



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašina v právní věci žalobkyně: **Sport Česká Lípa, příspěvková organizace**, se sídlem Barvířská 2690, Česká Lípa, zastoupená Mgr. Kateřinou Sigmundovou, advokátkou se sídlem Jiráskova 614/11, Česká Lípa, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 17. 9. 2018, č. j. 59 Af 51/2017 – 52,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 17. 9. 2018, č. j. 59 Af 51/2017 – 52, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2017, č. j. 56341-2/2017-900000-304.8, ze dne 2. 11. 2017, č. j. 59112-2/2017-900000-304.8, ze dne 2. 11. 2017, č. j. 66359-2/2017-900000-304.8, ze dne 27. 11. 2017, č. j. 71608-2/2017-900000-304.8, ze dne 8. 12. 2017, č. j. 75415-2/2017-900000-304.8, ze dne 8. 1. 2018, č. j. 1280-2/2018-900000-319, ze dne 8. 1. 2018, č. j. 1439-2/2018-900000-319, ze dne 14. 3. 2018, č. j. 11540-2/2018-900000-319, ze dne 15. 3. 2018, č. j. 11842-2/2018-900000-319, ze dne 19. 3. 2018, č. j. 15665-2/2018-900000-319, ze dne 19. 3. 2018, č. j. 11842-3/2018-900000-319, ze dne 21. 3. 2018, č. j. 15665-3/2018-900000-319, ze dne 11. 4. 2018, č. j. 20128-2/2018-900000-319, a ze dne 9. 5. 2018, č. j. 28253-2/2018-900000-319, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 71 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám její zástupkyně Mgr. Kateřiny Sigmundové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný svými rozhodnutími, uvedenými v následujícím odstavci, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry, jimiž Celní úřad pro Liberecký kraj (dále jen „*celní úřad*“) vyměřil žalobkyni daň z elektřiny za zdaňovací období březen až prosinec roku 2015, leden až listopad roku 2016 a duben až prosinec roku 2017, podle části čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „*zákon o dani z elektřiny*“), a směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „*směrnice 2003/96/ES*“), a jimiž též v několika případech vyměřil žalobkyni penále dle § 251 daňového řádu (konkrétně za období leden až listopad roku 2016).

[2] Konkrétně tak žalovaný rozhodl svými rozhodnutími ze dne 30. 10. 2017, č. j. 56341-2/2017-900000-304.8, ze dne 2. 11. 2017, č. j. 59112-2/2017-900000-304.8, ze dne 2. 11. 2017, č. j. 66359-2/2017-900000-304.8, ze dne 27. 11. 2017, č. j. 71608-2/2017-900000-304.8, ze dne 8. 12. 2017, č. j. 75415-2/2017-900000-304.8, ze dne 8. 1. 2018, č. j. 1280-2/2018-900000-319, ze dne 8. 1. 2018, č. j. 1439-2/2018-900000-319, ze dne 14. 3. 2018, č. j. 11540-2/2018-900000-319, ze dne 15. 3. 2018, č. j. 11842-2/2018-900000-319, ze dne 19. 3. 2018, č. j. 15665-2/2018-900000-319, ze dne 19. 3. 2018, č. j. 11842-3/2018-900000-319, ze dne 21. 3. 2018, č. j. 15665-3/2018-900000-319, ze dne 11. 4. 2018, č. j. 20128-2/2018-900000-319, a ze dne 9. 5. 2018, č. j. 28253-2/2018-900000-319.

[3] Proti rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně třemi žalobami podanými u Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále jen „*krajský soud*“), který je usnesením ze dne 11. 9. 2018, č. j. 59 Af 51/2017 – 32, spojil ke společnému projednání a rozhodnutí. Rozsudkem ze dne 17. 9. 2018, č. j. 59 Af 51/2017 – 52, krajský soud zamítl žaloby jako nedůvodné.

[4] Krajský soud konstatoval, že žalobkyně je držitelkou licence k výrobě elektřiny prostřednictvím zařízení pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla (dále též „*kogenerační zařízení*“). Vyrobenou elektřinu jednak sama spotřebovala, jednak dále dodávala nájemcům, případně ji dodávala do distribuční soustavy. Celní úřad v rámci daňové kontroly zjistil, že žalobkyně ve svých daňových přiznáních přiznávala pouze daň z elektřiny dodané nájemcům. Ohledně elektřiny spotřebované žalobkyní pak dospěl k závěru, že žalobkyně nesplňuje podmínky pro osvobození od daně z elektřiny podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny. Následně daň doměřil platebními výměry (včetně penále za některá období, viz odstavec [1] výše) a žalovaný všechna odvolání žalobkyně zamítl svými rozhodnutími uvedenými v odstavci [2] výše.

[5] Pro osvobození od daně z elektřiny stanovuje zákon o dani z elektřiny celkem tři podmínky. Podle § 8 odst. 1 písm. c) tohoto zákona *od daně je osvobozena elektřina vyrobená ze zdaněných výrobků, které jsou předmětem daně ze zemního plynu, daně z pevných paliv nebo spotřební daně (první podmínka), v zařízeních se jmenovitým elektrickým výkonem do 2 MW (druhá podmínka), pokud je taková elektřina spotřebována přímo nebo je dodávána prostřednictvím vedení, kterým je dodávána výhradně taková elektřina (třetí podmínka).*

[6] Krajský soud označil za nesporné, že žalobkyně splňuje první dvě podmínky pro osvobození od daně. Prokázala, že elektřinu vyrábí ze zdaněného zemního plynu a činí tak v zařízení pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla s výkonem 299 kW, tedy *v zařízení se jmenovitým elektrickým výkonem do 2 MW.*

pokračování

[7] Nepřisvědčil však argumentaci žalobkyně, která tvrdila, že splňuje i třetí podmínku osvobození od daně, neboť vyrobenou elektřinu spotřebovává přímo ve vlastních prostorách podniku. Právě za tím účelem pořídila kogenerační jednotku, tj. aby snížila náklady na provoz vlastního podniku (veřejného sportovního zařízení, zejména plaveckého bazénu a zimního stadionu).

[8] Krajský soud vytkl žalobkyni, že nesprávně ztotožňuje „*vlastní spotřebu*“ se „*spotřebou přímo*“. Citoval z důvodové zprávy k relevantnímu ustanovení zákona o dani z elektřiny. Podle ní „*[o]d daně je také osvobozena elektřina, která byla vyrobena v malém výrobním zařízení do 2 MW elektrického výkonu, pokud byla vyrobena ze zdaněných energetických produktů a byla přímo spotřebována, nebo byla dodána do takové sítě, do které není dodávána jiná elektřina. Toto osvobození se tak vztahuje například na elektrocentrály a záložní zdroje, a to i tehdy, je-li elektřina dodávána do části elektrizační soustavy, která byla například díky přírodním živlům dočasně oddělena od zbytku elektrizační soustavy.*“

[9] Z toho krajský soud dovodil, že za elektřinu spotřebovanou přímo ve smyslu § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny je třeba považovat pouze elektřinu, která je spotřebována přímo zařízením ji využívajícím, aniž by byla dodávána do rozvodné sítě, skladována nebo využívána jiným způsobem, bez nutnosti smísit takovou elektřinu s elektřinou z distribuční či jiné soustavy. Pokud žalobkyně vyrobenou elektřinu rozváděla elektrickými rozvody, byť ve vlastním sportovním areálu, kde s touto elektřinou byla společně distribuována zdaněná elektřina odebraná žalobkyní z veřejné distribuční sítě, a teprve takto rozváděnou elektřinu spotřebovávala, nebyla podmínka přímé spotřeby splněna.

[10] Krajský soud dále uvedl, že žalobkyni nelze považovat za osvobozenou od daně ani na základě směrnice 2003/96/ES. Elektřinu nelze podřadit pod pojem „*energetických produktů*“, jak je definován ve čl. 2 odst. 1 a 2 této směrnice. Proto čl. 21 odst. 3 této směrnice – jehož se žalobkyně dovolávala – na ni vůbec nedopadá, neboť se týká spotřeby **energetických produktů (nikoli elektřiny)** ve vlastních prostorách podniku. Ustanovení § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny je implementací čl. 21 odst. 5, pododstavce třetího směrnice, který umožnil členským státům osvobodit od daně malé výrobce elektřiny, pokud jsou zdaněny produkty používané pro výrobu této elektřiny. Této možnosti český zákonodárce využil, stanovil zákonné podmínky pro osvobození malých výrobců elektřiny, ovšem žalobkyně je nesplnila.

[11] Závěrem krajský soud též odmítl argument žalobkyně, že v jejím případě došlo k porušení principu nepřímých daní. Uvedl, že žalobkyni vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 5 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny, protože žalobkyně naplnila definici plátce daně dle § 3 odst. 1 písm. d) téhož zákona.

[12] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[13] Stěžovatelka namítá, že podmínky pro osvobození od daně z elektřiny dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny splňuje. Konkrétně pak splňuje – kromě prvních dvou podmínek osvobození (o nichž není sporu) – i podmínku třetí tím, že se u ní jedná o přímou spotřebu. Krajský soud a žalovaný odkázali na důvodovou zprávu k danému ustanovení zákona; stěžovatelka však v příslušné citaci zdůraznila, že předkladatel zákona uvedl, že osvobození od daně se vztahuje **například** na elektrocentrály a záložní zdroje. Důvodová zpráva tedy obsahuje příkladný, nikoliv vyčerpávající výčet možností, a nevylučuje tak, aby se za přímou spotřebu považovala spotřeba vlastní, tedy spotřeba vlastní vyrobené elektřiny

v areálu veřejného sportovního zařízení stěžovatelky. Stěžovatelka má za to, že osvobození od daně zakládá i samotný text směrnice 2003/96/ES a cituje její čl. 21 odst. 3.

[14] Dále uvádí, že ekologické daně, jakou je i daň z elektřiny, patří do daní nepřímých. Tuto daň státu platí jiná osoba (plátce) než ta, která je této dani podrobena a na kterou účinky daně dopadají (poplatník). Stěžovatelka odvádí daň z elektřiny dodané svým nájemcům, kdy nájemce je poplatníkem daně a stěžovatelka plátcem. Naopak zdanění vlastní spotřeby elektřiny vyrobené stěžovatelkou ze zdaněného zemního plynu v kogeneračním zařízení je v rozporu s principem existence rozdílných osob poplatníka a plátce. Vlastní spotřeba se nepovažuje za zdanitelné plnění a není předmětem ani daně z přidané hodnoty.

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu. Co se týče výkladu důvodové zprávy, podle žalovaného z ní lze dovodit, že k přímé spotřebě elektřiny bude docházet u zařízení, u nichž by bylo technicky obtížné nebo neefektivní měřit spotřebu elektřiny (právě pro účely placení daně), např. u již uvedené elektrocentrály nebo u záložního zdroje. Za přímou spotřebu elektřiny však nelze považovat situaci, kdy elektřinu vyrábí kogenerační jednotka, elektřina je dodávána do vlastní distribuční sítě, do níž je stěžovatelkou v případě nedostatku odebírána zdaněná elektřina z veřejné distribuční sítě a v případě přebytku vyrobené elektřiny je tato dodávána do veřejné distribuční sítě (zákon nezná pojem „*veřejné distribuční síť*“, žalovaný však má zřejmě na mysli nadřazenou distribuční soustavu; k tomuto pojmu viz například § 16 odst. 5 vyhlášky Energetického regulačního úřadu č. 408/2015 Sb., o Pravidlech trhu s elektřinou – pozn. soudu).

[16] Žalovaný závěrem uvedl, že čl. 21 odst. 3 a odst. 5 směrnice 2003/96/ES výklad pojmu přímé spotřeby v jeho prospěch podporují, neboť čl. 21 odst. 3 nelze na projednávanou věc aplikovat a čl. 21 odst. 5 byl transponován právě § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny. Námitka porušení principu nepřímých daní byla již správně hodnocena v napadených správních rozhodnutích a krajský soud se s tímto posouzením bez výhrad ztotožnil.

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Rozhodnou právní otázkou je výklad § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny, tedy zda lze stěžovatelčinu vlastní spotřebu elektřiny podřadit pod výše zmíněnou podmínku osvobození od daně (viz odstavec [5] výše), že je tato elektřina (slovy zákona) *spotřebována přímo*. Pokud by tato otázka byla zodpovězena kladně, znamenalo by to, že stěžovatelka je osvobozena od daně z elektřiny ohledně elektřiny, kterou sama vyrobila a takto spotřebovala (neboť není sporu, že ostatní dvě podmínky osvobození od daně dle zmíněného ustanovení zákona splňuje).

[20] Zatímco stěžovatelka ztotožňuje pojem „*přímé spotřeby*“ se spotřebou vlastní, žalovaný a krajský soud tuto podmínku s odkazem na důvodovou zprávu vykládají úžeji, a to *de facto* tak, že se týká pouze neměřené spotřeby v některých vlastních zařízeních výrobce (zde stěžovatelky). Jiným způsobem lze výsledek tohoto interpretačního postupu popsat tak, že zatímco stěžovatelka by „dopověděla“ formulaci příslušného zákonného ustanovení tak, že *od daně je osvobozena elektřina* [...], *pokud je taková elektřina spotřebována přímo výrobcem (plátcem daně)*, žalovaný a krajský

pokračování

soud by tutéž formulaci dokončili tak, že *od daně je osvobožena elektřina [...], pokud je taková elektřina spotřebována přímo určitým zařízením výrobce, na němž probíhá neměřená spotřeba elektřiny.*

[21] Co se týče důvodové zprávy k zákonu o dani z elektřiny, ta jako interpretační pomůcka nepostačuje, neboť význam dané podmínky zpřesňuje – jak správně upozorňuje i stěžovatelka – pouze uvedením příkladů, ve kterých jistě půjde o „přímou“ spotřebu, a to bez bližšího vysvětlení, proč právě takové příklady užívá. Její význam je tedy nutně omezený; ostatně důvodová zpráva je právě jen jednou z interpretačních pomůcek a má omezenou platnost. To ostatně vyplývá také z nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 1. 2003, sp. zn. III. ÚS 671/02, dostupného z <https://nalus.usoud.cz>, v němž je uvedeno, že důvodová zpráva je obligatorní součástí návrhu zákona, nicméně není součástí zákona a není tudíž právně závazná.

[22] Nejvyšší správní soud dodává, že při výkladu vnitrostátního práva (zde zákona o dani z elektřiny) přijatého za účelem provádění směrnice je vnitrostátní soud povinen vykládat a uplatňovat vnitrostátní právo dle smyslu a účelu směrnice (zde směrnice 2003/96/ES) ve smyslu čl. 1 odst. 2 a čl. 10a Ústavy, čl. 4 odst. 3 a čl. 288 Smlouvy o Evropské unii, tak, aby bylo dosaženo výsledku uvedeného ve směrnici, za předpokladu, že takový výklad vnitrostátní předpis umožňuje.

[23] V tomto ohledu je třeba k výkladu dotčené zákonné podmínky dle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny užít příslušné judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), jenž se ve svých četných rozhodnutích výkladu čl. 21 směrnice 2003/96/ES věnoval. Dále lze s jistou mírou opatrnosti též užít analogie (*analogia legis*) a zjišťovat význam pojmu „*přímá spotřeba*“ v jiných daňových právních předpisech na úseku nepřímých daní, konkrétně v zákoně o spotřebních daních a v zákoně o lihu.

[24] Co se týče první oblasti (tedy oblasti evropského práva a jeho výkladu v judikatuře SDEU), Nejvyšší správní soud nejprve předesílá, že se plně ztotožňuje s dílčím závěrem krajského soudu v odstavci 24 napadeného rozsudku, že čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96/ES na věc stěžovatelky vůbec nedopadá. Podle tohoto ustanovení *spotřeba energetických produktů ve vlastních prostorách podniku, který vyrábí energetické produkty, se nepovažuje za zdanitelné plnění, jsou-li spotřebovávány energetické produkty vyrobené ve vlastních prostorách podniku. Rovněž spotřebu elektřiny a jiných energetických produktů nevyrobených ve vlastních prostorách tohoto podniku a spotřebu energetických produktů a elektřiny v prostorách podniku vyrábějícího paliva, která mají být použita k výrobě elektřiny, mohou členské státy považovat za nezdanitelné plnění. Jsou-li však energetické produkty spotřebovávány pro účely nesouvisející s výrobou, zejména k pohonu vozidel, považuje se tato spotřeba za zdanitelné plnění* (zvýraznění bylo přidáno). Z uvedeného textu je bez dalšího patrné, že ustanovení dopadá **výlučně na podniky, vyrábějící energetické produkty**, nikoli však na podniky vyrábějící elektřinu. Ta totiž – ve smyslu zákonné definice směrnice v čl. 2 odst. 1 a 2 směrnice – sama není *energetickým produktem*.

[25] Na projednávanou věc tak dopadá pouze čl. 21 odst. 5, pododstavec třetí směrnice 2003/96/ES, podle něhož *subjekt vyrábějící elektřinu pro vlastní použití se považuje za distributora. Bez ohledu na čl. 14 odst. 1 písm. a) mohou členské státy osvobodit malé výrobce elektřiny od daně, pokud jsou zdaněny energetické produkty používané pro výrobu této elektřiny.* Z uvedeného textu je zřejmé, že tímto ustanovením není dotčen („*bez ohledu na čl. ...*“) čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96/ES, podle něhož [...] **osvobodí členské státy za podmíněk, které samy stanoví za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, od zdanění tyto výrobky: a) energetické produkty**

a elektřinu používané k výrobě elektřiny a elektřinu používanou k udržení schopnosti vyrábět elektřinu [...] (zvýraznění bylo přidáno).

[26] Co se týče účelu unijní právní úpravy obsažené ve směrnici 2003/96/ES, SDEU ve svém rozsudku ze dne 7. 3. 2018 ve věci C-31/17, *Cristal Union*, posuzoval právě situaci výrobce elektřiny z kogeneračního zařízení, ve kterém výrobce používal jako palivo zemní plyn (stejně jako stěžovatelka v nyní projednávané věci). Je sice pravdou, že SDEU posuzoval otázku osvobození od daně ohledně **zemního plynu**, jako zdroje energie pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, nicméně v této souvislosti uvedl též **širší úvahy o principu zákazu dvojího zdanění energetických produktů – zdrojů k výrobě elektřiny a elektřiny vyrobené v kogeneračním zařízení**. Tento princip je pro výklad § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny rozhodující (v podrobnostech viz níže).

[27] SDEU tehdy uvedl, že cílem sledovaným směrnicí 2003/96/ES je stanovení harmonizovaného systému zdanění energetických produktů a elektřiny pro podporu fungování vnitřního trhu v odvětví energetiky, zejména zabráněním narušení hospodářské soutěže. Za tímto účelem se stran výroby elektřiny unijní normotvůrce rozhodl uložit členským státům povinnost zdanit vyrobenou elektřinu, **příčemž energetické produkty** (například zemní plyn) **použité pro její výrobu musí být zároveň osvobozeny od daně, a to s cílem vyhnout se dvojímu zdanění elektřiny**. Konstatoval poté, že zdanění energetických produktů použitých k výrobě elektřiny v kogeneračním zařízení je přitom s ohledem na riziko dvojího zdanění v rozporu s cílem směrnice. Nakonec dospěl k závěru, že čl. 14 odst. 1 písm. a) směrnice 2003/96/ES musí být vykládán tak, že se povinné osvobození od daně vztahuje na energetické produkty použité k výrobě elektřiny, pokud se tyto produkty použijí pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla ve smyslu článku 15 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice.

[28] Pro projednávanou věc je v kontextu výše uvedeného významné též to, že česká vnitrostátní úprava sice osvobozuje od daně zemní plyn užitý k výrobě elektřiny a tepla v kogeneračním zařízení, **avšak pouze pokud je teplo takto vyrobené dodáváno domácnostem** [viz k tomu § 8 odst. 1 písm. c) části čtyřicáté páté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „*zákon o dani ze zemního plynu*“)]. Naopak zemní plyn užívaný stěžovatelkou k výrobě elektřiny a tepla osvobozen nebyl, a ve věci je nesporné, že z něj stěžovatelka daň odvedla. Důsledkem rozhodnutí žalovaného pak je, že **nejen použité „energetické produkty“ (zde zemní plyn), ale následně i elektřina vyrobená a spotřebovaná stěžovatelkou, jsou zatíženy daní**. Ve svém důsledku tak dochází ke dvojímu zdanění, vůči němuž se jednoznačně vymezil SDEU v citovaném rozsudku ve věci *Cristal Union*.

[29] Pouze pro úplnost lze dodat, že žalovaný v závěru svého rozhodnutí pojednává o tom, že stěžovatelka může získat povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně za účelem výroby elektřiny podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani ze zemního plynu. Tak tomu ovšem není, neboť – kromě výroby elektřiny – stěžovatelka též v kogeneračním zařízení vyrábí teplo, a proto se případné osvobození zemního plynu od daně řídí pouze výše zmíněným § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani ze zemního plynu. K tomu lze dále nad rámec nutného odůvodnění též dodat, že přinejmenším teoretickou otázkou je i soulad „dvojího zdanění“ zemního plynu jako paliva a elektřiny, dodané třetím osobám (nájemcům stěžovatelky). Byť tato otázka přímo nebyla předmětem úvah správních soudů, z výše uvedeného výkladu je zjevné, že při důsledné aplikaci zásad směrnice 2003/96/ES je česká vnitrostátní úprava nevyhovující, neboť v případě kombinované výroby elektřiny a tepla vede ke dvojímu zdanění: byť nikoli u vlastní spotřeby výrobce, ale nadále u dodávek elektřiny jiným osobám jako konečným spotřebitelům (ledaže je teplo dodáváno domácnostem).

pokračování

[30] SDEU se též zabýval výkladem čl. 21 odst. 3 směrnice 2003/96/ES i ve vztahu k vlastní spotřebě elektřiny při její výrobě v rozsudku ze dne 27. 6. 2018, ve věci C-90/17, *Turbogás – Produtora Energética SA* (dále jen „*rozsudek ve věci Turbogás*“). Nejvyšší správní soud si je vědom, že v nyní projednávané věci jde o vlastní spotřebu stěžovatelky v širším slova smyslu, tedy nikoli o spotřebu pro vlastní výrobu elektřiny (o osvobození od daně ohledně spotřeby elektřiny stěžovatelky za účelem výroby elektřiny a tepla nebylo sporu). Přesto však má kasační soud za to, že judikované názory SDEU lze na nyní projednávanou věc užít, neboť se jedná přímo týkají příslušných ustanovení směrnice 2003/96/ES, jednak poskytují obecné vysvětlení významu právní úpravy čl. 21 odstavec 5, pododstavce třetího směrnice 2003/96/ES (citovaného v odstavci [25] výše).

[31] Předně, SDEU v uvedeném rozsudku vysvětlil, že podle věty první posledně zmíněného ustanovení směrnice je třeba výrobce elektřiny i ve vztahu k vlastní spotřebě elektřiny považovat za „distributora“, jenž je plátcem daně. Tím se ostatně též vysvětluje ono „splnutí“ osoby plátce a poplatníka, jehož se dovolává stěžovatelka a jež považuje za argument proti zdanění elektřiny, kterou využívá pro vlastní spotřebu. Zde se však stěžovatelka mýlí: unijní zákonodárce výslovně tuto situaci předvídal a zavedl fikci, že i v případě vlastní spotřeby se (v zásadě) výrobce nemůže daňové povinnosti vyhnout a musí ji danit jako „domnělý“ distributor (viz k tomu čl. 25 odst. 5, první věta pododstavce prvního směrnice 2003/96/ES).

[32] Významné pro projednávanou věc dále je, že v rozsudku ve věci *Turbogás* SDEU vyložil i druhou větu čl. 21 odstavec 5, pododstavce třetího směrnice 2003/96/ES. Uvedl, že „[j]ako výjimku z této zásady zdanění elektřiny na výstupu přiznává druhá věta třetího pododstavce čl. 21 odst. 5 této směrnice členským státům možnost osvobodit od daně elektřinu vyráběnou malými výrobci **a použitou pro vlastní spotřebu**, za podmínky, že zdanění energetické produkty použité pro výrobu této elektřiny“ (zvýraznění bylo přidáno).

[33] V kontextu výše uvedeného lze žalovanému a krajskému soudu obecně přisvědčit, že to je právě § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z elektřiny, který výše vyložené ustanovení směrnice provádí. Důležité zde je, že výše citované ustanovení směrnice nehovoří o „přímé“ spotřebě, ale o vlastní spotřebě (výrobce) bez dalšího. Také SDEU (jak je vyloženo v předchozím odstavci) chápe úpravu jednoznačně tak, že se (za splnění dalších podmínek) **osvobození týká veškeré elektřiny použité pro vlastní spotřebu**.

[34] Jestliže zmíněné ustanovení zákona o dani z elektřiny provádí unijním právem danou možnost osvobodit elektřinu **pro vlastní spotřebu výrobce**, potom i jeho vyjádření o tom, že je osvobozena elektřina *spotřebovaná přímo*, musí cílit na veškerou elektřinu spotřebovanou přímo samotným výrobcem, tedy bez dalších podmínek, jakým způsobem a v jakém zařízení byla tato elektřina spotřebována.

[35] Opačný přístup by totiž znamenal, že by byla stěžovatelka v rozporu s citovanou judikaturou SDEU zdaněna dvakrát: poprvé při nákupu zemního plynu jako paliva v kogeneračním zařízení, podruhé pak při vlastní spotřebě elektřiny vyrobené z již zdaněného zemního plynu. To vše za situace, v níž stěžovatelka jinak splňuje další podmínky osvobození stanovené zákonem o dani z elektřiny a čl. 21 odstavec 5, třetí pododstavec směrnice 2003/96/ES.

[36] Nejvyšší správní soud dodává, že provedený výklad podmínky „*přímé spotřeby*“ podporuje i analogické užití tohoto pojmu v jiných daňových právních předpisech. Například podle § 83 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, *pokud je pivo určeno pro **přímou spotřebu v prostorách pivovaru nebo místech k němu přilehlých**, musí být z daňového skladu*

podle § 19 odst. 2 písm. a) dopravováno do místa přímé spotřeby pouze v přepravních nebo spotřebitelských obalech. Ještě zřetelněji užívá pojem přímé spotřeby zákon č. 61/1997 Sb., o lihu – podle jeho § 4 odst. 9 *ovocný destilát vyrobený pěstितelským pálením nesmí být předmětem prodeje, ani předmětem skladování v prostoru, ve kterém se prodávají lihoviny pro přímou osobní spotřebu nebo pro jiné přímé osobní užití fyzickou osobou.*

[37] Z uvedených ustanovení je zřejmé, že smysl užití pojmu „přímá (osobní) spotřeba“ je zřejmý a odpovídá i obecnému jazykovému chápání: jedná se o situaci, kdy daný produkt konzumuje přímo sám výrobce, čili nekonzumuje jej „zprostředkovaně“ jiná osoba.

[38] Závěrem Nejvyšší správní soud uvádí, že je třeba též zohlednit judikaturu Ústavního soudu, podle níž existují-li v právu veřejném dva možné způsoby interpretace právního předpisu, je nutné respektovat zásadu *in dubio mitius*, tj. v pochybnostech postupovat mírněji. Proto „[z]a situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že (...) jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případech pochybností jsou povinny postupovat mírněji (*in dubio mitius*)“ [srovnej náleze ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (N 145/31 SbNU 291), dostupný na <https://nalus.usoud.cz>].

[39] Vzhledem k výše uvedenému se Nejvyšší správní soud již podrobněji nezabýval kasační argumentací stěžovatelky týkající se povahy daně z elektřiny jako nepřímé daně, neboť vzhledem k obsáhlému odůvodnění zrušujících výroků tohoto rozsudku (viz výše) by to bylo nadbytečné.

[40] Nad rámec nezbytného ovšem Nejvyšší správní soud uvádí, že pro posouzení dané otázky není rozhodné, že stěžovatelka v jí provozované distribuční soustavě „mísí“ elektřinu, kterou sama vyrobila, s elektřinou dodanou jinými dodavateli, jak dovozoval krajský soud v napadeném rozsudku. Je tomu tak proto, že elektřina dodaná „zvnějšku“ konečnému spotřebiteli musí být zdaněna za podmínek zákona o dani z elektřiny, přičemž plátcem je zde právě „externí“ dodavatel elektřiny [§ 3 odst. 1 písm. a) zákona o dani z elektřiny, ve spojení s § 2 odst. 1 písm. b) téhož zákona]. V projednávané věci dále bylo nesporné, že z elektřiny dodané třetím osobám (nájemcům) stěžovatelka daň řádně priznala a že od daně byla osvobozena elektřina, kterou stěžovatelka využila pro vlastní výrobu elektřiny a tepla, a elektřina, kterou dodala provozovateli nadřazené distribuční soustavy. Lze tedy i v této dílčí otázce uzavřít, že výběr daně ohledně elektřiny jiné, než vyrobené a „přímo spotřebované“ výrobcem (zde stěžovatelkou), není ohrožen a účel právní úpravy bude zachován i při rozšiřujícím výkladu podmínek osvobození od daně na straně výrobce (nicméně o souladu takové vnitrostátní právní úpravy s unijním právem soud vyjádřil *obiter dictum* pochybnosti – viz odstavec [29] výše).

[41] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud věc nesprávně právně posoudil, pokud dospěl k závěru shodnému se závěrem žalovaného, že stěžovatelka nesplnila podmínku osvobození od daně z elektřiny ve vztahu k elektřině, kterou spotřebovala sama pro vlastní potřebu. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je tedy naplněn. Krajský soud měl kvůli zmíněné vadě rozhodnutí žalovaného zrušit, což však neučinil.

[42] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nezákonný, a proto jej zrušil dle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku). Věc však krajskému soudu nevrátil k dalšímu řízení, jelikož současně rozhodl o zrušení všech rozhodnutí žalovaného dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Pro zrušení rozhodnutí žalovaného totiž byly podmínky již před krajským soudem. Dle § 78 odst. 4 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

pokračování

Dle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku.

[43] Žalovaný bude v dalším řízení aplikovat podmínky pro osvobození od daně podle § 8 odst. 1 písm. c) v souladu se zde uvedeným výkladem, to jest, vyloží třetí podmínku citovaného ustanovení tak, že výrobce jako plátce daně elektřinu *spotřebuje přímo*, jestliže se jedná o vlastní spotřebu výrobce.

[44] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98; všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[45] Jelikož stěžovatelka dosáhla zrušení správních rozhodnutí, měla z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží jí tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému. Žalovaný úspěch ve věci neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*, ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[46] Náklady řízení jsou v první řadě tvořeny částkou **47 000 Kč**, kterou stěžovatelka zaplatila na soudních poplatcích (soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč za každé z celkem 14 napadených rozhodnutí žalovaného a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč).

[47] Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem zastoupena daňovou poradkyní Ing. et Bc. Silvií Žákovou. Odměna daňové poradkyně a náhrada hotových výdajů byla stanovena v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „*advokátní tarif*“. Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu se při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí. V daném případě krajský soud spojil ke společnému projednání a rozhodnutí celkem tři věci (žaloby), tedy 3 x tarifní hodnota 50 000 Kč, tj. 150 000 Kč; podle § 7 bod 5. tedy sazba mimosmluvní odměny za jeden úkon právní služby v řízení o žalobě činí 7 100 Kč. S ohledem na skutečnost, že jednotlivé podané žaloby byly takřka totožné, s výjimkou identifikačních údajů jednotlivých rozhodnutí a zdaňovacích období, soud v tomto směru přiznal stěžovateli náhradu nákladů pouze jednou, za jeden úkon (srovnej usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2015, č. j. Aprk 20/2015 – 88). Za řízení o žalobě tedy přiznal Nejvyšší správní soud odměnu za celkově dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a písm. d) advokátního tarifu] v celkové výši 14 200 Kč (2 x 7 100 Kč). Paušální náhrada hotových výdajů však náleží ve výši 300 Kč za každý skutečně učiněný úkon, tedy 6 x 300 Kč (trojí převzetí zastoupení a tři žaloby), celkem 1 800 Kč (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016 – 54). V řízení před krajským soudem zástupkyně stěžovatelky nedoložila, že je plátkyní daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), její odměnu proto tvoří částka v celkové výši **16 000 Kč**.

[48] V řízení o kasační stížnosti byla stěžovatelka zastoupena advokátkou Mgr. Kateřinou Sigmundovou, která učinila dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a písm. d) advokátního tarifu], za něž náleží

mimosmluvní odměna ve výši 2 x 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve spojení s § 7 bodem 5. téhož předpisu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč. Celkem tedy odměna zástupkyně v řízení o kasační stížnosti činí částku 6 800 Kč. Jelikož zástupkyně stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti doložila, že je plátkyní DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 1 428 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů v řízení o kasační stížnosti tudíž činí celkem **8 228 Kč**.

[49] **Celkové** důvodně vynaložené **náklady stěžovatelky činí 71 228 Kč** (47 000 Kč + 16 000 Kč + 8 228 Kč). Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám její nynější zástupkyně. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku (výrok III. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 15. května 2020

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu