ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně **AGRO Loučná spol. s r.o.,** se sídlem Náchod, Holubova 978, zastoupené Mgr. Luďkem Šikolou, advokátem se sídlem Praha 1, Ovocný trh 1096/8, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel,** se sídlem Praha 4, Budějovická 1387/7, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 11. 2025, č. j. 31 Af 7/2025-58,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Celní úřad pro Královéhradecký kraj (dále též „správce daně“ či „celní úřad“) vydal dne 3. 12. 2024 dodatečné platební výměry na daň ze zemního plynu a některých dalších plynů (dále též „daň z plynu“) podle části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, která obsahuje úpravu daně z plynu (dále jen „zákon o dani z plynu“). Platební výměry se týkaly zdaňovacích období leden 2021 až září 2023 a celní úřad jimi doměřil žalobkyni daň v celkové výši 783 303 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. zákona o dani z plynu a osvobození od daně dle § 8 odst. 1 písm. b) tohoto zákona lze uplatnit pouze na tu část bioplynu, kterou žalobkyně použila na výrobu elektřiny, nikoliv na výrobu tepla. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný změnil tyto platební výměry podle § 116 odst. 1 daňového řádu, tak, že do výroku doplnil údaj o způsobu doměření daně (podle pomůcek). Ve zbytku žalovaný ponechal prvostupňová rozhodnutí beze změny.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[3] Krajský soud především vyšel z § 4 zákona o dani z plynu, podle kterého je předmětem daně plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705, je-li určen k použití, nabízen k prodeji nebo používán mimo jiné pro výrobu tepla nebo pro stacionární motory. Současně poukázal na § 5 odst. 1 písm. e) téhož zákona, podle něhož vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem spotřeby nezdaněného plynu, s výjimkou plynu osvobozeného od daně. V této souvislosti žalobkyně namítala, že bioplyn vyrobený v bioplynové stanici a následně spalovaný v kogenerační jednotce je pouze meziproduktem při výrobě elektřiny, a proto nemůže být samostatným předmětem daně. Krajský soud na tuto argumentaci nepřistoupil s tím, že bioplyn spadající pod kód nomenklatury 2711 29 je při použití pro stacionární motor předmětem daně bez ohledu na to, že byl vyroben a spotřebován v rámci jediného technologického celku.

[4] Krajský soud dále nepřisvědčil námitce, že kogenerační jednotka vyrábí pouze elektřinu a teplo vzniká toliko jako nevyhnutelný vedlejší efekt. Vyšel z toho, že jde o technologii kombinované výroby elektřiny a tepla (KVET), tedy o proces, jehož výstupy jsou oba tyto druhy energie. Ve vazbě na § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu, podle něhož je od daně osvobozen plyn použitý k výrobě elektřiny, a na § 8 odst. 1 písm. c) téhož zákona, upravující osvobození plynu použitého pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla za podmínky dodávky tepla domácnostem, krajský soud dovodil, že zákon počítá s tím, že v režimu kogenerace je nutno odlišovat část plynu připadající na výrobu elektřiny od části připadající na výrobu tepla. V této souvislosti se opřel i o rozsudek Soudního dvora Evropské unie (SDEU) ze dne 7. 3. 2018 ve věci C-31/17, *Cristal Union*, z něhož převzal závěr, že v případě kombinované výroby elektřiny a tepla podléhá povinnému osvobození pouze ta část energetického produktu, která připadá na výrobu elektřiny, zatímco část připadající na výrobu tepla mohou členské státy zdanit. Současně akcentoval, že případné praktické obtíže při určení tohoto podílu nezbavují správce daně povinnosti oba režimy odlišit. Z toho důvodu krajský soud aproboval postup žalovaného, který zdanil pouze část bioplynu připadající na výrobu tepla. Současně odmítl i námitku dvojího zdanění s tím, že předmětem daně není teplo jako takové, nýbrž jen příslušná část spotřebovaného bioplynu, která nespadá pod zákonné osvobození.

[5] Pokud žalobkyně brojila proti stanovení daně podle pomůcek, krajský soud nepřisvědčil jejímu tvrzení, že žalovaný měl při výpočtu vycházet z nižší tepelné účinnosti kogenerační jednotky bez spalinového výměníku, a tedy nezahrnout do základu daně tu část plynu, která vedla jen ke ztrátám či ke zmařenému teplu. Krajský soud uvedl, že zákon váže zdanění na spotřebu plynu pro relevantní účel, nikoli na následnou míru hospodárného využití vzniklého tepla; skutečnost, že žalobkyně část tepelné energie nevyužila, proto sama o sobě nevede ke snížení základu daně. Ve vztahu k argumentu, podle kterého měl žalovaný při stanovení daně podle pomůcek zohlednit i bioplyn použitý pro ohřev fermentoru, krajský soud poukázal na úpravu osvobození plynu použitého při výrobě nebo zpracování plynu podle § 8 odst. 5 zákona o dani z plynu a současně na evidenční povinnost podle § 19 odst. 1 téhož zákona, podle něhož plátce vede za jednotlivá zdaňovací období evidenci o množství nabytého plynu, spotřebovaného plynu s uvedením účelu jeho použití a spotřebovaného plynu osvobozeného od daně. Žalobkyně v tomto směru neunesla důkazní

břemeno, neboť zákonem předepsanou evidenci nevedla a předložila pouze teoretický odhad spotřeby pro ohřev fermentoru, který jako podklad pro přiznání osvobození nepostačuje.

[6] Konečně krajský soud odmítl také argumentaci založenou na legitimním očekávání stěžovatelky a správní praxi daňových orgánů. Dovodil, že zrušení dřívějšího osvobození účinného do 31. 12. 2020 neznamenalo změnu samotného předmětu daně, nýbrž jen odpadnutí výjimky z jinak obecně nastaveného režimu. Žalobkyně proto nemohla důvodně očekávat, že bioplyn spotřebovaný v kogenerační jednotce zůstane i po tomto datu nadále plně osvobozen.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala 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.*“).

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti předně uvedla, že je vlastníkem a provozovatelem bioplynové stanice Tupadly, v níž z biomasy vyrábí bioplyn, který následně spaluje v kogenerační jednotce za účelem výroby elektřiny, přičemž odpadní teplo využívá pro ohřev fermentoru.

[9] Věcně stěžovatelka nejprve namítá, že krajský soud nesprávně aproboval výpočet daně podle pomůcek, aniž zohlednil skutečnou tepelnou účinnost kogenerační jednotky po odpojení spalinového výměníku. Zdůrazňuje, že žalovaný sám založil výpočet na údajích o svorkové výrobě elektřiny, elektrické účinnosti a tepelné účinnosti kogenerační jednotky, přičemž právě tepelná účinnost je jedním z určujících vstupů použitého vzorce, neboť ovlivňuje rozdělení celkové energie vstupního bioplynu mezi výrobu elektřiny, výrobu tepla a ztráty. Je-li podle stěžovatelky reálná tepelná účinnost v důsledku odpojení spalinového výměníku nižší, konkrétně 22,2 % namísto 39,4 %, musí se tato skutečnost promítnout i do poměrného rozdělení ztrát a tím i do množství bioplynu připadajícího na výrobu tepla, které je zdaněno. Krajský soud pochybil, jestliže otázku tepelné účinnosti redukoval na okolnost, zda stěžovatelka vzniklé teplo využije či nikoli, a uzavřel, že tato okolnost nemá na výši daně vliv. Stěžovatelka oproti tomu tvrdí, že při použití nesprávné hodnoty tepelné účinnosti dochází k tomu, že je zdaněna i ta část bioplynu, která ve skutečnosti připadá na ztráty související s výrobou elektřiny, a měla by proto být osvobozena. V této souvislosti poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se stanovení daně podle pomůcek, z níž dovozuje, že pomůcky musí vést ke kvalifikovanému odhadu co nejvíce se blížícímu realitě a nesmějí vycházet ze zjevně nesprávných údajů. Má za to, že trvalé odpojení spalinového výměníku v daňovém řízení prokázala a že nezohlednění této skutečnosti činí závěr krajského soudu nezákonným.

[10] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně aproboval postup žalovaného spočívající v nezohlednění osvobození části bioplynu připadajícího na teplo použité pro ohřev fermentoru. Nesouhlasí se závěrem, že předložené podklady nebyly dostatečné k přiznání osvobození, a tvrdí, že správci daně předložila podrobný energetický výpočet rozdělený po jednotlivých zdaňovacích obdobích, zpracovaný dodavatelem technologie na základě konkrétních provozních a klimatických údajů, který podle ní představuje maximálně kvalifikovaný podklad pro určení množství tepla spotřebovaného na ohřev fermentoru. Připouští, že nejde o přímé měření za všechna posuzovaná období, zdůrazňuje však, že výpočet vychází ze skutečných dat a byl ověřen instalovaným měřením spotřeby

tepla. Žalovaný měl a mohl tento podklad využít jako pomůcku při stanovení daně. V této souvislosti stěžovatelka odkazuje na § 98 odst. 2 daňového řádu podle kterého je při stanovení daně podle pomůcek správce daně povinen přihlédnout i k okolnostem vyplývajícím ve prospěch daňového subjektu. Má za to, že tento princip dopadá i na posouzení zákonného osvobození od daně, a že neobstojí závěr krajského soudu, podle něhož bez přesné evidence měření nelze osvobození přiznat vůbec. Stěžovatelka rovněž dovozuje, že na danou věc lze analogicky vztáhnout doktrínu tzv. *esenciálních výdajů*, neboť ohřev fermentoru je technologicky nezbytným předpokladem výroby bioplynu a správce daně v řízení ověřil, že fermentor byl teplem skutečně vyhříván. Z toho usuzuje, že žalovaný byl povinen stanovit i rozsah odpovídajícího osvobození podle pomůcek.

[11] Žalovaný v obsáhlém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se se závěry krajského soudu plně ztotožňuje a kasační námitky považuje za nedůvodné, přičemž podle jeho názoru stěžovatelka v podstatě jen opakuje argumentaci uplatněnou již v žalobě, s níž se krajský soud přesvědčivě vypořádal.

[12] K první kasační námitce žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka krajskému soudu podsouvá závěr, který nevyslovil. Krajský soud podle žalovaného netvrdil, že tepelná účinnost není pro výpočet daně významná, nýbrž pouze to, že pro zdanění je nerozhodné, zda stěžovatelka vzniklé teplo využije, či zmaří. Žalovaný v této souvislosti podrobně rekapituloval svůj postup při stanovení daně podle pomůcek. Uvedl, že předmětem daně je plyn, nikoli elektřina, teplo či jiné formy energie, a že základem daně je množství plynu vyjádřené v MWh spalného tepla. Protože stěžovatelka nevedla evidenci umožňující stanovit množství zdaněného a osvobozeného plynu dokazováním, bylo nutno vycházet z náhradních podkladů, zejména z provozní evidence vyrobené elektřiny a z technického listu kogenerační jednotky. Z něho žalovaný převzal údaj o elektrické účinnosti 42 % a tepelné účinnosti 39,4 %, přičemž tyto hodnoty podle něj vyjadřují výrobcem garantované technické parametry zařízení za běžného provozu. Podle žalovaného demontáž či odstavení spalinového výměníku nic nemění na tom, že při spalování bioplynu stejné množství tepla vzniká; mění se pouze možnost jeho následného zachycení a využití v nosném médiu. Vyřazení spalinového výměníku z provozu tak podle žalovaného nepůsobí změnu v rozsahu plynu použitého k výrobě elektřiny a nemůže vést k navýšení množství osvobozeného bioplynu. Stěžovatelka ve skutečnosti zaměňuje technickou neefektivitu provozu zařízení s daňovým pohledem na stanovení základu daně; odstavení spalinového výměníku nemá a nemůže mít vliv na výši daňové povinnosti.

[13] Ve vztahu ke druhé kasační námitce žalovaný uvedl, že stěžovatelka požaduje přiznání osvobození té části bioplynu, z níž mělo být vyrobeno teplo použité pro ohřev fermentoru, aniž by tento nárok řádně prokázala. Část plynu lze za splnění zákonných podmínek od daně osvobodit, avšak pouze tehdy, jsou-li k dispozici konkrétní a relevantní podklady, z nichž lze určit množství plynu skutečně použitého pro osvobozený účel v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Podle žalovaného takové podklady v projednávané věci předloženy nebyly. Stěžovatelka nevedla evidenci podle § 19 zákona o dani z plynu a ani při místním šetření nepředložila údaje, z nichž by bylo možno zjistit a ověřit množství bioplynu použitého k výrobě tepla spotřebovaného na ohřev fermentoru. Žalovaný současně zpochybnil vypovídací hodnotu výpočtu zpracovaného dodavatelem technologie, předloženým stěžovatelkou. Uvedl, že tento výpočet není založen na přímém měření v rozhodných obdobích, obsahuje nevysvětlené a podle názoru žalovaného nereálné vstupní

údaje a jeho výsledky jsou navíc nadsazené ve srovnání s údaji známými žalovanému z jiných srovnatelných bioplynových stanic, kde je spotřeba tepla pro fermentor skutečně měřena a evidována. Za nedůvodný považoval žalovaný rovněž odkaz stěžovatelky na § 98 odst. 2 daňového řádu a na doktrínu esenciálních výdajů. Zdůraznil, že povinnost přihlížet k okolnostem svědčícím ve prospěch daňového subjektu neznamená možnost přiznat daňový benefit bez jeho řádného prokázání. Institut osvobození od daně z plynu svou povahou odpovídá jiným daňovým zvýhodněním, u nichž nese důkazní břemeno daňový subjekt a nárok nelze přiznat na základě odhadu, paušalizace ani analogie s judikaturou k dani z příjmů. Žalovaný proto setrval na stanovisku, že v projednávané věci nebyly zjištěny okolnosti, z nichž by stěžovatelce plynula výhoda v podobě osvobození podle § 8 zákona o dani z plynu nad rámec již přiznaného osvobození bioplynu použitého k výrobě elektřiny.

[14] Žalovaný uzavřel, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek vyšel z podkladů nejlépe odpovídajících skutečnému provozu bioplynové stanice stěžovatelky, zejména z její vlastní provozní evidence, technického listu kogenerační jednotky a zjištění učiněných při místním šetření a ústních jednáních, a že při stanovení daně zohlednil i okolnosti svědčící ve prospěch stěžovatelky, existoval-li pro to dostatečný podklad. Navrhl tedy, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[15] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka především uvedla, že mezi účastníky není spor o tom, co je předmětem daně z plynu a co tvoří její základ; v tomto ohledu akceptuje, že základem daně je množství plynu vyjádřené v MWh spalného tepla vstupujícího do kogenerační jednotky. Podle jejího názoru se však spor vede o to, jak má být při stanovení daně podle pomůcek určeno množství bioplynu připadající na osvobozené a na zdaněné použití. Zdůraznila, že správce daně jako jednu z pomůcek použil technický list kogenerační jednotky, avšak vycházel z údaje o tepelné účinnosti zařízení včetně spalinového výměníku, tj. 39,4 %, ačkoli při odpojeném spalinovém výměníku činí podle údajů vyplývajících z technického a datového listu tepelné účinnost pouze 22,22 %. Stěžovatelka setrvala na názoru, že právě tepelná účinnost je veličinou, která bezprostředně ovlivňuje výsledek zvoleného výpočtu, neboť určuje poměr mezi využitelným teplem a ztrátami, a tím i rozdělení vstupujícího bioplynu mezi osvobozenou a zdaněnou část. Nezpochybňuje přitom samotné určení celkového množství vstupujícího bioplynu, nýbrž pouze to, že žalovaný při rozdělení tohoto množství použil nesprávnou hodnotu jednoho z určujících parametrů. Je vnitřně rozporné, pokud žalovaný na jedné straně staví výpočet na účinnostech zařízení, na straně druhé však tvrdí, že změna tepelné účinnosti nemá na daňovou povinnost žádný vliv. Stěžovatelka má za to, že pokud žalovaný rozděluje zbytkovou energii poměrem elektrické a tepelné účinnosti, musí se změna tepelné účinnosti nutně promítnout i do rozdělení ztrát a do určení rozsahu osvobozeného a neosvobozeného plynu. Kasační soud by tedy neměl akceptovat závěr, že odpojení spalinového výměníku představuje pouze jiný způsob maření tepla bez dopadu na výši daně. Současně stěžovatelka odmítla tvrzení žalovaného, že výměník odstranila spekulativně za účelem snížení daňové povinnosti; šlo o provozní optimalizaci, neboť spalinový výměník není nutnou technologickou součástí kogenerační jednotky, komplikuje provoz a zvyšuje náklady na údržbu, přičemž provoz bioplynové stanice není podmíněn dosažením určité tepelné účinnosti.

[16] Ve vztahu k námitce týkající se ohřevu fermentoru stěžovatelka zdůraznila, že žádný právní předpis neukládá povinnost měřit teplo použité pro ohřev fermentoru ani tomu odpovídající množství bioplynu. Uvedla, že vycházela z dříve akceptovaného výkladu, podle něhož byl veškerý bioplyn použitý v provozu jejího zařízení považován za plyn použitý k výrobě elektřiny, a tedy za plyn osvobozený od daně, takže v rozhodné době neměla důvod vést samostatnou evidenci vztahující se k ohřevu fermentoru. Nelze jí tak vytýkat, že taková evidence vedena nebyla; významné naopak je, že po změně výkladového přístupu kalorimetr instalovala. Dále se stěžovatelka ohradila proti tomu, že žalovaný zpochybňuje předložený výpočet spotřeby tepla pro ohřev fermentoru. Tento výpočet vychází z odborné praxe dodavatele technologie bioplynových stanic, tedy subjektu, který zařízení navrhl, dodal a zná jeho provozní parametry i tepelné potřeby. V daných podmínkách jde o nejrelevantnější odborný podklad pro určení spotřeby tepla za období, v němž přímé měření nebylo instalováno, a detailnější rozpracování jednotlivých vstupních veličin by nevedlo k podstatně přesnějšímu výsledku, pouze by vyvolalo další náklady. Předložený výpočet byl následným ročním měřením ověřen.

[17] Ve vyjádření k replice žalovaný uvedl, že pokud jde o odpojení spalinového výměníku, netvrdí, že tepelná účinnost obecně neovlivňuje výpočet daně, nýbrž že technologická úprava provedená stěžovatelkou nemá vliv na schopnost kogenerační jednotky vyrábět teplo, a tedy ani na tepelnou účinnost relevantní pro daňové posouzení věci. Kogenerační jednotka i po odpojení spalinového výměníku spotřebovává bioplyn na výrobu elektřiny a tepla ve stejném rozsahu jako předtím; stěžovatelka pouze dosáhla toho, že část vyrobeného tepla nadále efektivně nevyužívá. Takovou situaci žalovaný považuje za obdobu maření tepla, která však nemůže mít dopad na zdanění již spotřebovaného plynu. Zdůraznil, že teplo při spalování bioplynu v motoru kogenerační jednotky vzniklo v rozsahu odpovídajícím technickému listu zařízení, a odpojení výměníku nemění nic na tom, že jde i nadále o kogenerační jednotku vyrábějící souběžně elektřinu a teplo. Z tohoto důvodu žalovaný nesouhlasil s tvrzením stěžovatelky, že se v důsledku zásahu do technologie změnila tepelná účinnost významná pro výpočet daně, a setrval na názoru, že šlo pouze o změnu v následném využití již vyrobeného tepla, nikoli o změnu v samotném rozsahu jeho vzniku.

[18] Ve vztahu k námitce týkající se ohřevu fermentoru žalovaný připustil, že zákon o dani z plynu výslovně nestanoví povinnost měřit teplo použité k tomuto účelu. Současně však zdůraznil, že je na daňovém subjektu, aby daň řádně tvrdil a prokázal i rozsah plynu použitého pro osvobozené účely. Certifikované měření představuje nejjednodušší a nejprůkaznější způsob takového prokázání, nikoli však jediný myslitelný způsob; jiný postup však musí vycházet z reálných a ověřitelných dat a musí být pro správce daně dostatečně přezkoumatelný. Podle žalovaného však výpočty předložené stěžovatelkou takové míry průkaznosti nedosahují. V tomto směru odkázal na své dřívější výhrady uplatněné již ve vyjádření k žalobě a ke kasační stížnosti a setrval na názoru, že stěžovatelka neprokázala konkrétní množství plynu použitého pro osvobozený účel v jednotlivých zdaňovacích obdobích.

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek 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.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že z jeho ustálené judikatury (například rozsudky ze dne 27. 11. 2025, č. j. 3 Afs 250/2023-52, ze dne 18. 12. 2025, č. j. 21 Afs 109/2025-38, ze dne 28. 1. 2026, č. j. 4 Afs 148/2024-51, ze dne 29. 1. 2026, č. j. 7 Afs 160/2024-47, ze dne 6. 2. 2026, č. j. 21 Afs 108/2025-38, a ze dne 23. 2. 2026, č. j. 8 Afs 94/2024-82; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) se podává, že (i) bioplyn spotřebovaný v kogenerační jednotce je předmětem daně z plynu podle § 4 písm. c) bodu 1 zákona o dani z plynu, že (ii) v režimu kombinované výroby elektřiny a tepla nelze od daně osvobodit celé množství takto spotřebovaného plynu jen proto, že v zařízení vzniká i elektřina, a že (iii) teplo vznikající v kogenerační jednotce nelze pokládat za právně bezvýznamný meziprodukt či „odpadní“ produkt. Ustálená judikatura současně vychází z toho, že pro daňové účely lze rozlišit část plynu připadající na výrobu elektřiny, která je osvobozena podle § 8 odst. 1 písm. b) citovaného zákona, a část připadající na výrobu tepla, která zdanění podléhá. Nosné důvody těchto rozhodnutí navazují i na závěry SDEU ve věci *Cristal Union*, podle nichž ani fyzikální souběžnost výroby elektřiny a tepla nebrání tomu, aby byl pro fiskální účely určen podíl energetického produktu připadající na každý z těchto výstupů. Optikou těchto základních východisek Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení jednotlivých kasačních námitek.

[22] Stěžovatelka v prvé řadě namítá, že žalovaný i krajský soud nesprávně posoudili dopad odpojení spalinového výměníku. Nezpochybňuje přitom samotný základ daně v tom smyslu, že by nesouhlasila s množstvím bioplynu vstupujícího do kogenerační jednotky, nýbrž brojí proti tomu, jak žalovaný při stanovení daně podle pomůcek rozdělil toto množství mezi část osvobozenou a část zdaněnou. Podle stěžovatelky totiž žalovaný použil jako pomůcku technický list kogenerační jednotky a vyšel z v něm uvedené tepelné účinnosti 39,4 %, ačkoli po odpojení spalinového výměníku měla „reálná“ tepelná účinnost činit toliko 22,22 %. Protože žalovaný rozděloval zbytkovou energii poměrem elektrické a tepelné účinnosti, měla se podle stěžovatelky tato změna nutně promítnout do poměrného rozdělení ztrát, a tím i do rozsahu osvobozeného a zdaněného plynu.

[23] Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu i žalovaného, že argumentace stěžovatelky směšuje dvě odlišné roviny: rovinu technickoprovozní a rovinu daňověprávní. Z technickoprovozního hlediska může být jistě významné, kolik tepla je zařízení schopno reálně zachytit, převést do nosného média a dále hospodárně využít. Pro daňové posouzení však není rozhodující, zda provozovatel vyrobené teplo následně fakticky využije, anebo je zčásti či zcela zmaří. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu naopak vychází z toho, že z pohledu daně z plynu je významné, že při spalování bioplynu v kogenerační jednotce objektivně dochází ke kombinované výrobě elektřiny a tepla; právě na tomto principu funguje kogenerační jednotka na rozdíl od běžných strojů vyrábějících spalováním plynu pouze elektrickou energii a z této fyzikální danosti vychází i rozsah osvobození od daně z plynu vstupujícího do zařízení. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 21 Afs 108/2025-38 aproboval závěr, podle něhož není z daňového hlediska rozhodné, zda je vyrobené teplo poté efektivně využito či nikoliv. Ve stejném duchu rozsudky č. j. 3 Afs 250/2023-52, č. j. 4 Afs 148/2024-51 a č. j. 8 Afs 94/2024-82 opakovaně zdůraznily, že teplo v kogenerační jednotce není nahodilým či právně bezvýznamným vedlejším jevem, ale zamýšleným a hospodářsky využitelným výsledkem

procesu. To však neznamená, že by teplo muselo být beze zbytku či efektivně využito výrobcem; postačuje, že objektivně využitelné je.

[24] Stěžovatelka v podstatě předkládá úvahu, že pokud odpojením spalinového výměníku fakticky poklesla schopnost zařízení přeměnit energii paliva na „využitelné" teplo, musela se tím zvětšit část spotřebovaného bioplynu, užitého na výrobu elektřiny v kogenerační jednotce, tedy na osvobozený účel. Takový závěr by však ve svém důsledku znamenal, že provozovatel by mohl rozšířit rozsah zákonného osvobození pouhou změnou v tom, jak účinně je v praxi schopen následně zachytit či využít teplo již vzniklé při spalování bioplynu, což je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy daně z plynu jakožto ekologické daně založené na zdanění energetického vstupu. Zákon o dani z plynu je vystavěn tak, že v případě plynu použitého pro stacionární motory (kogenerační jednotky) podléhá zdanění zásadně celé množství spotřebovaného plynu, s výjimkou zákonem výslovně upravených osvobození. Osvobození podle § 8 odst. 1 písm. b) se vztahuje pouze na plyn použitý k výrobě elektřiny; existence § 8 odst. 1 písm. c), upravujícího zvláštní osvobození při kombinované výrobě elektřiny a tepla za dalších podmínek, potvrzuje, že zákonodárce nechtěl v režimu kogenerace paušálně osvobodit veškerý plyn vstupující do zařízení. Tento výklad Nejvyšší správní soud přijal již v rozsudcích č. j. 21 Afs 109/2025-38, č. j. 4 Afs 148/2024-51 a č. j. 8 Afs 94/2024-82. Akceptováním názoru stěžovatelky by se však výsledek prakticky přiblížil právě takovému nepřípustnému rozšiřování osvobození; část plynu, která zjevně nesloužila k výrobě elektřiny, by se jen proto, že provozovatel snížil schopnost zařízení zachycovat či efektivně hospodářsky využívat teplo, přesunula do osvobozené kategorie. Takový výklad nelze připustit.

[25] Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že odpojení spalinového výměníku je z daňového hlediska třeba chápat nanejvýš jako změnu v následném nakládání s již vyrobeným teplem, nikoli jako okolnost měnící rozsah zákonného osvobození. Pokud žalovaný ve svém vyjádření vysvětlil, že z technického listu vychází údaj o elektrické účinnosti 42 % a tepelné účinnosti 39,4 % jako o výrobcem garantovaných parametrech zařízení, a že vyřazení výměníku z provozu znamená pouze to, že část tepla již není hospodářsky využita ve spalinovém výměníku k dalšímu využití, ale odchází se spalinami, jde o úvahu, která je s ohledem na účel právní úpravy přiléhavá. Právně významné zůstává, že odpojení výměníku nezvýšilo množství bioplynu použitého na výrobu elektřiny a nemohlo tak samo o sobě rozšířit osvobození podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu. Metoda použitá žalovaným správně nevychází z individuální, provozovatelem modifikované účinnosti konkrétního zařízení v daném okamžiku, nýbrž z typových parametrů kogenerační jednotky jako technologického celku, které umožňují poměrové rozlišení energetických výstupů. Změna provozního režimu, jež se projeví toliko v míře faktického využití tepla, proto nemůže bez dalšího vést k úpravě těchto výchozích poměrových parametrů pro účely stanovení daně podle pomůcek.

[26] Stěžovatelka sice namítá, že žalovaný použil ve svém výpočtu právě tepelnou účinnost jako jednu z pomůcek, a proto se jakákoli změna této veličiny musí promítnout i do výsledku zdanění, ani tato úvaha však neobstojí. Je pravda, že pomůcky musí vést ke kvalifikovanému odhadu co nejvíce se blížícímu realitě. „Realitou" relevantní pro účely daně z plynu však není ekonomická výhodnost provozu, nýbrž právně významné rozlišení mezi plynem použitým k osvobozenému a k neosvobozenému účelu. Nelze proto mechanicky přenést technickou tezi o nižší využitelnosti tepla do závěru, že část plynu odpovídající

nevyužitému teplu (v důsledku vyřazení tepelného výměníku) se musí považovat za použitou k výrobě elektřiny. Takový přechod by nedával smysl z hlediska principu ekologického zdanění, ani z hlediska již citované judikatury, podle níž je pro daňové účely nerozhodné, zda teplo bylo dále využito, nebo zmařeno. To ostatně výslovně odpovídá i argumentaci žalovaného, podle které se stěžovatelka ve skutečnosti snaží docílit jen toho, aby v důsledku její provozní volby bylo nedůvodně navýšeno množství osvobozeného bioplynu připadajícího na výrobu elektřiny.

[27] Nejvyšší správní soud zároveň nepřehlíží, že v rozsudcích č. j. 3 Afs 250/2023-52 a č. j. 7 Afs 160/2024-47 bylo uvedeno, že konkrétní metoda výpočtu podílu plynu připadajícího na výrobu tepla je do jisté míry výsledkem správní úvahy. Ani z těchto rozhodnutí však nelze dovozovat, že by správce daně musel ve prospěch daňového subjektu promítat do výpočtu každou provozní změnu vedoucí k méně efektivnímu využití tepla. Naopak, judikatura stojí na tezi, že zdanění podléhá ta část bioplynu, která v kogenerační jednotce nesloužila osvobozené výrobě elektřiny, a tento rozsah nemůže být redukován pouhou provozní neefektivitou na straně tepelného výstupu zařízení. Z toho plyne, že požadavek přiblížení se realitě nelze chápat jako povinnost reflektovat každou individuální provozní odchylku, která se projeví pouze ve snížení energetické účinnosti zařízení, aniž by měnila účel použití plynu ve smyslu zákona.

[28] Lze proto uzavřít, že otázku důsledku odpojení spalinového výměníku krajský soud i žalovaný vyhodnotili v plném souladu jak se smyslem právní úpravy, tak se základními závěry ustálené rozhodovací praxe. První kasační námitka proto důvodná není.

[29] Druhá námitka stěžovatelky se týká neosvobození příslušné části bioplynu připadajícího na teplo užité pro ohřev fermentoru. Je třeba předeslat, že Nejvyšší správní soud nijak nezpochybňuje obecný předpoklad, z něhož vychází stěžovatelka, totiž že bioplyn, respektive teplo z něj vyrobené a použité pro ohřev fermentoru, může za určitých podmínek spadat pod zákonné osvobození. To ostatně odpovídá i dosavadní rozhodovací praxi. Rozsudek č. j. 21 Afs 109/2025-38 výslovně vychází z toho, že žalovaný při stanovení daně zohlednil i tu část bioplynu, která byla prokazatelně použita pro výrobu užitečného tepla použitého k ohřevu fermentoru jako součásti zařízení k výrobě dalšího plynu. Rovněž v rozsudku č. j. 21 Afs 108/2025-38 Nejvyšší správní soud aproboval závěr, že část plynu použitá při výrobě plynu může být od daně osvobozena. Spor se tedy nevede o samu právní možnost takového osvobození, nýbrž o to, zda stěžovatelka jeho rozsah v nyní projednávané věci dostatečně prokázala, popřípadě zda žalovaný byl povinen jej určit podle pomůcek i bez takového prokázání.

[30] Zákon o dani z plynu v § 19 ukládá daňovému subjektu evidenční povinnost ohledně množství nabytého plynu, spotřebovaného plynu a spotřebovaného plynu osvobozeného od daně. Již v rozsudku č. j. 21 Afs 108/2025-38 Nejvyšší správní soud výslovně akcentoval, že nesplní-li daňový subjekt tuto povinnost, tedy nevede-li řádnou evidenci, nese s tím spojené procesní důsledky spočívající v tom, že správce daně stanoví daň podle pomůcek. Z uvedeného plyne, že v situaci, kdy zákonné osvobození závisí na konkrétním množství plynu použitého pro osvobozený účel, nese daňový subjekt důkazní břemeno ohledně tohoto množství. Samotná existence fermentoru a obecná technologická nutnost jeho vyhřívání pro další výrobu plynu (tedy udržení celého zařízení v chodu) proto ještě

nepostačují. Osvobození se totiž neváže k pouhé pravděpodobnosti, že určité množství tepla muselo být na ohřev fermentoru vynaloženo, nýbrž ke konkrétnímu množství plynu použitému v konkrétních zdaňovacích obdobích pro zákonem aprobovaný účel. K tíži stěžovatelky proto jde, že v důsledku neplnění evidenční povinnosti nebylo možné rozsah osvobozeného použití plynu zjistit standardními důkazními prostředky.

[31] Stěžovatelka namítá, že žádný právní předpis jí neukládal přímé měření tepla použitého na ohřev fermentoru ani odpovídajícího množství bioplynu. To je sice samo o sobě správné, avšak pro výsledek věci to není rozhodné. Krajský soud ani žalovaný totiž nevycházeli z premisy, že by jediným přípustným důkazním prostředkem mohlo být toliko měření kalorimetrem či jiným certifikovaným měřidlem. Žalovaný naopak výslovně připustil, že toto měření představuje pouze nejjednodušší a nejprůkaznější způsob zjištění rozhodných skutečností, nikoli způsob jediný. Setrval však na požadavku, aby i jiný zvolený postup poskytoval dostatečně spolehlivý skutkový podklad, byl ověřitelný a vycházel z reálných údajů vztahujících se ke konkrétní bioplynové stanici a k posuzovaným zdaňovacím obdobím. Takový požadavek považuje Nejvyšší správní soud za přiměřený, neboť odpovídá povaze daňového osvobození jako zákonného benefitu, jehož podmínky musí být v potřebném rozsahu postaveny najisto. Takto pojatý požadavek nelze chápat jako sankci za absenci určité konkrétní formy evidence, ale jako přirozený důsledek procesní situace, v níž daňový subjekt tvrdí nárok na daňové osvobození, aniž jeho rozsah v potřebné míře prokáže.

[32] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovatelkou předložený výpočet této míry průkaznosti nedosahoval. Žalovaný v napadeném rozhodnutí i ve svých vyjádřeních podrobně vysvětlil, že šlo o podklad zpracovaný dodavatelem technologie, který sám předmětnou stanici neprovozoval, přičemž z tohoto podkladu nebylo patrno, jak byly jednotlivé vstupní údaje konkrétně zjištěny, z jakých zdrojů pocházely a jak byly ověřeny. Současně poukázal na okolnosti, které zpochybňovaly věrohodnost předložených kalkulací, zejména na shodné hodnoty některých teplot v různých letech, nejasný původ meteorologických údajů, nedoloženost dat o teplotě substrátu a celkovou omezenou přezkoumatelnost použité metodiky. K tomu přistupuje i žalovaným zdůrazněný rozpor mezi výsledky předložených výpočtů a údaji známými z jiných srovnatelných bioplynových stanic, u nichž je spotřeba tepla pro ohřev fermentoru fakticky měřena. Za těchto okolností nelze shledat hodnocení žalovaného svévolným; krajský soud proto nepochybil, přisvědčil-li jeho závěru o nedostatečné průkaznosti stěžovatelkou předloženého podkladu.

[33] Stěžovatelka poukazuje na to, že předložený výpočet zpracoval dodavatel technologie, tedy osoba disponující odbornou znalostí předmětného zařízení, a že jeho závěry byly následně ověřeny ročním měřením. Ani tato argumentace však výše uvedené závěry nevyvrací. Samotná odborná erudice zpracovatele totiž nemůže nahradit požadavek, aby podklad, z něhož má být dovozován rozsah daňového osvobození, vycházel z transparentních, ověřitelných a k rozhodným zdaňovacím obdobím vztažených vstupních údajů. Stejně tak následné roční měření bez dalšího neprokazuje stav v předchozích letech ani v jednotlivých měsíčních obdobích, za něž byla daň doměřena. Jakkoli zákon nepředepisuje jedinou konkrétní formu evidence či způsobu zjišťování těchto údajů, musí zvolený podklad umožňovat dostatečně spolehlivé určení rozsahu osvobozené spotřeby

alespoň ve vazbě na jednotlivá posuzovaná zdaňovací období. O takovou situaci se však v nyní projednávané věci nejednalo.

[34] Neobstojí ani odkaz stěžovatelky na § 98 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlédne též ke zjištěným okolnostem, z nichž pro daňový subjekt vyplývají výhody. Již ze samotného textu zákona přitom plyne, že musí jít o okolnosti skutečně zjištěné, nikoli pouze předpokládané či obecně pravděpodobné. Citované ustanovení nelze vykládat tak, že by správci daně ukládalo povinnost ve prospěch daňového subjektu samostatně dotvářet skutkový základ daňového benefitu tam, kde nebyl v potřebném rozsahu prokázán (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114). Opačný přístup by vedl k nepřípustnému rozšiřování daňové výjimky (benefitu) nad rámec zákona. Samotné zjištění, že fermentor musel být z technologických důvodů vyhříván, ještě bez dalšího nevypovídá o tom, jaké konkrétní množství plynu bylo pro tento účel skutečně použito v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Právě toto konkrétní množství je přitom pro posouzení rozsahu tvrzeného osvobození rozhodné. Krajský soud proto nepochybil, přisvědčil-li závěru žalovaného, že v projednávané věci nebyly zjištěny takové okolnosti, z nichž by bylo možno přesný, případně alespoň dostatečně spolehlivý rozsah osvobození dovodit.

[35] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani argumentaci stěžovatelky založenou na doktríně tzv. *esenciálních výdajů*. Krajský soud správně vyšel z toho, že uvedená doktrína byla rozvíjena především v oblasti daně z příjmů a nelze ji bez dalšího přenášet do sféry ekologických daní, kde jde o nárok na konkrétní zákonné osvobození. Již v napadeném rozsudku krajský soud přiléhavě odkázal na judikaturu, podle níž se tento koncept neuplatní mimo oblast, pro niž byl vytvořen. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 3. 2023, č. j. 5 Afs 182/2021-25, výslovně uvedl, že tento postup nelze použít v případech, kdy daňový subjekt nenese povinnost přiznat daň, nýbrž uplatňuje určitý benefit nad rámec standardního systému zdanění; v takovém případě je v jeho vlastním zájmu prokázání všech rozhodných tvrzení a neunesení důkazního břemene se pojí s odepřením tvrzeného nároku. Týž rozsudek zároveň výslovně spojil doktrínu esenciálních výdajů výlučně s oblastí daně z příjmů. Ani logika nynější judikatury vztahující se k typově shodným případům takový přesah nepodporuje. Naopak, z rozsudků č. j. 21 Afs 109/2025-38 a č. j. 21 Afs 108/2025-38 plyne, že osvobození lze uznat potud, pokud je konkrétní rozsah osvobozeného použití řádně doložen; nejde o prostor pro paušální či „minimální“ dopočítávání ve prospěch daňového subjektu jen proto, že určitá spotřeba tepla byla technologicky nutná. Tento přístup ostatně odpovídá i názoru rozšířeného senátu tohoto soudu vyslovenému (opět ve věci daně z příjmů) v usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-138, podle kterého uznání esenciálních výdajů není aplikací daňových pomůcek, neboť i v případě výdajů, u kterých se daňovému subjektu nepodařilo prokázat jejich existenci za původně deklarovaných okolností, musí být jejich samotné faktické vynaložení (v minimální výši) prokázáno.

[36] Důvodná není ani obrana stěžovatelky založená na tom, že v minulosti neměla důvod spotřebu plynu pro výrobu tepla určeného k ohřevu fermentoru samostatně evidovat, neboť veškerý bioplyn byl považován za osvobozený od daně. Ani tato okolnost ji nemůže zprostit následků neuneseného důkazního břemene. Jak Nejvyšší správní soud vysvětlil již v rozsudcích č. j. 8 Afs 94/2024-82, č. j. 21 Afs 109/2025-38 a č. j. 4 Afs 148/2024-51, dřívější

postup správních orgánů nezaložil ustálenou správní praxi v takové podobě, aby z ní bylo možno dovozovat legitimní očekávání, že bioplyn spotřebovaný v kogenerační jednotce zůstane i nadále plošně nezdaněn. Jestliže tedy stěžovatelka vycházela z odlišného právního názoru na rozsah osvobození, neznamená to samo o sobě, že po vzniku sporu o daňovou povinnost již nebyla povinna svůj nárok na konkrétní osvobození doložit obvyklými prostředky. Lze tedy shrnout, že i druhá kasační námitka je nedůvodná.

[37] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že první kasační námitka je v rozporu se základním východiskem ustálené judikatury, podle něhož je pro daňové účely nerozhodné, zda bylo teplo vzniklé v kogenerační jednotce následně efektivně využito, či zmařeno; logicky proto odpojení spalinového výměníku (snižující využitelnost vzniklého tepla) nemůže samo o sobě rozšířit rozsah osvobození plynu použitého k výrobě elektřiny. Druhá kasační námitka, jakkoli vychází ze správné premisy, že osvobození ve vztahu k části plynu využitého k ohřevu fermentoru právně možné je, přehlíží, že jeho rozsah musí být konkrétně a spolehlivě doložen; § 98 odst. 2 daňového řádu nezakládá povinnost správce daně takový rozsah konstruovat ve prospěch daňového subjektu bez dostatečného skutkového podkladu. Krajský soud i žalovaný tak i ty dílčí otázky, které dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu výslovně neřešila v totožné skutkové podobě, posoudily v souladu s účelem právní úpravy i s nosnými důvody již ustálené rozhodovací praxe.

[38] 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.

[39] 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 4. listopadu 2026

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu