

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Lenky Bursíkové a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Statek Nový Dvůr s.r.o.**, se sídlem Nový Dvůr 138, Olomouc, zast. Mgr. Jiřím Mašlejem, advokátem, se sídlem Říční 456/10, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2024, č. j. 7507/2024-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci ze dne 14. 5. 2025, č. j. 65 Af 6/2024-39,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **s e p ř e d k l á d á** předběžná otázka:

Má být čl. 21 odst. 5 první pododstavec věta první směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, vykládán v tom smyslu, že dodáním elektřiny distributorem či redistributorem se rozumí dodání elektřiny osobě, která ji spotřebuje?

Brání čl. 21 odst. 5 první pododstavec věta první směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, vnitrostátní právní úpravě, podle níž se okamžik zdanitelnosti elektřiny váže na její dodání osobě, která není držitelem vnitrostátního povolení k nabytí elektřiny bez daně, i když tato osoba elektřinu pořizuje za účelem jejího dalšího dodání a nikoli pro vlastní spotřebu?

II. Řízení o kasační stížnosti **s e p ř e r u š u j e**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně provozuje bioplynovou stanici. V ní vyrobený bioplyn spaluje v 6 kogeneračních jednotkách, a vyrábí tak elektřinu a teplo. Vyrobenou elektřinu

žalobkyně částečně spotřebovává v rámci svého areálu, zbytek dodává do distribuční sítě na základě platné licence.

[2] V letech 2021 až 2023 dodávala žalobkyně elektřinu i společnosti AMBIENT Energy a.s. (dále „Ambient“), která ji (přínejmenším částečně) dále dodávala bez daně jiným účastníkům trhu s elektřinou.

[3] Celní správa České republiky zjistila množství elektřiny, které žalobkyně dodala společnosti Ambient ve zdaňovacích obdobích od ledna 2021 do května 2022, a doměřila žalobkyni daň z elektřiny v celkové výši 366 945 Kč (dodatečné platební výměry ze dne 31. 7. 2023). Současně jí stanovila penále ve výši 73 396 Kč a uložila jí pokuty za opožděné tvrzení daně ve výši 18 356 Kč (platební výměry ze dne 3. 8. 2023). Celní správa vyšla z vnitrostátní právní úpravy, podle které je *plátcem daně z elektřiny* dodavatel, který na daňovém území dodal elektřinu *konečnému spotřebiteli*, a *povinnost daně přiznat a zaplatit* vzniká dnem dodání elektřiny *konečnému spotřebiteli* na daňovém území. Za *konečného spotřebitele* vnitrostátní právní úprava považuje osobu, která není držitelem povolení k nabytí elektřiny bez daně. Protože společnost Ambient získala povolení k nabytí elektřiny bez daně až 16. 5. 2022, elektřinu, kterou žalobkyně dodala společnosti Ambient do té doby, považovala celní správa za dodanou konečnému spotřebiteli. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutím celní správy žalovaný zamítl.

[4] Proti rozhodnutí o odvolání podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě – pobočce v Olomouci (dále „krajský soud“). Krajský soud žalobě vyhověl. Považoval totiž vnitrostátní právní úpravu za rozpornou s čl. 21 odst. 5 prvním pododstavcem směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů (dále „směrnice 2003/96“), podle něhož má podléhat zdanění až dodání elektřiny ke *konečné spotřebě*. Dodání elektřiny nikoli ke (konečné) spotřebě zdanění podléhat nemá. Krajský soud uložil žalovanému, aby se dále zabýval tím, zda společnost Ambient část elektřiny pořízené od žalobkyně spotřebovala, nebo ji dodala dalším obchodníkům v plném rozsahu, což může mít vliv na daňovou povinnost žalobkyně.

[5] Žalovaný podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Tvrdí, že pojetí konečného spotřebitele ve vnitrostátní právní úpravě není založeno na skutečné spotřebě elektřiny (např. domácností nebo podnikem), ale na držení povolení k nabytí elektřiny bez daně. Elektřina je druhově určenou komoditou, kterou není možné po jejím dodání do sítě dále ztotožnit. Proto je určující postavení osoby, které je dodána (bez daně ji může nabýt jen ten, kdo má povolení k nabytí elektřiny bez daně). Na základě tohoto pojetí konečného spotřebitele je koncipováno i plátcovství daně z elektřiny a okamžik vzniku povinnosti daně přiznat a zaplatit.

[6] Podle žalovaného krajský soud vykládá čl. 21 odst. 5 první pododstavec směrnice 2003/96 nesprávně a bez vazby na cíle a účel směrnice, kterým je sjednocení úrovně zdanění v členských státech. Spojení „ke spotřebě“ směrnice 2003/96 nijak nedefinuje. Proto není možné z něj vyvozovat specifický význam, který mu přikládá krajský soud. Ten také opomíjí, že okamžik vzniku daňové povinnosti upřesňuje začátek první věty citovaného ustanovení směrnice, který odkazuje na čl. 5 a 6 směrnice Rady 92/12/EHS o obecné

pokračování

úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále „směrnice o spotřební dani“). Přestože tato směrnice hovoří pouze o spotřební dani a režimu podmíněného osvobození od daně, z odkazu použitého v návěti čl. 21 odst. 5 směrnice 2003/96 je zřejmé, že vznik daňové povinnosti má pokrývat i případy energetických produktů.

[7] Žalovaný dále tvrdí, že není rozhodné, zda členské státy při implementaci směrnice 2003/96 zvolily formální nebo materiální pojetí konečného spotřebitele. Požadavek, aby obchodník s elektřinou měl povolení k nabytí elektřiny bez daně, nejde nad rámec směrnice 2003/96 nebo proti jejímu znění. Výklad krajského soudu by znamenal, že pro nabývání elektřiny bez daně není žádné povolení třeba, pokud jde o obchodníka s elektřinou. Tím by se otevřel prostor pro naprosto nekontrolovatelné nakládání s elektřinou bez daně. To by bylo v rozporu se smyslem a účelem směrnice 2003/96.

II. Použitelné právo EU a vnitrostátní právo

[8] Směrnice 2003/96 v čl. 1 stanoví, že členské státy zdaní energetické produkty a elektřinu v souladu s touto směrnicí.

[9] Podle bodu 9 odůvodnění směrnice 2003/96 by měla být členským státům ponechána volnost nutná k vymezení a provádění politik přizpůsobených jejich vnitrostátním podmínkám.

[10] Podle čl. 21 odst. 5 prvního pododstavce směrnice pro účely článků 5 a 6 směrnice 92/12/EHS podléhají elektřina a zemní plyn zdanění a jsou zdanitelné v okamžiku dodání distributorem nebo redistributorem. Pokud se dodání ke spotřebě uskuteční v členském státě, v němž distributor nebo redistributor nejsou usazeni, povinnost přiznat a odvést daň členského státu dodání má společnost, která musí být registrována v členském státě dodání. Daň se ve všech případech ukládá a vybírá podle postupů stanovených každým členským státem.

[11] Ve vnitrostátním právu je úprava vzniku daňové povinnosti a povinnosti daň přiznat a zaplatit upravena v části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (tato část zákona bude dále označována jako „zákon o dani z elektřiny“).

[12] Podle § 3 odst. 1 písm. a) zákona o dani z elektřiny je plátcem daně dodavatel, který na daňovém území dodal elektřinu konečnému spotřebiteli.

[13] Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká podle § 5 odst. 1 písm. a) zákona o dani z elektřiny dnem dodání elektřiny konečnému spotřebiteli na daňovém území.

[14] Podle § 5 odst. 2 zákona o dani z elektřiny povinnost daň přiznat a zaplatit nevzniká, pokud fyzická nebo právnická osoba, která nabyla zdaněnou elektřinu nebo elektřinu osvobozenou od daně, dodá takovou elektřinu jiné fyzické nebo právnické osobě.

[15] Podle § 2 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny se rozumí konečným spotřebitelem fyzická nebo právnická osoba, která není držitelem povolení k nabytí elektřiny bez daně;

konečným spotřebitelem není provozovatel distribuční soustavy, provozovatel přenosové soustavy.

[16] Podle § 12 zákona o dani z elektřiny může nabýt elektřinu bez daně na daňovém území pouze obchodník s elektřinou, a to pouze na základě povolení k nabytí elektřiny bez daně. O vydání povolení k nabytí elektřiny bez daně rozhoduje správce daně (§ 13 odst. 1 zákona o dani z elektřiny). Povolení vydá, pokud návrh splňuje všechny formální náležitosti, návrhovaatel je bezúhonný, není v úpadku podle insolvenčního zákona a nebylo mu v posledním roce zrušeno povolení k nabytí elektřiny bez daně, protože nabýval elektřinu bez daně převážně za jiným účelem než za účelem jejího dalšího prodeje nebo porušil některé povinnosti stanovené zákonem (§ 14 odst. 2 zákona o dani z elektřiny).

[17] Podle § 16 odst. 2 zákon o dani z elektřiny dodavatel nesmí na daňovém území dodat elektřinu bez daně fyzické nebo právnické osobě, která není držitelem povolení k nabytí elektřiny bez daně. Porušení tohoto zákazu je přestupkem podle § 27 odst. 1 písm. b) zákona o dani z elektřiny, za který lze uložit pokutu až do výše 200 000 Kč (přibližně 8 000 €).

III. Rozbor předběžné otázky

[18] V posuzované věci je sporný výklad pojmu „dodání distributorem nebo redistributorem“ v čl. 21 odst. 5 prvním pododstavci první větě směrnice 2003/96.

[19] Pro posouzení kasační stížnosti je stěžejní, zda je nutno tento pojem vykládat tak, že znamená dodání elektřiny ke skutečné spotřebě, či zda je nerozhodné, zda je toto dodání spojeno se skutečnou spotřebou elektřiny.

[20] Shora citovaná vnitrostátní právní úprava spojuje vznik povinnosti daň priznat a zaplatit s okamžikem dodání *konečnému spotřebiteli*, který je definován formálním kritériem jako osoba, která není držitelem povolení k nabytí elektřiny bez daně (nikoli materiálně jako osoba, která elektřinu skutečně spotřebovala). Proto může docházet k situacím jako v nyní posuzované věci, kdy je za konečného spotřebitele považován též obchodník s elektřinou, který elektřinu dále distribuuje (sám ji nespotřebovává), pokud tento obchodník nedisponuje povolením k nabytí elektřiny bez daně.

[21] Postup celní správy v nyní posuzované věci byl plně v souladu s vnitrostátní právní úpravou. Vystává však otázka, zda takový postup není v rozporu s cíli a účelem směrnice 2003/96.

[22] V rozsudku ze dne 27. 6. 2018, *Turbogás Produtora Energética SA*, C-90/17, Soudní dvůr Evropské unie (dále „Soudní dvůr“) připomněl (body 34 a 35), že úpravou harmonizovaného systému zdanění energetických produktů a elektřiny směrnice 2003/96 především sleduje, jak vyplývá z jejích bodů 2 až 5 a 24 odůvodnění, podporu řádného fungování vnitřního trhu v odvětví energetiky, zejména zabráněním narušení hospodářské soutěže (rozsudky ze dne 7. 9. 2017, *Hüttenwerke Krupp Mannesmann*, C-465/15, bod 26, jakož i ze dne 7. 3. 2018, *Cristal Union*, C-31/17, bod 29 a citovaná judikatura).

pokračování

[23] Za tímto účelem se ohledně výroby elektřiny unijní normotvůrce rozhodl, jak vyplývá zejména ze strany 5 důvodové zprávy k návrhu směrnice Rady, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (Úř. věst. 1997, C 139, s. 14), uložit členským státům podle čl. 1 směrnice 2003/96 povinnost zdanit distribuovanou elektřinu, přičemž energetické produkty použité pro její výrobu musí být zároveň osvobozeny od daně, a to s cílem vyhnout se dvojímu zdanění elektřiny (rozsudek *Cristal Union*, bod 30).

[24] V rozsudku ze dne 7. 11. 2019, *SC Petrotel-Lukoil SA*, C-68/18, Soudní dvůr konstatoval, že vzhledem k tomu, že ve směrnici 2003/96 není stanoven zvláštní kontrolní mechanismus skutečného používání energetických produktů ani opatření k boji proti daňovým únikům souvisejícím s používáním těchto produktů, je na členských státech, aby takové mechanismy a taková opatření upravily ve svých vnitrostátních právních rádech za současného dodržování unijního práva. Z bodu 9 odůvodnění této směrnice v tomto ohledu vyplývá, že členské státy mají při vymezení a provádění politik přizpůsobených jejich vnitrostátním podmínkám prostor pro uvážení (obdobně viz rozsudek ze dne 2. 6. 2016, *ROZ-SWIT*, C-418/14, bod 23).

[25] Z rozsudku Soudního dvora ze dne 12. 2. 2009, *Komise v. Polsko*, C-475/07, Nejvyšší správní soud (dále „NSS“) dovozuje, že pro naplnění požadavku řádného provedení ustanovení směrnice ve vnitrostátním právu je třeba čl. 21 odst. 5 první pododstavec transponovat tak, aby byl dostatečně přesně, jasně a srozumitelně stanoven okamžik, kdy se stává splatnou daň z elektřiny. V rozsudku *Komise v. Polsko* Soudní dvůr rozhodl, že byla nedostatečná polská právní úprava, která se omezovala na konstatování, že tato daň je splatná v den dodání elektřiny (přičemž vyplynulo, že polská právní úprava se uplatňovala tak, že daň z elektřiny byla splatná v okamžiku, kdy výrobce dodal elektřinu do sítě), nikoli v okamžiku jejího dodání distributorem nebo redistributorem.

[26] V tomto ohledu lze podle názoru NSS považovat českou právní úpravu za dostatečnou, neboť okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit váže na okamžik dodání elektřiny dodavatelem [§ 3 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 5 odst. 1 písm. a) zákona o dani z elektřiny]. Česká právní úprava však nad rámec textu směrnice dodává, že musí jít o *dodání konečnému spotřebiteli*. Pojem konečného spotřebitele pak nedefinuje materiálně jako osobu, která elektřinu skutečně spotřebovala, ale formálně jako osobu, která není držitelem povolení k nabytí elektřiny bez daně.

[27] Pokud by bylo třeba pojem dodání v čl. 21 odst. 5 prvním pododstavci první větě směrnice 2003/96 vykládat pouze tak, že má jít o dodání ke skutečné spotřebě, mohla by být česká právní úprava považována za rozpornou s cílem směrnice podporovat řádné fungování vnitřního trhu v odvětví energetiky a zabránit narušení hospodářské soutěže. Jak totiž NSS vysvětlil již shora, navázání okamžiku zdanění elektřiny na dodání konečnému spotřebiteli, který je definován formálním kritériem jako osoba, která nedisponuje povolením k nabytí elektřiny bez daně, může vést k situaci, kdy zdanění podléhá elektřina dodaná obchodníkovi s elektřinou (distributorovi), který ji sám nespotřebovává, ale dodává ji dále v distribučním řetězci. Tím by se obchodníci s elektřinou v České republice mohli dostat do odlišného postavení oproti obchodníkům s elektřinou v jiných členských státech, jejichž právní úprava

zdanění elektřiny váže okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit na materiální kritérium dodání ke (skutečné) spotřebě.

[28] NSS je přesvědčen, že odpověď na otázku výkladu pojmu dodání v dotčeném ustanovení směrnice neposkytuje shora citovaná judikatura Soudního dvora. Ta ustává na konstatování, že zdanění elektřiny je spojeno s jejím dodáním distributorem či redistributorem, aniž by dále rozebírala „kvalitu“ tohoto dodání (tedy zda musí jít o dodání ke skutečné spotřebě, nebo o „jakékoli“ dodání).

[29] To, že je dodání podle čl. 21 odst. 5 prvního pododstavce věty první směrnice 2003/96 nutno vykládat jako dodání ke skutečné spotřebě, nelze podle NSS dovozovat ani ze druhé věty tohoto odstavce, jak to učinil krajský soud. Ta používá pojem „dodání ke spotřebě“. Upravuje však situaci odlišnou od nynějšího případu, a to intrakomunitární dodání elektřiny, pokud (re)distributor dodávající elektřinu není usazen v členském státu, ve kterém dojde k „dodání ke spotřebě“ (viz také bod 56 rozsudku *Komise v. Polsko*). Samotná věta druhá přitom používá dva odlišné pojmy – „dodání“ jako takové, a „dodání ke spotřebě“. Pro účely posouzení otázky nyní pokládané Soudnímu dvoru by tak z druhé věty dotčeného ustanovení směrnice 2003/96 bylo možno podle NSS spíše dovozovat, že „dodání ke spotřebě“ je relevantní pouze při posuzování otázek zdanění elektřiny při jejím intrakomunitárním dodání (re)distributorem neusazeným v členském státě dodání ke spotřebě.

[30] Celní správa pak argumentuje tím, že navázání definice konečného spotřebitele na dispoziční povolení k nabytí elektřiny bez daně představuje nástroj boje proti únikům na dani¹. Podle NSS však nelze přehlížet, že pokud by byla za konečného spotřebitele považována až ta osoba, která elektřinu skutečně spotřebuje, přičemž dodání právě této osobě by podléhalo daňové povinnosti, k žádnému úniku na dani by nedošlo. Pokud celní správa tvrdí, že elektřinu dodanou v řetězci několika distributorů nelze pro její generickou povahu ztotožnit (nelze přesně určit, jaká elektřina od distributora na počátku řetězce byla nakonec dodána osobě, která ji spotřebovala, odebírají-li distributoři v řetězci elektřinu od vícera subjektů), nic to podle názoru NSS nemění na tom, že ve výsledku je veškerá dodaná a spotřebovaná elektřina zdaněna.

[31] Naopak hrozí, že pokud jeden z obchodníků s elektřinou (distributorů) v řetězci nedisponuje povolením k nabytí elektřiny bez daně, stane se konečným spotřebitelem ve smyslu zákona o dani z elektřiny. Distribuuje-li již zdaněnou elektřinu dalšímu distributorovi s elektřinou, u tohoto dalšího distributora povinnost daň přiznat a zaplatit v souladu s § 5 odst. 2 zákona o dani z elektřiny nevzniká. Pokud další distributor elektřinu dodá osobě, která ji skutečně spotřebuje, může být při tomto dodání tato elektřina zdaněna

¹ K tomu shodně důvodová zpráva k zákonu o dani z elektřiny (jeho §§ 12-15), dostupná na <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=5&ct=222&ct1=0>: „Elektřinu může konečný spotřebitel nabýt pouze jako zdaněnou nebo osvobozenou od daně. Mezi dodavatelem a obchodníkem s elektřinou se však obchoduje s elektřinou nezdaněnou. Pokud je elektřina nabyta dodavatelem za účelem jejího dalšího prodeje, nevzniká povinnost daň přiznat a zaplatit; dodává se tedy elektřina bez daně. Aby nedocházelo k daňovým únikům, může elektřinu bez daně nabýt pouze takový subjekt, který je držitelem povolení k nabytí elektřiny bez daně, které vydává správce daně. Povolení se nevyžaduje u výrobce, pokud nabývá nezdaněnou elektřinu výrobou.“

pokračování

podruhé, neboť pro generickou povahu elektřiny nebude možné rozlišit, jaká část elektřiny dodané poslednímu článku v řetězci již byla zdaněna.

[32] Je proto také otázkou, zda navázání definice konečného spotřebitele na povolení k nabytí elektřiny bez daně v české právní úpravě představuje ještě přijatelný mechanismus směřující k boji proti daňovým únikům souvisejícím s používáním elektřiny souladný s unijním právem (rozsudek *SC Petrotel-Lukoil*). NSS pak doplňuje, že dodání elektřiny bez daně osobě, která není držitelem povolení k nabytí elektřiny bez daně, má za následek kromě povinnosti takovou elektřinu zdanit též vznik přestupkové odpovědnosti [§ 16 odst. 2 a § 27 odst. 1 písm. b) zákona o dani z elektřiny] s možností uložit pokutu až 200 000 Kč (přibližně 8 000 €).

IV. Závěr

[33] NSS proto pokládá Soudnímu dvoru následující žádost o rozhodnutí o předběžné otázce:

Má být čl. 21 odst. 5 první pododstavec věta první směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, vykládán v tom smyslu, že dodáním elektřiny distributorem či redistributorem se rozumí dodání elektřiny osobě, která ji spotřebuje?

Brání čl. 21 odst. 5 první pododstavec věta první směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, vnitrostátní právní úpravě, podle níž se okamžik zdanitelnosti elektřiny váže na její dodání osobě, která není držitelem vnitrostátního povolení k nabytí elektřiny bez daně, i když tato osoba elektřinu pořizuje za účelem jejího dalšího dodání a nikoli pro vlastní spotřebu?

[34] V návaznosti na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce NSS podle § 48 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, přerušil řízení o kasační stížnosti. Poté, co Soudní dvůr o předložené otázce rozhodne, bude NSS v řízení pokračovat (§ 48 odst. 6 soudního řádu správního).

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

V Brně dne 19. června 2026

Tomáš Kocourek
předseda senátu