku zrušení uvedeného ustanovení svou praxi změnil, neučinil tak dle krajského soudu neočekávaně ani neodůvodněně.

[9] Argumentaci žalobkyně, že se na veškerý bioplyn spotřebovaný v kogenerační jednotce vztahuje osvobození od daně z plynu podle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR, jelikož tento bioplyn slouží k výrobě elektřiny, krajský soud rovněž nepřisvědčil. Uvedl, že žalobkyně nepoužívá vyrobený bioplyn výhradně k výrobě elektřiny, ale provozuje kogenerační jednotku, v níž probíhá společná výroba elektřiny a tepla, které je objektivně způsobilé k dalšímu využití. Přijetí výkladu, že vyrobené teplo je pouze odpadní produkt, by dle krajského soudu popíralo samotný princip fungování kogenerační jednotky. Z fyzikálního hlediska sice nelze oddělit plyn spotřebovaný k výrobě elektřiny a výrobě tepla, jelikož veškerý spotřebovaný plyn současně vyrábí jak elektřinu, tak teplo, podle krajského soudu však takové rozdělení pro daňové účely provést lze, což potvrdil také Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) v rozsudku ze dne 7. 3. 2018, C-31/17, *Cristal Union* (dále jen „rozsudek ve věci *Cristal Union*“). Tento rozsudek se sice týkal zemního plynu, jeho závěry však dle krajského soudu lze vztáhnout i na posuzovaný případ.

[10] Na uvedeném podle krajského soudu nic nemění ani Výkladové stanovisko Energetického regulačního úřadu (dále jen „ERÚ“) č. 1/2013, které se zabývá výkladem bodu 1.8 Cenového rozhodnutí ERÚ ze dne 26. 11. 2012 č. 4/2012. Toto stanovisko vychází z toho, že bioplynové stanice vyrábí elektrickou energii, nikde však neuvádí, že se považují čistě za elektrárny a nemají i jiné funkce. Naopak z bodu 2.1 výkladového stanoviska dle krajského soudu vyplývá, že bioplynové stanice produkují i teplo. Jelikož se výkladové stanovisko ERÚ věnuje výhradně výkupním cenám elektřiny, je pochopitelné, že ostatní aspekty kogeneračních jednotek pomíjí a soustředí se právě na výrobu elektrické energie.

[11] Úmysl zákonodárce zdanit část bioplynu spotřebovanou v kogenerační jednotce na výrobu tepla dle krajského soudu vyplývá také z osvobození plynu dle § 8 odst. 1 písm. c) ZSVR, které se vztahuje na kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, jestliže je toto teplo dodáváno domácnostem. Pokud by byl veškerý bioplyn spálený v kogenerační jednotce osvobozen od daně, protože se jedná o plyn použitý k výrobě elektřiny, postrádalo by takové ustanovení smysl.

[12] Nedůvodnou shledal krajský soud rovněž námitku, v níž žalobkyně poukazovala na odlišnou praxi celních úřadů. Praxe podřízených správních orgánů totiž nemůže být pro žalovaného jakožto nadřízený orgán závazná.

[13] Žalobkyně v řízení před krajským soudem také tvrdila, že ví o případech, kdy žalovaný považoval za základ daně jen množství vyrobeného užitečného tepla. Krajský soud k tomuto uvedl, že se totožnou námitkou zabýval již v rozsudku ze dne 3. 10. 2024, č. j. 62 Af 17/2024 - 125. V tehdejší věci bylo v průběhu jednání před soudem vysvětleno, že žalovaný v jednom případě opravdu rozhodl tak, jak tvrdila žalobkyně. Správní praxe se v této oblasti začala utvářet teprve od roku 2021, a to nejprve na úrovni celních úřadů a poté až na úrovni žalovaného. Tyto skutečnosti byly dle krajského soudu potvrzeny i v nynější věci. Podle krajského soudu lze tedy stěží hovořit o ustáleném, jednotném a dlouhodobém výkladu ustanovení právních předpisů. Tím spíše, pokud se žalobkyně opírala o jediné rozhodnutí žalovaného. Ačkoliv je odlišné právní posouzení skutkově srovnatelných situací tímž správním orgánem obecně nežádoucím jevem, pokud se jedná o ojedinělý případ, nemůže to podle krajského soudu z povahy věci založit dotčeným subjektům žádné legitimní očekávání.

[14] Pro vznik legitimního očekávání nebylo dle krajského soudu podstatné ani to, zda žalovaný před více než 10 lety po určitou dobu (období necelých dvou let) od počátku účinnosti ZSVR vyměřoval ve srovnatelných situacích daň z plynu či nikoliv. Toto relativně krátké a časově vzdálené období totiž podle krajského soudu nemohlo založit legitimní očekávání určitého postupu celních orgánů v nynější věci ve vztahu k zdaňovacím obdobím ledna 2021 až února 2022.

II. Kasační stížnost žalobkyně

[15] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[16] Stěžovatelka předně namítá, že s ohledem na fungování bioplynové stanice je 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 technologické teplo jako produkt sekundární. Koncovým produktem bioplynové stanice je tedy elektřina a technologické 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 stěžovatelkou nelze vyrobit elektřinu přímo z biomasy, ale pouze spálením bioplynu jakožto meziprojektu. Jelikož plyn vzniklý v bioplynové stanici není vstupním ani koncovým produktem, není vůbec předmětem daně dle ZSVR.

[17] Zdanění bioplynu, který je pouze meziproduktem při výrobě elektřiny z biomasy v bioplynové stanici, nebylo podle stěžovatelky úmyslem zákonodárce při přijetí ZSVR. Při spalování tohoto bioplynu totiž 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 dle stěžovatelky potvrzuje také důvodová zpráva k ZSVR,

pokračování

dle které je základním rysem zdanění plynu zdanění dodání konečnému spotřebiteli. V případě stěžovatelky nicméně k žádnému dodání nedochází.

[18] Stěžovatelka také namítá, že uvalení ekologické daně na bioplyn vyrobený a zároveň spotřebovaný v bioplynové stanici postrádá opodstatnění, neboť je v rozporu s myšlenkou státní podpory obnovitelných zdrojů energie. 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.

[19] Rozsudek ve věci *Cristal Union* nelze dle stěžovatelky na nynější věc aplikovat, jelikož se vztahoval ke zdanění zemního plynu v kogeneraci, nikoliv bioplynu. Spalování zemního plynu je odlišné v tom, že bioplyn je pouze meziproduktem mezi biomasou a elektřinou.

[20] Stěžovatelka má za to, že se krajský soud s výše uvedenými námitkami v napadeném rozsudku nevypořádal a dospěl k nesprávnému závěru, že plyn vyrobený a zároveň spálený v téže bioplynové stanici je předmětem daně z plynu dle ZSVR.

[21] Podle stěžovatelky se krajský soud nezabýval také tím, že žalovaný nevyvrátil její tvrzení, že celní úřady v období od 1. 1. 2008 (tj. od účinnosti ZSVR) do 30. 9. 2009 po provozovatelích bioplynových stanic „žádnou daň nepožadovaly“. V důsledku toho měl zatížit napadený rozsudek vadou.

[22] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný mohl změnit svou správní praxi v důsledku změny právní úpravy. Krajský soud podle ní potvrdil, že se osvobození od daně z plynu stanovené v § 8 odst. 7 ZSVR ve znění účinném od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2020 nevztahovalo na bioplyn vyrobený a spotřebovaný v bioplynové stanici (nýbrž pouze na bioplyn použitý pro pohon motorů v dopravě). Žalovaný ovšem odůvodňoval vyměření daně z plynu právě zrušením osvobození v § 8 odst. 7 ZSVR ve znění účinném od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2020, ačkoliv ani před zavedením tohoto osvobození daň z bioplynu nevyměřoval a nevybíral. V důsledku tohoto postupu nastal dle stěžovatelky 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 pouze vůle zákonodárce osvobodit od daně bioplyn použitý pro pohon motorů v dopravě a následná vůle zákonodárce toto osvobození zrušit.

[23] Žalovaný podle názoru stěžovatelky vykládá daňové právo dle své libovůle, přestože daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona. Při interpretaci daňové legislativy by správce daně neměl nikdy 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.

[24] Stěžovatelka rovněž namítá, že veškerý bioplyn, který ve stanici vyrobí, spotřebuje s cílem vyrobit z něj elektřinu, a měl by proto být od daně osvobozen podle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR. Teplo vzniká při výrobě 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. Nedochozí tedy k výrobě tepla, která by podléhala zdanění dle ZSVR. Závěry krajského soudu proto neodpovídají principu fungování bioplynové stanice a kogenerační jednotky. Krajský soud dle stěžovatelky vycházel z nesprávných skutkových zjištění a dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatelka vyrábí vedle elektřiny i teplo.

[25] Pokud by bylo možné dělení bioplynu (na část k výrobě elektřiny a část k výrobě tepla), jak uvádí krajský soud, pak by se o část plynu, který by byl použit pro výrobu nepotřebného tepla, mohla snížit jeho spotřeba. Tento závěr je však dle stěžovatelky nesprávný, neboť by se adekvátně snížila i produkce elektřiny. Z důvodu zdanění konečného produktu (elektřiny) je stěžovatelka rovněž přesvědčena, že zdaněním části bioplynu užitě k výrobě tepla by došlo ke dvojímu zdanění.

[26] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010 – 61, č. 2389/2011 Sb. NSS, vyplývá, že ZSVR počítá s odpadním teplem ve fyzikálním smyslu jakožto vedlejším produktem při použití plynu k jinému účelu, používá pro něj pojem *technologické teplo* a nepovažuje ho za teplo cíleně vyrobené. Analogicky lze tedy podle stěžovatelky uzavřít, že osvobození plynu použitého pro výrobu elektřiny se vztahuje i na technologické (odpadní) teplo vzniklé při tomto procesu výroby elektřiny.

[27] Se závěrem krajského soudu, že stanovisko ERÚ č. 1/2013 neuvádí, že se bioplynové stanice považují čistě za elektrárny, stěžovatelka nesouhlasí. Naopak je přesvědčena, že ze stanoviska vyplývá, že bioplynové stanice jsou výrobny elektřiny ve smyslu zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon). Bioplynová stanice stěžovatelky je nadto výrobnou elektřiny z podporovaných zdrojů ve smyslu § 2 odst. 1 písm. n) zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“).

[28] Krajský soud se podle stěžovatelky rovněž dostatečně nevypořádal s námitkou týkající se nezákonného postupu žalovaného spočívajícího ve změně správní praxe týkající se právního názoru na předmět daně a výpočtu základu daně. V napadeném rozsudku uvedl, že jediné rozhodnutí, ve kterém žalovaný postupoval odlišně, nemůže založit ustálenou správní praxi. Podle stěžovatelky se však jedná o jediné rozhodnutí, kterým ona sama disponuje, což nevylučuje, že takových rozhodnutí existuje více. Krajský soud měl proto žalovanému uložit povinnost předložit ta rozhodnutí, ve kterých vypočetl základ daně z množství vyrobeného užitečného tepla, a pokud tak neučinil, zatížil řízení vadou, neboť nedostatečně zjistil skutkový stav.

III. Vyjádření žalovaného

[29] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že nesouhlasí s tím, že by na nynější věc nebylo možné aplikovat závěry z rozsudku ve věci *Cristal Union*. Uvedený rozsudek totiž vycházel z výkladu směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických

pokračování

produktů a elektřiny, která upravuje zdanění energetických produktů a elektřiny, přičemž za energetický produkt označuje mimo jiné také bioplyn. Okolnosti výroby bioplynu, na které stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje, nejsou podle žalovaného relevantní pro účely zdanění. Žalovaný dále uvádí, že stěžovatelka ve své argumentaci ohledně splnění podmínek pro vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň z plynu podle § 5 ZSVR zcela pomíjí další skutkové podstaty založené na spotřebě plynu, konkrétně § 5 odst. 1 písm. e) ZSVR, který dopadá na případ stěžovatelky.

[30] Co se týče osvobození od daně stanovené § 8 odst. 7 ZSVR ve znění účinném od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2020, žalovaný tvrdí, že toto osvobození buďto na případ stěžovatelky dopadalo, a po jeho zrušení tedy celní úřady správně začaly daň vyměřovat; nebo se na případ stěžovatelky nevztahovalo, v důsledku čehož celní úřady po dobu jeho účinnosti postupovaly nesprávně. Ani ve druhém případě by se však stěžovatelka nemohla domáhat pokračování dosavadní správní praxe s ohledem na legitimní očekávání, jelikož taková praxe by byla v rozporu se zákonem.

[31] Žalovaný dále uvádí, že stěžovatelka používá bioplyn v technologii KVET (kombinovaná výroba elektřiny a tepla – pozn. NSS), což samo o sobě dokládá, že současně vyrábí elektřinu i teplo. Oba tyto produkty jsou v technologii KVET postaveny naroveň, neboť jsou oba výsledkem činnosti kogenerační jednotky. Subjektivní názor stěžovatelky, že v případě výroby tepla se jedná o výrobu „podřadnou“, není pro účely zdanění použitého bioplynu rozhodný. Žalovaný se poté ztotožňuje se závěry krajského soudu a odkazuje na závěry SDEU v rozsudku ve věci *Cristal Union*. Naopak odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2010 – 61, považuje za nepřijatelný. Tento rozsudek se totiž týkal osvobození od daně podle § 8 odst. 1 písm. g) ZSVR, které se vztahuje na případy, kdy byl plyn použitý pro jiné účely než pohon motorů nebo pro výrobu tepla. V závěru žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[32] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí Nejvyšší správní soud přezkoumal 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 přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[33] Kasační stížnost není důvodná.

[34] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že obdobnou kasační stížností, v níž tehdejší stěžovatel (zastoupený stejným zástupcem jako nyní stěžovatelka) uplatňoval obdobné námítky, se již zabýval v rozsudku ze dne 27. 11. 2025, č. j. 3 Afs 250/2023 – 52 (všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V nynější věci přitom zdejší soud neshledal důvod se od závěrů vyslovených v citovaném rozsudku odchýlit a v podrobnostech na něj odkazuje.

[35] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Ačkoliv stěžovatelka výslovně neoznačuje § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jako jeden z důvodů kasační stížnosti, některé její námitky svým obsahem pod tento důvod spadají. Nejvyšší správní soud je oprávněn sám podřadit kasační námitky podle jejich obsahu pod důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50, č. 161/2004 Sb. NSS). Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je navíc povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatelky.

[36] Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[37] Krajský soud v rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací (viz odstavce 15 až 41 napadeného rozsudku). O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních důvodů, ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti čítající 13 stran textu, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku fakticky nebylo možné.

[38] Stěžovatelka tvrdí, že se krajský soud nevypořádal s jejími námitkami ohledně toho, že bioplyn vyrobený v bioplynové stanici je pouze meziproduktem výroby elektřiny z biomasy, nesplňuje podmínky dle § 5 ZSVR pro vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň z plynu a jeho zdanění je v rozporu s podporou obnovitelných zdrojů energie, proto tento bioplyn není předmětem daně z plynu. Ze soudního spisu krajského soudu však Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka takové námitky, které nyní uvádí v kasační stížnosti, v žalobě neuvedla a pouze obecně tvrdila, že bioplyn vyrobený v bioplynových stanicích **v období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 „nepodléhal“** dani z plynu (na což krajský soud řádně reagoval – viz následující odstavec). Krajský soud tak nemohl na prvně uvedenou námitku reagovat, neboť v žalobě uvedena nebyla.

[39] K uvedené obecné žalobní námitce stěžovatelky se pak krajský soud vyjádřil zejména v odstavcích 22 a 24 napadeného rozsudku, kde odkázal na § 4 písm. c) bod 1 ZSVR. Dle tohoto ustanovení je předmětem daně z plynu (mimo jiné) plyn používaný pro stacionární motory a uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29, do kterého se řadí také bioplyn. Dále krajský soud uvedl, že vymezení předmětu daně z plynu v § 4 ZSVR je totožné od počátku účinnosti tohoto zákona. Takové vypořádání žalobní námitky stěžovatelky považuje zdejší soud za dostatečné. Nad rámec nezbytného pak krajský soud v odstavci 23 napadeného rozsudku dodal, že *„[p]odle § 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. [...] Z hlediska zákona o dani z plynu je také nerozhodné, zda je možné ihned zastavit výrobu bioplynu, zda se jedná o meziprodukt, jakou konkrétní činnost vykonává motor poháněný bioplynem (to může mít význam pro případné osvobození od daně), jak je nastavena podpora fungování bioplynových stanic apod.“* Z uvedeného je zjevné, že se krajský soud zabýval také podmínkami pro vznik povinnosti daň z plynu přiznat a zaplatit i případnými technickými aspekty fungování bioplynové stanice.

pokračování

[40] Stěžovatelka dále namítá, že se krajský soud nezabýval skutečností, že žalovaný prokazatelně nevyvrátil, že v období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 celní úřady po provozovatelích bioplynových stanic žádnou daň nepožadovaly. Touto skutečností se však krajský soud zabýval v souvislosti s posuzováním legitimního očekávání stěžovatelky, přičemž v odstavci 40 napadeného rozsudku uvedl, že „[n]a 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.“ Z uvedeného je zjevné, že krajský soud považoval stěžovatelkou tvrzenou skutečnost za nerozhodnou. Nebyl proto důvod, aby se podrobněji zabýval tím, zda žalovaný tuto skutečnost vyvrátil.

[41] V neposlední řadě stěžovatelka namítá, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s její námitkou nezákonné změny správní praxe ohledně výpočtu základu daně. Ani toto tvrzení však není pravdivé. Krajský soud se tímto zabýval v odstavcích 38, 39 a 41 napadeného rozsudku, kde zdůraznil, že žalovaný postupoval odlišně pouze v jednom případě (resp. stěžovatelka neprokázala, že by se tak stalo ve více případech), v důsledku čehož nemohlo stěžovatelce vzniknout legitimní očekávání, jelikož se nejedná o ustálenou správní praxi.

[42] Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí. Povinností správního soudu není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl argumentace účastníka řízení jako celku a vypořádat se s ní. Těmto požadavkům napadený rozsudek dostál.

[43] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou jiné vady řízení; případnými vadami řízení je totiž podle § 109 odst. 4 s. ř. s. také povinen se zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námítky stěžovatelky. Stěžovatelka tvrdí, že krajský soud neuložil žalovanému povinnost předložit rozhodnutí, ve kterých postupoval při výpočtu základu daně odlišně než v nynější věci (tj. použil coby základ daně množství vyrobeného užitečného tepla).

[44] Krajský soud v této souvislosti v napadeném rozsudku odkázal na své dřívější rozhodnutí ze dne 3. 10. 2024, č. j. 62 Af 17/2024 – 125, které se týkalo obdobné věci. V tehdejší řízení bylo na jednání před krajským soudem vyjasněno, že žalovaný postupoval odlišně od nynější věci pouze v jednom případě. Tato skutečnost pak byla dle krajského soudu potvrzena i při jednání v nynější věci.

[45] Zdejší soud ze soudního spisu krajského soudu ověřil, že zástupkyně žalovaného na dotaz krajského soudu na jednání skutečně potvrdila, že žádná jiná rozhodnutí, v nichž by žalovaný postupoval odlišně od nynější věci, neexistují.

[46] V uvedeném postupu krajského soudu neshledal zdejší soud pochybení. Stěžovatelka netvrdila žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že existuje více rozhodnutí, v nichž by žalovaný postupoval odlišně než v nynější věci. Pokud tedy žalovaný existenci

takových rozhodnutí popřel, nebyl důvod, aby jej krajský soud vyzýval k jejich předložení, jelikož nic nenasvědčovalo tomu, že jimi disponuje.

[47] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[48] Co se týče vlastního právního posouzení věci, stěžovatelka 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, nespĺňuje podmínky pro vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň z plynu a jeho zdanění je v rozporu s podporou obnovitelných zdrojů energie. V této souvislosti stěžovatelka také tvrdí, že v nyníjší věci nelze aplikovat závěry rozsudku ve věci *Cristal Union*.

[49] Zdejší soud uvádí, že totožnými námitkami se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku č. j. 3 Afs 250/2023 – 52 (v odstavcích [22] až [28]). Se závěry uvedenými v citovaném rozsudku se zdejší soud ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje. Nyní kasační soud pouze stručně uvádí, že podle § 4 písm. c) bod 1. ZSVR je bioplyn používáný pro stacionární motory předmětem daně z plynu, přičemž povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká podle § 5 odst. 1 písm. e) téhož zákona dnem spotřeby nezdaněného plynu, s výjimkou plynu osvobozeného od daně. Z hlediska ZSVR je tedy nepodstatné, zda je stěžovatelkou vyrobený bioplyn pouze meziproduktem při výrobě elektřiny (a tepla) z biomasy. Stejně tak je nepodstatné, zda ERÚ zahrnul daň z plynu do nákladů pro stanovení výše podpory výroby elektřiny z bioplynu. Podstatné je pouze, že stěžovatelka v bioplynové stanici vyrábí plyn, který splňuje definici dle § 4 písm. c) bodu 1. ZSVR, a tento plyn následně spotřebovává, čímž také naplňuje podmínky podle § 5 odst. 1 písm. e) téhož zákona. Pokud jde o závěry rozsudku ve věci *Cristal Union*, ty dle zdejšího soudu na projednávanou věc aplikovat lze. Citovaný rozsudek se sice skutkově týkal spalování zemního plynu v kogenerační jednotce, SDEU se v něm však vyjádřil obecně k daňovému zacházení s jakýmkoliv palivem užitým v kogenerační jednotce (viz odstavec 45 odkazovaného rozsudku).

[50] Stěžovatelka dále namítá, že osvobození podle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR se vztahuje na veškerý bioplyn vyrobený v bioplynové stanici, jelikož slouží k výrobě elektřiny. S touto námitkou se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[51] 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.“ Stěžovatelka však nepoužívá vyrobený plyn výhradně k výrobě elektřiny. Stěžovatelka provozuje kogenerační jednotku, společně vyrábějící elektřinu a teplo, přičemž toto teplo je objektivně způsobilé k dalšímu využití. Krajský soud proto správně uzavřel, že teplo vznikající při výrobě elektřiny nelze považovat za toliko odpadní produkt, který by nepodléhal daňové povinnosti. Přijetí opačného závěru by popíralo 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.

[52] Je pravdou, že z fyzikálního hlediska sice skutečně nelze striktně rozdělovat plyn spotřebovaný k výrobě elektřiny a plyn spotřebovaný k výrobě tepla, neboť veškerý spotřebovaný plyn současně vyrábí jak elektřinu, tak i teplo. Tuto skutečnost připustil

pokračování

i krajský soud. Pro daňové účely však takové rozdělení provést lze, jak ostatně potvrdil SDEU v rozsudku ve věci *Cristal Union*.

[53] Nadto, jak správně poukázal krajský soud, stěžovatelka zcela pomíjí existenci § 8 odst. 1 písm. c) ZSVR, dle kterého je od daně osvobozen plyn *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*. Z uvedeného ustanovení vyplývá (argumentem *a contrario*), že plyn použitý pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v případech, kdy **není** teplo dodáváno domácnostem, **dani podléhá** (resp. s ohledem na rozsudek ve věci *Cristal Union* a § 8 odst. 4 ZSVR je osvobozena pouze ta část připadající na výrobu elektřiny nebo další výrobu plynu). Přijetím výkladu stěžovatelky, že veškerý plyn použitý pro KVET se považuje za plyn použitý (pouze) k výrobě elektřiny ve smyslu § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR, by se vyprázdnil obsah výše citovaného ustanovení, jelikož by byl takový plyn **osvobozen vždy** bez ohledu na to, komu je teplo dodáváno.

[54] Pokud jde o údajně nezákonnou změnu správní praxe žalovaného v souvislosti se zrušením § 8 odst. 7 ZSVR (ve znění účinném do 31. 12. 2020), Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že tato změna správní praxe byla důvodná. Podle citovaného ustanovení byl „*od daně osvobozen bioplyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29*“. Z textu daného ustanovení přitom nebylo zjevné, zda se osvobození od daně vztahuje na veškerý pohon motorů či pouze na pohon motorů v dopravě (jak tvrdí stěžovatelka). Celní úřady proto postupovaly v souladu se zásadou *in dubio pro mitius* a nejednoznačné ustanovení vyložily ve prospěch daňových subjektů (přesně tohoto postupu se stěžovatelka v kasační stížnosti paradoxně v obecné rovině dovolává), tedy vztáhly osvobození na veškerý pohon motorů, včetně těch stacionárních. Pokud bylo uvedené ustanovení následně zrušeno, odpadl důvod pro osvobození, a celní úřady proto oprávněně začaly daň vybírat.

[55] Co se týče stanoviska ERÚ č. 1/2013, stěžovatelka tvrdí, že podle něj jsou bioplynové stanice výrobními elektřiny. Tato skutečnost však nevyvrací závěr krajského soudu, že stanovisko ERÚ bioplynové stanice neoznačuje jako **čistě** elektrárny (tj. že nevyklučuje, že vedle elektřiny vyrábí také teplo). Totéž platí pro tvrzení stěžovatelky, že bioplynová stanice je výrobnou elektřiny z podporovaných zdrojů podle zákona o podporovaných zdrojích energie. Ani tato skutečnost totiž nevyklučuje, že stěžovatelka vedle elektrické energie plánovaně vyrábí také teplo (tj. teplo není odpadním, ale zamýšleným a hospodářsky využitelným produktem). To, že stěžovatelka v kogeneračních jednotkách vyrábí i elektřinu, žalovaný ani krajský soud ve svých rozhodnutích nerozpороvali.

[56] Nejvyšší správní soud dále neshledal jako přílehlavý ani odkaz stěžovatelky na rozsudek 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. g) ZSVR (ve znění účinném do 31. 12. 2023) 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 výrobu tepla nebo pohon motorů. Stěžovatelka však používá plyn výhradně pro pohon stacionárního motoru, nikoliv k jinému účelu. Ani osvobození dle § 8 odst. 1 písm. g) ZSVR (ve znění účinném do 31. 12. 2023) tedy na nyní posuzovanou situaci nemůže dopadat.

V. Závěr a náklady řízení

[57] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[58] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. prosince 2025

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu