



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **LIPONOVA, a.s.**, IČO 252 82 778, se sídlem Lipoltice 104, okr. Pardubice, zast. 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 17. 8. 2023, č. j. 19729-7/2023-900000-318, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 12. 6. 2024, č. j. 52 Af 17/2023-77,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :**I. Přehled dosavadních řízení**

[1] Celní úřad pro Pardubický kraj (dále „správce daně“) vydal dne 13. 8. 2021 platební výměry na daň z bioplynu za měsíce leden až duben 2021, kterými žalobkyni stanovil povinnost daň uhradit. Bioplyn žalobkyně produkuje a zároveň spotřebovává v bioplynové stanici v obci Brloh, jejíž součástí je zařízení kombinované výroby elektřiny a tepla (dále též „kogenerační jednotka“). Proti shora uvedeným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. 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. podle části 45. zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „ZSVR“) a osvobození od daně dle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR lze uplatnit pouze na tu část bioplynu, kterou žalobkyně použila na výrobu elektřiny, nikoliv na výrobu tepla.

[2] Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tyto platební výměry k odvolání žalobkyně změnil (zvýšil vyměřenou daň na 14.897 Kč za zdaňovací období leden 2021, 11.618 Kč za zdaňovací období únor 2021, 16.058 za zdaňovací období březen 2021 a 14.667

za zdaňovací období duben 2021). Odůvodnil to odlišným výpočtem poměrné části bioplynu použité k výrobě tepla a stanovení daně podle pomůcek.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále „krajský soud“). Ten ji zamítl nadepsaným rozsudkem. Podle krajského soudu je bioplyn ve smyslu § 4 ZSVR kvůli svému použití pro stacionární motor kogenerační jednotky předmětem daně. Zákon nicméně stanoví různorodá osvobození od daně, přičemž jedním z nich je také osvobození plynu určeného k použití, nabízeného k prodeji nebo použitého k výrobě elektřiny [§ 8 odst. 1 písm. b) ZSVR]. O osvobození části bioplynu, z něhož se vyrábí elektřina, nebylo podle krajského soudu mezi účastníky řízení sporu. Ten nastal až u posouzení daňové povinnosti vůči té části bioplynu, ze které se vyrábí v kogenerační jednotce teplo, a to v období po 1. 1. 2021. Krajský soud podotknul, že u kogeneračních jednotek nelze vnímat dané osvobození jako plošné. Pohání-li tedy bioplyn stacionární motor kogenerační jednotky jakožto přímé palivo, je třeba s ním zacházet ve dvojím režimu zdanění, kdy část bioplynu vztážená k výrobě tepla osvobození od daně nepodléhá. Tuto skutečnost správně zohlednila rozhodnutí správních orgánů. Žalobkyni dle krajského soudu muselo být s ohledem na využitou technologii zřejmé, že dochází jak k cílené výrobě elektřiny, tak i tepla. Vzniklé teplo tedy není nahodilým produktem. Krajský soud se ztotožnil také s výpočtem základu daně použitým žalovaným.

[4] 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. 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.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) **kasační stížnost**. 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

pokračování

spálením bioplynu jakožto meziprojektu. Jelikož plyn vzniklý v bioplynové stanici není vstupním ani koncovým produktem, není vůbec předmětem daně dle ZSVR.

[6] Zdanění bioplynu, který je pouze meziprojektu 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 daně 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, dle které je základním rysem zdanění plynu zdanění dodání konečnému spotřebiteli. V případě stěžovatelky nicméně k žádnému dodání nedochází.

[7] 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.

[8] 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 meziprojektu mezi biomasou a elektřinou.

[9] 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.

[10] 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.

[11] 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.

[12] Žalovaný 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.

[13] 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.

[14] 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.

[15] 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.

[16] 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“).

[17] 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. Žalovaný v případě

pokračování

stěžovatelky postupoval jinak než v případě jiných provozovatelů bioplynových stanic. Navíc správce daně použil výpočet daně odlišný od žalovaného. Neodůvodněná změna názoru na předmět daně a na způsob výpočtu základu daně je v demokratickém právním státě nepřijatelná.

[18] **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 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.

[19] Co se týče osvobození od daně dle § 8 odst. 7 ZSVR ve znění účinném od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2020, 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.

[20] Stěžovatelka používá bioplyn v kogenerační jednotce, což samo o sobě dokládá, že současně vyrábí elektřinu i teplo. Oba tyto produkty jsou v tomto zařízení 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 NSS 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.

[21] V doplňujícím vyjádření ze dne 15. 1. 2025 žalovaný poukázal na rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2025, č. j. 21 Afs 109/2025-38, kterým v jiné skutkově i právně podobné věci soud potvrdil názor žalovaného.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2

s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že obdobnou kasační stížností, v níž tehdejší stěžovatel (zastoupený stejným zástupcem jako nyní stěžovatelka) uplatňoval obdobné námitky, se již zabýval v rozsudku ze dne 27. 11. 2025, č. j. 3 Afs 250/2023–52, a ze dne 18. 12. 2025, č. j. 21 Afs 109/2025-38. V nynější věci přitom zdejší soud neshledal důvod se od závěrů vyslovených v uvedených rozsudcích odchýlit a v podrobnostech na ně odkazuje.

[25] 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.

[26] 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.

[27] 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. O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních důvodů, ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s jeho závěry věcně polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku fakticky nebylo možné.

[28] 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.

[29] K uvedené obecné žalobní námitce stěžovatelky se pak krajský soud vyjádřil zejména v odstavci 14 napadeného rozsudku, kde odkázal na § 4 písm. c) bod 1 ZSVR. Dle tohoto

pokračování

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. Krajský soud doplnil: „*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.*“ Takové vypořádání žalobní námitky stěžovatelky považuje zdejší soud za dostatečné.

[30] V neposlední řadě stěžovatelka namítá, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s její námitkou nezákonné změny správní praxe ohledně předmětu daně a výpočtu základu daně. Ani toto tvrzení však není pravdivé. Krajský soud se tímto zabýval v odstavcích 16 - 17 napadeného rozsudku, kde zdůraznil, že žalovaný postupoval odlišně pouze v jednom případě posuzovaném Krajským soudem v Českých Budějovicích ve věci sp. zn. 57 Af 1/2023 (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.

[31] 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.

[32] 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). Krajský soud uvedl, že žalovaný postupoval odlišně od nynější věci pouze v jednom případě. Žalovaný krajskému soudu sdělil, že žádná jiná rozhodnutí (než jedno shora uvedené), v nichž by žalovaný postupoval odlišně od nynější věci, neexistují a stěžovatelka následně při jednání na provedení takových důkazů již netrvala. Proto krajský soud žalovanému neuložil identifikovat a soudu předložit takováto, blíže neurčená rozhodnutí.

[33] 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.

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

[35] 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, nesplňuje 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 nynější věci nelze aplikovat závěry rozsudku ve věci *Cristal Union*.

[36] 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 používán 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).

[37] 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.

[38] 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.

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

[40] Nadto stěžovatelka pomíjí § 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*

pokračování

elektriny a tepla dodáváno domácnostem. Z uvedeného ustanovení vyplývá (argumentem *a contrario*), že plyn použitý pro kombinovanou výrobu elektriny 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 elektriny nebo další výrobu plynu). Přijetím výkladu stěžovatelky, že veškerý plyn použitý pro KVET se považuje za plyn použitý (pouze) k výrobě elektriny 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.

[41] 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 zřejmé, 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 (tohoto postupu se ostatně stěžovatelka v kasační stížnosti 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.

[42] Co se týče stanoviska ERÚ č. 1/2013, stěžovatelka tvrdí, že podle něj jsou bioplynové stanice výrobkami elektriny. Tato skutečnost však nevyvrací závěr krajského soudu, že stanovisko ERÚ bioplynové stanice neoznačuje jako **čistě** elektrárny (tj. že nevylučuje, že vedle elektriny vyrábí také teplo). Totéž platí pro tvrzení stěžovatelky, že bioplynová stanice je výrobnou elektriny z podporovaných zdrojů podle zákona o podporovaných zdrojích energie. Ani tato skutečnost totiž nevylučuje, 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 elektrinu, žalovaný ani krajský soud ve svých rozhodnutích nerozporovali.

[43] 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.

IV. Závěr a náklady řízení

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

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 věty první 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 **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. ledna 2026

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu