



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Foltase, soudce Faisala Husseiniho a soudkyně Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **ZEPO, akciová společnost Leština (a. s.)**, sídlem Leština 30, zastoupena advokátem Mgr. Luděk Šíkolou, sídlem Ovocný trh 1096/8, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2023, č. j. 18656-5/2023-900000-318, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 12. 6. 2024, č. j. 52 Af 21/2023-84,

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 :

1. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Pardubický kraj platebními výměry ze dne 26. 8. 2021, č. j. 108746/2021-590000-31 (zdaňovací období leden 2021), č. j. 108787/2021-590000-31 (zdaňovací období únor 2021), č. j. 108803/2021-590000-31 (zdaňovací období březen 2021) a č. j. 108815/2021-590000-31 (zdaňovací období duben 2021), vyměřil žalobkyni daň ze zemního plynu a některých dalších plynů v úhrnné výši 22 317 Kč za zdaňovací období leden 2021, 20 692 Kč za zdaňovací období únor 2021, 24 176 Kč za zdaňovací období březen 2021 a 23 387 Kč za zdaňovací období duben 2021, podle § 147

zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a podle části 45. zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSVR“, přičemž je vždy myšlena jeho část 45.). Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 8. 2023, č. j. 18656-5/2023-900000-318, zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry potvrdil. V odůvodnění mj. uvedl, že žalobkyně vyrábí v bioplynové stanici bioplyn, který následně spotřebovává v kogenerační jednotce k výrobě elektrické energie a tepla, přičemž vyrobené teplo je využíváno k ohřevu fermentační nádrže a vytápění dojírny. Tento bioplyn přitom byl předmětem daně ve smyslu § 4 ZSVR.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích zamítl.

[3] Krajský soud uvedl, že žalobkyní vyrobený a použitý bioplyn kódu kombinované nomenklatury 2711 29 je předmětem daně z plynu podle § 4 ZSVR, přičemž toto ustanovení nerozlišuje, kde a jakým způsobem byl bioplyn vyroben. Kogenerační jednotka, kterou provozuje žalobkyně, je zařízení, v němž probíhá kogenerace, tedy společná výroba elektřiny a tepla, které je objektivně způsobitelné k dalšímu využití. Kogenerační jednotka je vybavena nosným médiem, do kterého je možné vznikající teplo jímat. Tím se kogenerační jednotky podstatně liší od běžných spalovacích motorů, jelikož nevyužívá pouze kinetickou energii, ale maximálně využívá také zachycované teplo. Krajský soud uvedl, že z argumentace žalobkyně je patrná snaha o bagatelizaci výroby tepla, o kterém hovoří jako o „odpadním“ teple. Elektřina i teplo jsou v kombinované výrobě elektřiny a tepla (technologie KVET) postaveny naroveň. S ohledem na podstatu technologie KVET a s ohledem na závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 7. 3. 2018 ve věci C-31/17 (dále jen „rozsudek *Cristal Union*“) tedy nemohou argumenty žalobkyně obstát. Daň proto byla stanovena v souladu se zákonem.

[4] Na tomto výkladu nemůže podle krajského soudu nic změnit ani tvrzení žalobkyně, že výkladové stanovisko Energetického regulačního úřadu (dále jen „ERÚ“) ze dne 3. 4. 2023, č. 1/2013, stanovuje, že „*jsou bioplynové stanice považovány za výrobní elektřiny z bioplynu*“. Toto stanovisko sice vychází z toho, že bioplynové stanice vyrábějí elektrickou energii, ale již nevyklučuje, že mohou mít jiné funkce.

[5] Krajský soud uzavřel, že námitka žalobkyně, dle které legislativní změna v podobě zrušení § 8 odst. 7 ZSVR nemá vliv na povinnost podrobit dani bioplyn vyrobený v provozovně a užitý k výrobě tepla, je nedůvodná. Jen po dobu platnosti § 8 odst. 7 ZSVR byl bioplyn určený k pohonu motorů osvobozen od daně, a to pouze z důvodu možného dvojího výkladu znění § 8 odst. 7 ZSVR. Žalovaný proto tehdy aplikoval interpretační princip *in dubio mitius* a osvobození bioplynu vztáhl i ke kogenerační jednotce, která je také poháněna motorem, ač stacionárním, jenž je jinak dle § 4 písm. c) bodu 1 ZSVR předmětem daně. Nicméně zrušením § 8 odst. 7 ZSVR odpadl možný dvojí výklad, a tedy i možnost aplikovat interpretační princip *in dubio mitius*. Žalovaný tak nezměnil samovolně výklad zákona a nejedná se ani o nepředvídatelný postup či právem neaprobovaný zásah do vlastnictví žalobkyně bez zákonného opodstatnění. Změna zákona nutně vyvolala i změnu právní praxe, neboť pro plošné osvobození od daně nebyl žádný zákonný důvod.

pokračování

[6] Krajský soud jako nedůvodné označil také námitka žalované ohledně doměřování daní. Daňová povinnost vzniká *ex lege*, bez ohledu na kontrolní a doměřovací činnost správce daně.

[7] Krajský soud uzavřel, že při stanovení výše daně postupoval žalovaný tak, aby daň stanovil dostatečně spolehlivě a aby neměla sankční povahu, jak požaduje judikatura Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud v rámci své judikatury vytyčil pravidla pro použití pomůcek, z nichž vyplývá, že vždy jde „pouze“ o kvalifikovaný odhad daňové povinnosti daňového subjektu; daňová povinnost však nemůže být určena zcela přesně. Takový výsledek je možný pouze při stanovení daně dokazováním.

2. Kasační řízení

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále *stěžovatelka*) kasační stížnost, jejíž důvody lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

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

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

[11] Krajský soud dal ve svém rozsudku zapravdu stěžovatce, neboť dovedl, že osvobození podle § 8 odst. 7 ZSVR ve znění do 31. 12. 2020 se nevztahovalo na bioplyn vyrobený v bioplynových stanicích; zrušením tohoto ustanovení k 1. 1. 2021 pak mělo dojít pouze ke zrušení osvobození od daně pro bioplyn určený jako náhrada tradičních pohonných hmot v dopravě. Bioplyn spotřebovaný v bioplynové stanici stěžovatelky tedy nemohl být od daně osvobozen, protože se na něj osvobození nevztahovalo. Stěžovatelka však nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný pouze zvolil praxi ve prospěch daňových subjektů.

[12] Výklad žalovaného, který legislativní změnu spočívající ve zrušení § 8 odst. 7 ZSVR vztáhl na veškerý bioplyn, nemůže ospravedlnit změnu jeho dlouhodobé praxe při správě daní uplatňované v období od účinnosti ZSVR, tj. od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2020. V důsledku tohoto postupu nastal neakceptovatelný stav, kdy za totožné právní úpravy správce daně od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 daň nevybíral a ve druhém případě (od 1. 1. 2021) daň začal vybírat. Mezi těmito dvěma obdobími je pak rozdílem pouze vůle zákonodárce osvobodit od daně bioplyn použitý pro pohon motorů v dopravě a následná vůle zákonodárce toto osvobození zrušit. Podle stěžovatele tedy krajský soud nesprávně potvrdil extenzivní výklad žalovaného v neprospěch stěžovatele, a zasáhl též do dělby moci, neboť dotvořil daňové právo podle své libovůle. Daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona. Při výkladu daňové legislativy by správce daně neměl dotvářet daňové právo tak, aby to vedlo k novému nebo většímu daňovému zatížení. Pokud je text zákona nejednoznačný, musí být interpretován ve prospěch daňových subjektů.

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

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

pokračování

fungování bioplynové stanice a kogenerační jednotky. Krajský soud tedy vychází z nesprávných skutkových zjištění a činí nesprávný závěr ohledně otázky, zda stěžovatelka vyrábí vedle elektřiny i teplo či nikoliv.

[15] Rovněž rozdělení bioplynu na části nemůže dle stěžovatelky obstát, neboť veškerý bioplyn v kogenerační jednotce je použit k výrobě elektřiny. Pokud by bylo možné dělení bioplynu, pak by se o část plynu, který by byl použit pro výrobu nepotřebného tepla mohla snížit spotřeba plynu. Tento závěr je však nesprávný, neboť by se adekvátně snížila i produkce elektřiny. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu 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 *vedlejšího produktu* při použití plynu k jinému účelu, používá pro něj pojem „*technologické teplo*“ a nepovažuje ho za teplo cíleně vyrobené. Analogicky tedy lze uzavřít, že osvobození plynu použitého pro výrobu elektřiny se vztahuje i na technologické (odpadní) teplo při tomto procesu výroby elektřiny vzniklé.

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

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka provozuje zařízení pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, které je zachycováno a je objektivně způsobilé k dalšímu využití. Otázku, zda má být osvobozeno celé množství užitého bioplynu (části užitá k výrobě elektřiny i k výrobě tepla) s odkazem na § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR a subjektivní určení bioplynu k primární výrobě elektřiny, již vyřešil rozsudek *Cristal Union*, dle kterého je Česká republika povinna aplikovat dílčí osvobození části plynu v kogenerační jednotce k výrobě elektřiny, a tedy je *a contrario* povinna zdanit zbylou část plynu užitou v kogenerační jednotce k výrobě tepla. Žalovaný uzavírá, že z kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka pohlíží na problematiku zdanění bioplynu pouze optikou „energetických“ předpisů a pouze z hlediska produkce elektřiny. Stěžovatelka však z vlastního rozhodnutí provozuje kogenerační jednotku, tedy zařízení pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla. Stejně tak je pouze vlastní m rozhodnutím stěžovatelky, zda a jakým způsobem vyrobené teplo (ne)využívá.

3. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

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

[19] Kasační stížnost **není důvodná**.

[20] 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. Tato námitka není důvodná.

[21] Podle § 4 písm. c) bodu 1. ZSVR platí, že *předmětem daně je plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705 určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro stacionární motory*. Jak plyne z rozhodnutí žalovaného, podle celního sazebníku se bioplyn zařazuje do kódu nomenklatury 2711 29. Ve vysvětlivkách ke kombinované nomenklatuře Evropské unie (Úřední věstník Evropské unie C 119 ze dne 29. 3. 2019) se ke kódu 2711 29 uvádí: „*Do této podpoložky patří plyn (v plynném stavu) získaný z biomasy. Tento plyn se získává fermentací biologicky rozložitelných částí průmyslového, domovního nebo komunálního odpadu a zbytků, kalů z čistíren odpadních vod, biologicky rozložitelných částí zemědělského a lesnického odpadu a zbytků, z odpadů a zbytků ze zemědělsko-potravinářského průmyslu a jiných obdobných rostlinných a živočišných surovin pocházejících z biomasy.*“ Zároveň není sporu o tom, že vyrobený plyn stěžovatelka používá jako pohonnou hmotu stacionárního motoru kogenerační jednotky technologie kombinované výroby elektřiny a tepla.

[22] Podle § 5 odst. 1 písm. e) ZSVR platí, že *povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem spotřeby nezdáněného plynu, s výjimkou plynu osvobozeného od daně*. Není tedy pravdou, že v případě plynu vyrobeného v bioplynové stanici nelze určit den vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti. V souladu s uvedeným ustanovením ke vzniku těchto povinností dochází ke dni spotřeby bioplynu. Uvedené ustanovení neváže vznik daňové povinnosti na skutečnost, že vyrobený plyn je dodán ke spotřebě jinému subjektu. Zákon nerozlišuje ani mezi jednotlivými technologiemi spotřeby plynu. Je tudíž lhostejné, jakou technologií je vyrobený bioplyn spotřebován a zda je spotřebován v místě výroby nebo je někam transportován. Podstatnou okolností je pouze to, že výrobou v bioplynové stanici vzniká plyn, splňující definici dle § 4 písm. c) bodu 1. ZSVR, který je následně spotřebován. Z hlediska ZSVR je také nerozhodné, zda je možné ihned zastavit výrobu bioplynu, zda se jedná o *meziprodukt*, jakou konkrétní činnost vykonává motor poháněný bioplynem (to může mít význam pro případné osvobození od daně), jak je nastavena podpora fungování bioplynových stanic apod.

[23] Výše uvedené závěry jsou v souladu s unijní právní úpravou, již vyložila judikatura SDEU. Konkrétně SDEU v rozsudku *Cristal Union* hodnotil francouzskou právní úpravu, podle které bylo ve smyslu čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. 10. 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „*směrnice o zdanění energetických produktů*“), zavedeno osvobození pro plyn použitý pro výrobu elektřiny, avšak osvobození ve smyslu čl. 15 odst. 1 písm. c) téže směrnice pro plyn použitý pro kombinovanou výrobu tepla a elektrické energie zavedeno nebylo. Francouzská společnost Cristal Union argumentovala, že i když ve Francii nebylo zavedeno osvobození ve smyslu čl. 15 odst. 1 písm. c) směrnice o zdanění energetických produktů, měla by s ohledem na čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice být od daně osvobozena alespoň ta část plynu použitá pro kombinovanou výrobu plynu a elektřiny, která připadá na výrobu elektřiny.

pokračování

[24] SDEU připustil obtíže praktického rázu spojené s potřebou určení podílu plynu použitého v kogenerační jednotce na část pro výrobu elektřiny a na část pro výrobu tepla, avšak konstatoval, že určení tohoto podílu není v žádném případě nemožné a je věcí vnitrostátní úpravy, kterou mají zavedenu i jiné členské státy. Z tohoto rozsudku vyplývá, že pokud členský stát nezavede fakultativní osvobození veškerého plynu vstupujícího do kogenerační jednotky na základě čl. 15 odst. 1 písm. c) směrnice o zdanění energetických produktů (což Česká republika nezavedla), je přesto povinen aplikovat dílčí osvobození části plynu užitého v kogenerační jednotce k **výrobě elektřiny** podle čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice. Jinak by totiž dle SDEU docházelo ke dvojímu zdanění (jak elektřiny, tak i zemního plynu jako primárního zdroje energie), což je nežádoucí.

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

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

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

[28] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s názorem stěžovatelky, že osvobození podle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR se vztahuje na veškerý bioplyn vyrobený v bioplynové stanici. Podle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR platí, že „*od daně je osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k výrobě elektřiny.*“ 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. Z fyzikálního hlediska sice opravdu, jak tvrdí stěžovatelka, vedle sebe odděleně neexistuje plyn spotřebovaný k výrobě elektřiny a plyn spotřebovaný k výrobě tepla, neboť veškerý spotřebovaný plyn současně vyrábí jak elektřinu, tak i teplo. Takový je však princip

kogenerace, respektive kombinované výroby tepla a elektřiny, takže zdůraznění této skutečnosti nepřináší pro věc nic nového a samo o sobě není argumentem.

[29] Pro daňové účely však takové rozdělení dle Nejvyššího správního soudu provést lze, jak ostatně potvrdil SDEU v odkazovaném rozsudku *Cristal Union*. Krajský soud proto správně uzavřel, že teplo vznikající při výrobě elektřiny nelze považovat za toliko odpadní produkt, který by nepodléhal daňové povinnosti. Přijetím takového pohledu by byl popřen samotný princip fungování kogenerační jednotky, v níž je výroba tepla nikoli odpadem, ale **zamýšleným výsledkem**, a v níž je právě díky souběžné výrobě elektřiny a tepla možné dosahovat významně vyšší účinnosti než v případě prostého generátoru elektřiny. Vlastní výpočet podílu bioplynu na výrobu elektřiny a výrobu tepla je však otázkou jinou a tento výpočet stěžovatelka nezpochybnila.

[30] Na uvedeném nic nemění ani Výkladové stanovisko ERÚ č. 1/2013. To se totiž zabývá výkladem ustanovení bodu 1.8 Cenového rozhodnutí ERÚ č. 4/2012 ze dne 26. 11. 2012, kterým se stanovuje podpora pro podporované zdroje energie (dále jen „*cenové rozhodnutí*“) v kontextu výkupních cen dle § 12 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie. ERÚ ve stanovisku k cenovému rozhodnutí specifikuje nedílné podmínky pro určení samostatných výroben elektřiny spalováním bioplynu a další problematiku týkající se změn výrobních zdrojů a kogeneračních jednotek v bioplynových stanicích a uplatňování technologické vlastní spotřeby elektřiny z obnovitelných zdrojů. Krajský soud zcela správně uvedl, že tvrzení stěžovatelky, že bioplynová stanice je (pouze) výrobnou elektřiny, je zavádějící, neboť stanovisko ERÚ sice vychází z toho, že bioplynové stanice vyrábějí elektrickou energii, ale již nikde neuvádí, že se považují čistě za elektrárny, a nemají i jiné funkce. Naopak z bodu 2.1 výkladového stanoviska vyplývá, že bioplynové stanice produkují i teplo. Poněvadž se dané výkladové stanovisko věnuje výhradně výkupním cenám elektřiny, je pochopitelné, že ostatní aspekty kogeneračních jednotek pomíjí a soustředí se právě na výrobu elektrické energie.

[31] Z daňového hlediska pak není rozhodné, zda a v jaké části je vyrobené teplo *užitečným* teplem nebo *odpadním* teplem ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie. Toto dělení má význam výhradně z hlediska splnění podmínky bodu č. 1.8.3. cenového rozhodnutí, popřípadě k získání vyšší podpory na elektřinu z kombinované výroby elektřiny a tepla, která je dle postupu stanovení množství elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla spojena s vyšší skutečně uplatněného užitečného tepla.

[32] Úvahy stěžovatelky nepodporuje ani rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2010-61. V něm se Nejvyšší správní soud zabýval situací, v níž byl plyn použit jednak jako surovina pro výrobu vodíku, a jednak jako palivo, jehož spálením vzniká teplo nezbytné pro průběh reakce. Podle § 8 odst. 1 písm. e) ZSVR je od daně osvobozen plyn *určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k jinému účelu než pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla, i když při takovém použití vzniká technologické teplo*. Nejvyšší správní soud vztáhl osvobození dle uvedeného ustanovení pouze na část plynu, která se používá jako surovina, z níž se vodík vyrábí, protože pouze tato činnost měla jiný účel než výroba tepla nebo pohon motorů. Stěžovatelka však používá plyn výhradně pro pohon stacionárního

pokračování

motoru, nikoliv k jinému účelu. Ani osvobození dle § 8 odst. 1 písm. e) ZSVR tedy na nyní posuzovanou situaci nemůže dopadat.

[33] Nejvyšší správní soud konečně uvádí, že krajský soud zejména v odst. 14 a 15 odůvodnění napadeného rozsudku správně a přezkoumatelně vysvětlil, že plyn vyrobený v bioplynové stanici byl od počátku účinnosti ZSVR, tedy od 1. 1. 2008, až do zavedení § 8 odst. 7 ZSVR (1. 10. 2009) předmětem daně dle § 4 ZSVR, jehož znění je od počátku zákona totožné (příčemž důvody, pro které je tento plyn předmětem daně, jsou uvedeny výše). Vysvětlil též, že po dobu účinnosti § 8 odst. 7 ZSVR žalovaný vztáhl osvobození bioplynu od daně ke kogenerační jednotce. Není tedy pravda, že by se nezabýval tím, zda změna zákona (zrušení § 8 odst. 7 ZSVR) opodstatňovala změnu daňové praxe. Nejvyšší správní soud přisvědčuje žalovanému, že pokud správce daně po dobu účinnosti § 8 odst. 7 ZSVR daň z plynu na provozovatele bioplynových stanic neaplikoval, pak po zrušení tohoto ustanovení tento možný důvod osvobození celého množství užitého bioplynu (a důvod možného dvojího výkladu) odpadl a zůstal jen důvod osvobození části bioplynu užitý k výrobě elektřiny [§ 8 odst. 1 písm. b) ZSVR], přičemž bioplyn jinak od počátku účinnosti ZSVR předmětem daně je.

4. Závěr a náklady řízení

[34] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[35] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. ledna 2026

Tomáš Foltas
předseda senátu