



Vyvěšeno dne: 6. 2. 2026
Svěšeno dne: 20. 2. 2026

Jaroslava Havelcová

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 Okluky, a. s.**, se sídlem Dolní Němčí, Nivnická 839, zastoupené Mgr. Luďkem Šíkolou, advokátem se sídlem Praha 1, Ovocný trh 1096/8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 1387/7, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 5. 2025, č. j. 31 Af 38/2023 - 65,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Celní úřad pro Zlínský kraj (dále jen „*správce daně*“) deseti dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období leden až říjen 2021 a dvěma platebními výměry za zdaňovací období leden až únor 2022 stanovil žalobkyni energetickou daň ze zemního plynu a některých dalších plynů (dále jen „*daň z plynu*“) podle části 45. zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „*ZSVR*“, přičemž je vždy myšlena jeho část 45). Podle správce daně je žalobkyně povinna přiznat a zaplatit daň z plynu (bioplynu) u té jeho části, který připadá na výrobu tepla z jí provozovaných kogeneračních jednotek. Žalovaný posléze k odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 21. 7. 2023, č. j. 34677/2023-900000-314, změnil výše uvedená rozhodnutí správce daně v části týkající se výše stanovení daně z plynu a daň stanovil podle pomůcek na základě § 98 daňového řádu.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou Krajský soud v Brně shora označeným rozsudkem zamítl.

[3] Krajský soud nejprve konstatoval, že plyn vyrobený v bioplynové stanici je předmětem daně. Podle § 4 odst. 1 písm. c) bod 1 ZSVR je předmětem daně mimo jiné plyn zařazený pod kód nomenklatury 2711 29 používaný pro stacionární motory. Jak totiž plyne z rozhodnutí žalovaného, pod kód nomenklatury 2711 29 se zařazuje dle vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře Evropské unie také plyn vyrobený z biomasy (bioplyn). Zároveň nebylo sporu o tom, že žalobkyně vyrobený bioplyn používá jako pohonnou hmotu stacionárního motoru kogenerační jednotky (zařízení schopné kombinované výroby elektřiny a tepla).

[4] Podle § 5 odst. 1 písm. e) ZSVR vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem spotřeby nezdaněného plynu (s výjimkou plynu osvobozeného od daně). Dle krajského soudu je tedy (pro účely posouzení, zda je bioplyn v projednávané věci předmětem daně z plynu – pozn. NSS) bezvýznamné, jakou technologií je vyrobený bioplyn spotřebován, zda je možné jeho výrobu ihned zastavit, zda se jedná o meziprodukt, jakou konkrétní činnost vykonává motor poháněný bioplymem či jak je nastavena podpora fungování bioplynových stanic. Podstatnou okolností je pouze to, že výrobou v bioplynové stanici vzniká plyn, který je následně spotřebován.

[5] Krajský soud připomněl rozsudek Soudního dvora (dále jen „SDEU“) ze dne 7. 3. 2018, C-31/17, *Cristal Union* (dále jen „rozsudek ve věci *Cristal Union*“), v němž SDEU hodnotil francouzskou právní úpravu, podle níž bylo zavedeno osvobození pro plyn použitý pro výrobu elektřiny, avšak osvobození pro plyn použitý pro kombinovanou výrobu tepla a elektrické energie (dále též „KVET“) zavedeno nebylo. Podle společnosti *Cristal Union* měla být od daně osvobozena alespoň ta část plynu použitá pro kombinovanou výrobu plynu a elektřiny, která připadá na výrobu elektřiny. SDEU připustil obtíže praktického rázu spojené s potřebou určení podílu plynu použitého v kogenerační jednotce na část pro výrobu elektřiny a na část pro výrobu tepla. Nicméně určení tohoto podílu není nemožné a je věcí vnitrostátní úpravy, kterou mají zavedenu i jiné členské státy. V případě společnosti *Cristal Union* byl jako pohonná hmota kogenerační jednotky používán zemní plyn a nikoliv bioplyn. To však podle krajského soudu na zobecňujících závěrech SDEU nic nemění, stejně jako skutečnost, že použití bioplynu je z ekologického hlediska šetrnější než použití zemního plynu. Závěry SDEU lze proto dle krajského soudu vztáhnout na veškerý plyn, který je předmětem zdanění.

[6] Krajský soud rovněž nesouhlasil s argumentací žalobkyně, že se na veškerý bioplyn vyrobený v bioplynové stanici vztahuje osvobození od daně z plynu podle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR, jelikož ten je spotřebován na výrobu elektřiny. Uvedl, že žalobkyně nepoužívá vyrobený bioplyn výhradně k výrobě elektřiny, ale provozuje kogenerační jednotku, v níž probíhá společná výroba elektřiny a tepla, které je objektivně způsobilé k dalšímu využití. Přijetí výkladu, že vyrobené teplo je pouze odpadní produkt, by dle krajského soudu popíralo samotný princip fungování kogenerační jednotky. Z fyzikálního hlediska sice vedle sebe odděleně neexistuje plyn spotřebovaný k výrobě elektřiny a plyn spotřebovaný k výrobě tepla, pro daňové účely však takové rozdělení provést lze, což potvrdil i SDEU v odkazovaném rozsudku ve věci *Cristal Union*, jehož závěry lze dle krajského soudu vztáhnout i na posuzovaný případ.

[7] Na uvedeném podle krajského soudu nic nemění ani Výkladové stanovisko Energetického regulačního úřadu (dále jen „ERÚ“) č. 1/2013, zabývající se výkladem bodu 1.8. Cenového rozhodnutí ERÚ ze dne 26. 11. 2012 č. 4/2012, kterým se stanovuje podpora pro podporované zdroje energie v kontextu výkupních cen dle § 12 odst. 1 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“). Toto stanovisko vychází z premisy, že bioplynové stanice vyrábí elektrickou energii, nikde však neuvádí, že se považují čistě za elektrárny a nemají i jiné funkce. Naopak z bodu 2.1. výkladového stanoviska dle krajského soudu vyplývá, že bioplynové stanice produkují i teplo.

pokračování

Jelikož se výkladové stanovisko ERÚ věnuje výhradně výkupním cenám elektřiny, je pochopitelné, že ostatní aspekty kogeneračních jednotek pomíjí a soustředí se právě na výrobu elektrické energie.

[8] Krajský soud se neztotožnil ani s argumentací žalobkyně, že kogenerační jednotka vyrábí jakožto primární výrobek elektřinu, a proto je v ní spálený plyn osvobozen od daně. Zdůraznil, že žalobkyně používá kogenerační jednotku, která je přímo určena pro společnou (současnou) výrobu elektřiny a tepla. Nejedná se tak o nahodilý produkt, ale o zcela cílený produkt elektřiny a tepla při použití dané technologie. To, jakým způsobem žalobkyně teplo využívá, je na jejím rozhodnutí.

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

[10] Krajský soud se neztotožnil ani s tím, že zákon o dani z plynu počítá s odpadním teplem ve fyzikálním smyslu a používá pro něj v § 8 odst. 1 písm. g) pojem *technologické teplo*, neboť se jedná o dva zcela odlišné pojmy. Žalobkyni definované odpadní teplo ve fyzikálním smyslu (jako teplo, které může být v kogeneraci využito a tím je zvýšena efektivita energetického procesu) dle krajského soudu není ničím jiným, než teplem vyrobeným v kogeneraci.

[11] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce dvojího zdanění v případě zdanění plynu, který kogenerační zařízení používá k výrobě elektřiny. Jelikož žalovaný část plynu použitou k výrobě elektřiny zdanění nepodrobil a vyrobené teplo dani nepodléhá, nedošlo podle krajského soudu v posuzované věci ani k nepřipustnému dvojímu zdanění.

[12] Žalobkyně dále namítala, že bioplyn použitý k výrobě tepla nepodléhá zdanění v důsledku zrušení § 8 odst. 7 ZSVR s účinností od 1. 1. 2021. Krajský soud k tomu předně uvedl, že předmět daně z plynu vymezený v § 4 ZSVR je totožný od počátku účinnosti ZSVR. Žalovaný podle krajského soudu postupoval správně, pokud § 8 odst. 7 ZSVR (účinný v období od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2020), dle kterého byl od daně osvobozen „*plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29*“, vykládal ve prospěch daňových subjektů tak, že se toto osvobození vztahovalo i na stacionární motory, tedy i na bioplyn spotřebovaný v kogeneračních jednotkách. Pokud následně žalovaný v důsledku zrušení uvedeného ustanovení svou praxi změnil, neučinil tak dle krajského soudu neočekávaně ani neodůvodněně. Odpadl-li právní titul pro osvobození od daně, je dle krajského soudu logické, že správce daně stanovil daň. Na uvedených závěrech nic nemění ani to, zda žalovaný v období před více než 10 lety po dobu necelých dvou let od počátku účinnosti ZSVR vyměřoval za srovnatelných situací daň z plynu, či nikoliv. Toto relativně krátké a časově poměrně vzdálené období dle krajského soudu nemohlo žalobkyni založit legitimní očekávání určitého postupu celních orgánů v roce 2021.

[13] Nedůvodnou shledal krajský soud rovněž námitku, v níž žalobkyně poukazovala na odlišnou praxi celních úřadů. Uvedl, že praxe podřízených správních orgánů nemůže být pro žalovaného, jakožto nadřízený orgán, závazná.

[14] Žalobkyně dále namítala, že žalovaným provedený způsob výpočtu části plynu použité na výrobu tepla nereflktuje množství skutečně využitého tepla. Dle krajského soudu jde o důsledek skutečnosti, že základem daně je veškerý plyn spotřebovaný pro pohon motoru v kogenerační jednotce. Od takto stanoveného základu daně žalovaný odečetl plyn použitý

na výrobu elektřiny (osvobozen od daně) a plyn, ze kterého bylo vyrobeno teplo použité pro ohřev fermentoru. Zbývající část plynu pro výrobu tepla je předmětem daně bez ohledu na to, zda daňový subjekt teplo vyrobené v kogeneraci efektivně využívá či nikoliv. Žalovaný tento postup dle krajského soudu dostatečně podložil a své úvahy řádně odůvodnil. Žalobkyně nepředložila evidenci o množství nabytého a spotřebovaného plynu za zdaňovací období dle § 19 odst. 1 ZSVR; jelikož nesplnila povinnost vést údaje o spotřebovaném plynu dle předmětného ustanovení, nemůže dle krajského soudu úspěšně žalovanému vytýkat, že vyžadoval řádnou evidenci nabytého a spotřebovaného plynu a nespokojil se s výkazy ERÚ, které nejsou primárně určeny pro stanovení daně z plynu.

[15] Žalobkyně v řízení před krajským soudem také tvrdila, že ví o případech, kdy žalovaný považoval za základ daně jen množství vyrobeného *užitečného* tepla. V průběhu jednání před krajským soudem bylo vyjasněno, že jde o rozhodnutí, které bylo přezkoumané Krajským soudem v Českých Budějovicích pod sp. zn. 57 Af 1/2023; žalovaný uznal, že v tomto případě opravdu rozhodl tak, jak tvrdila žalobkyně. Správní praxe se nicméně v této oblasti začala utvářet teprve od roku 2021, a to nejprve na úrovni celních úřadů a poté až na úrovni žalovaného. Podle krajského soudu lze tedy stěží hovořit o ustáleném, jednotném a dlouhodobém výkladu ustanovení právních předpisů. Tím spíše, pokud se žalobkyně opírala o jediné rozhodnutí žalovaného. Ačkoliv je odlišné právní posouzení skutkově srovnatelných situací týž správním orgánem obecně nežádoucím jevem, pokud se jedná o ojedinělý případ, nemůže to podle krajského soudu z povahy věci založit dotčeným subjektům žádné legitimní očekávání.

[16] Proti tomuto rozsudku podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody lze formálně podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

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

[18] Zdanění bioplynu, který je pouze meziproduktem při výrobě elektřiny z biomasy v bioplynové stanici, nebylo podle stěžovatelky úmyslem zákonodárce při přijetí ZSVR. Při spalování tohoto bioplynu totiž nejsou splněny podmínky pro vznik povinnosti daň z plynu přiznat a zaplatit dle § 5 ZSVR, neboť nelze určit den vzniku povinnosti k dani dle téhož ustanovení. To dle stěžovatelky potvrzuje také důvodová zpráva k ZSVR, dle které je základním rysem zdanění plynu zdanění dodání konečnému spotřebiteli. V případě stěžovatelky nicméně k žádnému dodání nedochází.

[19] Stěžovatelka také namítá, že uvalení ekologické daně na bioplyn vyrobený a zároveň spotřebovaný v bioplynové stanici postrádá opodstatnění, neboť je v rozporu s myšlenkou státní podpory obnovitelných zdrojů energie. Ostatně, při vytváření podmínek k rozvoji bioplynových stanic s daní z plynu nepočítal ani ERÚ. Daň z plynu odpovídající množství vzniklého tepla při výrobě elektřiny proto není ani součástí nákladů, ze kterých tento úřad stanovuje výši podpory výroby elektřiny z bioplynu, která má jejich provozovatelům zajistit návratnost investic. Skutečnost,

pokračování

že dochází k těmto nezákonným změnám v praxi celních úřadů při výběru daně z plynu, pak způsobuje, že výše podpory neodpovídá skutečným provozním nákladům bioplynových stanic.

[20] Rozsudek ve věci *Cristal Union* nelze dle stěžovatelky na nynější věc aplikovat, jelikož se vztahoval ke zdanění zemního plynu v kogeneraci, nikoliv bioplynu. Spalování zemního plynu a bioplynu v kogeneraci je odlišné v tom, že bioplyn je pouze meziproduktem mezi biomasou a elektřinou.

[21] Stěžovatelka má za to, že se krajský soud s výše uvedenými námitkami v napadeném rozsudku nevypořádal a dospěl k nesprávnému závěru, že plyn vyrobený a zároveň spálený v těžce bioplynové stanici je předmětem daně z plynu dle § 4 ZSVR.

[22] Podle stěžovatelky se krajský soud relevantně nezabýval také tím, že žalovaný nevyvrátil její tvrzení, že celní úřady v období od 1. 1. 2008 (tj. od účinnosti ZSVR) do 30. 9. 2009 po provozovatelích bioplynových stanic „*žádnou daň nepožadovaly*“.

[23] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že žalovaný mohl změnit svou správní praxi v důsledku změny právní úpravy. Krajský soud podle ní potvrdil, že se osvobození od daně z plynu stanovené v § 8 odst. 7 ZSVR ve znění účinném od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2020 nevztahovalo na bioplyn vyrobený a spotřebovaný v bioplynové stanici (nýbrž pouze na bioplyn použitý pro pohon motorů v dopravě). Žalovaný ovšem odůvodňoval vyměření daně z plynu právě zrušením osvobození v § 8 odst. 7 ZSVR ve znění účinném od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2020, ačkoliv ani před zavedením tohoto osvobození daň z bioplynu nevyměřoval a nevybíral. V důsledku tohoto postupu nastal dle stěžovatelky neakceptovatelný stav, kdy za totožné právní úpravy správce daně od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 daň nevybíral a ve druhém případě (od 1. 1. 2021) daň začal vybírat. Mezi těmito dvěma obdobími je pak pouze vůle zákonodárce osvobodit od daně bioplyn použitý pro pohon motorů v dopravě a následná vůle toto osvobození zrušit. Podle stěžovatelky tak správce daně změnil svůj postup v neprospěch daňových subjektů na základě legislativní změny, kterou zákonodárce provedl s jiným úmyslem a která takovou změnu správní praxe neodůvodňuje.

[24] Žalovaný podle názoru stěžovatelky vykládá daňové právo dle své libovůle, přestože daně a poplatky lze dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ukládat pouze na základě zákona. Při interpretaci daňové legislativy by správce daně neměl nikdy dotvářet daňové právo tak, aby to vedlo k novému nebo většímu daňovému zatížení. Pokud je text zákona nejednoznačný, musí být interpretován ve prospěch daňových subjektů.

[25] Stěžovatelka rovněž namítá, že veškerý bioplyn, který ve stanici vyrobí, spotřebuje s cílem vyrobiť z něj elektřinu, a měl by proto být od daně osvobozen podle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR. V bioplynové stanici nedochází k výrobě tepla, respektive teplo vzniká při výrobě jako nevyhnutelný produkt, jehož množství je zcela závislé na množství vyrobené elektřiny. Je-li teplo dále využito, dochází pouze k efektivnějšímu využití původního energetického produktu, ale na množství spáleného plynu pro výrobu elektřiny to nic nemění. Nedochází tedy k výrobě tepla, která by podléhala zdanění dle ZSVR. Závěry krajského soudu proto neodpovídají principu fungování bioplynové stanice a kogenerační jednotky. Krajský soud dle stěžovatelky vycházel z nesprávných skutkových zjištění a dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatelka vyrábí vedle elektřiny i teplo.

[26] Pokud by bylo možné dělení bioplynu (na část k výrobě elektřiny a část k výrobě tepla), jak uvádí krajský soud, pak by se o část plynu, který by byl použit pro výrobu nepotřebného tepla, mohla snížit jeho spotřeba. Tento závěr je však dle stěžovatelky nesprávný, neboť by se adekvátně

snížila i produkce elektřiny. Veškerý bioplyn, který vstupuje do motoru, je dle stěžovatelky spálen pro účely výroby elektřiny. Z důvodu zdanění konečného produktu (elektřiny) je stěžovatelka rovněž přesvědčena, že zdaněním části bioplynu užitě k výrobě tepla by došlo ke dvojímu zdanění.

[27] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 8 Afs 15/2010 – 61, č. 2389/2011 Sb. NSS, vyplývá, že ZSVR počítá s odpadním teplem ve fyzikálním smyslu jakožto vedlejším produktem při použití plynu k jinému účelu, používá pro něj pojem *technologické teplo* a nepovažuje ho za teplo cíleně vyrobené. Analogicky lze tedy podle stěžovatelky uzavřít, že osvobození plynu použitého pro výrobu elektřiny se vztahuje i na technologické (odpadní) teplo vzniklé při tomto procesu výroby elektřiny.

[28] Se závěrem krajského soudu, že stanovisko ERÚ č. 1/2013 neuvádí, že se bioplynové stanice považují čistě za elektrárny, stěžovatelka nesouhlasí. Je přesvědčena, že ze stanoviska vyplývá, že bioplynové stanice jsou výrobnami elektřiny ve smyslu zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon). Bioplynová stanice stěžovatelky je nadto výrobnou elektřiny z podporovaných zdrojů ve smyslu § 2 odst. 1 písm. n) zákona o podporovaných zdrojích energie.

[29] Krajský soud se podle stěžovatelky konečně dostatečně nevypořádal s námitkou týkající se nezákonného postupu žalovaného spočívajícího ve změně správní praxe, pokud jde o právní názor na předmět daně a výpočet základu daně. V napadeném rozsudku uvedl, že jediné rozhodnutí, ve kterém žalovaný postupoval odlišně, nemůže založit ustálenou správní praxi. Podle stěžovatelky se však jedná o jediné rozhodnutí, kterým ona sama disponuje, což nevylučuje, že takových rozhodnutí existuje více. Krajský soud měl proto žalovanému uložit povinnost předložit ta rozhodnutí, ve kterých vypočetl základ daně z množství vyrobeného užitečného tepla, a pokud tak neučinil, zatížil řízení vadou, neboť nedostatečně zjistil skutkový stav.

[30] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odmítá názor, že by na nynější věc nebylo možné aplikovat závěry plynoucí z rozsudku ve věci *Cristal Union*. Uvedený rozsudek totiž vycházel z výkladu směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, která upravuje zdanění energetických produktů a elektřiny, přičemž za energetický produkt označuje mimo jiné také bioplyn. Okolnosti výroby bioplynu, na které stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje, nemají podle žalovaného pro účely zdanění žádný vliv. Žalovaný dále uvádí, že stěžovatelka ve své argumentaci ohledně splnění podmínek pro vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň z plynu podle § 5 ZSVR zcela pomíjí další skutkové podstaty založené na spotřebě plynu, konkrétně § 5 odst. 1 písm. e) ZSVR, který dopadá na její případ.

[31] Co se týče osvobození od daně stanovené § 8 odst. 7 ZSVR ve znění účinném od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2020, žalovaný tvrdí, že toto osvobození buďto na případ stěžovatelky dopadalo, a po jeho zrušení tedy celní úřady správně začaly daň vyměřovat; nebo se na případ stěžovatelky nevztahovalo, v důsledku čehož celní úřady po dobu jeho účinnosti postupovaly nesprávně. Ani ve druhém případě by se však stěžovatelka nemohla domáhat pokračování dosavadní správní praxe s ohledem na svá legitimní očekávání, jelikož taková praxe by byla v rozporu se zákonem (nezdaňování, tj. nečinnost celních úřadů) dlouhodobou ustálenou správní praxí nezakládá.

[32] Žalovaný dále uvádí, že stěžovatelka používá bioplyn v technologii KVET, což samo o sobě dokládá, že z použitého bioplynu objektivně současně vyrábí elektrickou energii a teplo. Oba tyto produkty jsou v technologii KVET postaveny naroveň, neboť jsou oba výsledkem činnosti kogenerační jednotky. Subjektivní názor stěžovatelky, že v případě výroby tepla se jedná

pokračování

o výrobu „podřadnou“ a samovolnou (bez přičinění žalobkyně), není pro účely zdanění použitého bioplynu rozhodný.

[33] Ve zbytku svého vyjádření se žalovaný ztotožňuje se závěry krajského soudu a odkazuje na závěry SDEU v rozsudku ve věci *Cristal Union*. Naopak odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2010 – 61, považuje za nepřipadný. Tento rozsudek se totiž týkal osvobození od daně podle § 8 odst. 1 písm. g) ZSVR, které se vztahuje na případy, kdy byl plyn použitý pro jiné účely než pohon motorů nebo pro výrobu tepla. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

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

[35] Kasační stížnost není důvodná.

[36] Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že se obdobnými kasačními stížnostmi, v nichž tehdejší stěžovatelé (zastoupení stejným zástupcem jako nyní stěžovatelka) uplatňovali obdobné námitky, již zabýval mimo jiné v rozsudcích ze dne 27. 11. 2025, č. j. 3 Afs 250/2023 - 52 a ze dne 18. 12. 2025, č. j. 21 Afs 109/2025 - 38 (všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V nyní posuzované věci přitom není důvod se od závěrů vyslovených v citovaných rozsudcích odchýlit a v podrobnostech proto na ně lze odkázat.

[37] Předně se Nejvyšší správní soud zabýval přezkoumatelností napadeného rozsudku. Ačkoliv stěžovatelka výslovně neoznačuje § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jako jeden z důvodů kasační stížnosti, některé její námitky svým obsahem pod tento důvod spadají. Nejvyšší správní soud je oprávněn sám podřadit kasační námitky podle jejich obsahu pod důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. například rozsudek tohoto soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50, č. 161/2004 Sb. NSS). Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je navíc povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat *ex officio*, tedy i bez námitky stěžovatelky.

[38] Lze konstatovat, že krajský soud v rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací obsaženou v odst. 17 až 44 jeho odůvodnění. O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních a srozumitelně vyložených důvodů, ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti čítající 13 stran textu, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku fakticky nebylo možné.

[39] Stěžovatelka namítá, že se krajský soud nevypořádal s jejími námitkami ohledně toho, že bioplyn vyrobený v bioplynové stanici je pouze meziproduktem výroby elektřiny z biomasy, nesplňuje podmínky dle § 5 ZSVR pro vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň z plynu, jeho zdanění je proto v rozporu s podporou obnovitelných zdrojů energie a závěry rozsudku ve věci *Cristal Union* nelze v nyní posuzované věci aplikovat; tento bioplyn tedy není předmětem daně z plynu. Ze soudního spisu krajského soudu však Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka takové námitky, které nyní uvádí v kasační stížnosti, v žalobě neuvedla a pouze obecně tvrdila, že bioplyn vyrobený v bioplynových stanicích v období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 „nepodléhat“ dani z plynu.

[40] Krajský soud tak objektivně nemohl na uvedenou námitku reagovat (§ 104 odst. 4 *in fine* s. ř. s.); za této situace je taková námitka uplatněná až v kasační stížnosti nepřipustná, neboť

stěžovatelce nic nebránilo učinit ji již součástí žaloby (neboť v žalobě uvedena nebyla. K obecnému tvrzení stěžovatelky, že bioplyn vyrobený v bioplynových stanicích v období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 „nepodléhá“ dani z plynu, se krajský soud vyjádřil v odst. 18 odůvodnění napadeného rozsudku, kde odkázal na § 4 písm. c) bod 1 ZSVR, dle kterého je předmětem daně z plynu (mimo jiné) plyn používaný pro stacionární motory a uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29, do kterého se řadí také bioplyn. Dále krajský soud v odst. 30 odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že vymezení předmětu daně z plynu v § 4 ZSVR je totožné od počátku účinnosti tohoto zákona. Nad rámec nezbytného pak krajský soud v odstavci 19 odůvodnění dodal, že „[p]odle § 5 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem spotřeby nezdaněného plynu, s výjimkou plynu osvobozeného od daně. [...] Z hlediska zákona o dani z plynu je také nerozhodné, zda je možné ihned zastavit výrobu bioplynu, zda se jedná o meziprodukt, jakou konkrétní činnost vykonává motor poháněný bioplymem (to může mít význam pro případné osvobození od daně), jak je nastavena podpora fungování bioplynových stanic apod.“. Z uvedeného je zjevné, že se krajský soud zabýval také podmínkami pro vznik povinnosti daň z plynu přiznat a zaplatit i případnými technickými aspekty fungování bioplynové stanice; v kontextu strohé „argumentace“ stěžovatelky tak učinil nad rámec svých povinností, neboť *stricto sensu* se ani o žalobní námitku nejednalo.

[41] Stěžovatelka dále namítá, že se krajský soud nezabýval skutečností, že žalovaný prokazatelně nevyvrátil, že v období od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2009 celní úřady po provozovatelích bioplynových stanic žádnou daň nepožadovaly. Tato námitka je zcela nedůvodná, neboť na tyto argumenty žaloby krajský soud reagoval v odst. 30 a 31 odůvodnění napadeného rozsudku, kde na ně podrobně a srozumitelně odpověděl. Konkrétně uvedl, že „[n]a uvedených závěrech nic nemění ani to, zda žalovaný v období před více než 10 lety po určitou dobu od počátku účinnosti zákona o dani z plynu (tj. období necelých dvou let) vyměřoval za srovnatelných situací daň z plynu či nikoliv. Toto relativně krátké a časově poměrně vzdálené období dle zdejšího soudu nemohlo žalobci založit legitimní očekávání určitého postupu celních orgánů v roce 2021“. Z uvedeného je zjevné, že krajský soud považoval stěžovatelkou tvrzenou skutečnost za nerozhodnou. Nebyl proto důvod, aby se podrobněji zabýval tím, zda žalovaný tuto skutečnost vyvrátil.

[42] V neposlední řadě stěžovatelka namítá, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s její námitkou nezákonné změny správní praxe ohledně výpočtu základu daně. Ani toto tvrzení však není pravdivé. Krajský soud se touto otázkou zabýval v odst. 41 až 43 odůvodnění napadeného rozsudku, kde zdůraznil, že se (ustálená) správní praxe na tomto úseku začala utvářet teprve od roku 2021 a že žalovaný postupoval odlišně pouze v jednom případě (respektive stěžovatelka neprokázala, že by se tak stalo ve vícero případech), pročez nemohlo stěžovatelce vzniknout legitimní očekávání, zakládané právě ustálenou správní praxí.

[43] Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí. Povinností správního soudu přitom není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl argumentace účastníka řízení jako celku a vypořádat se s ní. Těmto požadavkům napadený rozsudek dostál, neboť i v ostatní části odůvodnění je napadený rozsudek srozumitelně odůvodněn a reaguje na podstatu všech žalobních námitek.

[44] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou jiné vady řízení před krajským soudem. Stěžovatelka tvrdí, že krajský soud pochybil v procesu dokazování tím, neuložil žalovanému povinnost předložit rozhodnutí, ve kterých postupoval při výpočtu základu daně odlišně než v nynější věci (tj. použil coby základ daně množství vyrobeného užitečného tepla).

pokračování

[45] K tomu je třeba uvést, že v průběhu jednání před krajským soudem bylo vyjasněno, že stěžovatelka ví o jednom rozhodnutí, ve kterém žalovaný postupoval při stanovení základu daně odlišně od nynější věci, přičemž toto rozhodnutí bylo přezkoumáno Krajským soudem v Českých Budějovicích v řízení pod sp. zn. 57 Af 1/2023. Jelikož žalovaný při jednání uznal, že tvrzení stěžovatelky je pravdivé, šlo podle krajského soudu o nespornou skutečnost, kterou není nutné dokazovat. Žalovaný zároveň dle krajského soudu uvedl (a přepis zvukového záznamu z jednání to potvrzuje), že se jedná o jediné rozhodnutí, ve kterém použil coby základ daně množství vyrobeného užitečného tepla, jiná podobná rozhodnutí neexistují; šlo o první rozhodnutí, které bylo v těchto věcech vydáno. Žalovaný podpořil svou argumentaci odkazem na několik rozsudků krajských soudů, které podporují jeho závěry (zmínil například rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 12. 6. 2024, č. j. 52 Af 17/2023 – 77, a ze dne 12. 6. 2024, č. j. 52 Af 21/2023 – 84, dále rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 23. 7. 2024, č. j. 65 Af 23/2023 – 88, nebo rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 10. 2024, č. j. 62 Af 17/2024 – 125), přičemž uvedl, že stěžovatelkou odkazované rozhodnutí bylo *de facto* excesem na počátku řešení této relativně nové problematiky. Krajský soud na základě uvedeného uzavřel, že stěžovatelkou odkazované rozhodnutí nemohlo založit jakoukoliv správní praxi, a proto neshledal důvod provádět jej k důkazu. Nejvyšší správní soud tento postup krajského soudu plně aprobejuje. Pokud jde o to, že krajský soud nevyzval žalovaného k předložení dalších rozhodnutí, ve kterých by bylo rozhodováno stejně jako ve stěžovatelkou označeném případě, za situace, kdy (i) stěžovatelka neměla o existenci takových rozhodnutí povědomost a (ii) žalovaný jejich existenci popřel (přičemž stěžovatelkou odkazovaný případ zcela plausibilně označil za ojedinělý, stojící na počátku rozhodování v těchto typových věcech, ještě před zavedením jiné správní praxe), byl by požadavek na předložení takových rozhodnutí nesmyslný.

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

[47] Co se týče vlastního právního posouzení věci, stěžovatelka v první řadě namítá, že plyn vyrobený v bioplynové stanici není předmětem daně z plynu dle ZSVR, neboť se jedná pouze o „*mezíprodukt*“ vznikající a spotřebovaný v rámci technologického procesu probíhajícího v bioplynové stanici, nesplňuje tak podmínky pro vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň z plynu a jeho zdanění je v rozporu s podporou obnovitelných zdrojů energie. V této souvislosti stěžovatelka také tvrdí, že v nynější věci nelze aplikovat závěry rozsudku ve věci *Cristal Union*.

[48] Totožnými námitkami se Nejvyšší správní soud zabýval při posuzování obdobné věci (po stránce skutkové i právní) v již zmiňovaných rozsudcích č. j. 3 Afs 250/2023 – 52 (v odst. [22] až [28]) a č. j. 21 Afs 109/2025 - 38 (v odst. [49]). Se závěry uvedenými v citovaných rozsudcích se kasační soud i nadále ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje. Postačí proto jen stručně uvést, že podle § 4 písm. c) bod 1 ZSVR je bioplyn používaný pro stacionární motory předmětem daně z plynu, přičemž povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká podle § 5 odst. 1 písm. e) téhož zákona dnem spotřeby nezdaněného plynu, s výjimkou plynu osvobozeného od daně. Z hlediska ZSVR je tedy nepodstatné, zda je stěžovatelkou vyrobený bioplyn pouze *mezíprodukt* při výrobě elektřiny (a tepla) z biomasy. Stejně tak je nepodstatné, zda ERÚ zahrnul daň z plynu do nákladů pro stanovení výše podpory výroby elektřiny z bioplynu. Podstatnou okolností je pouze to, že (i) stěžovatelka v bioplynové stanici vyrábí plyn, který splňuje definici dle § 4 písm. c) bodu 1 ZSVR, a (ii) tento plyn následně spotřebovává, čímž také naplňuje podmínky podle § 5 odst. 1 písm. e) téhož zákona. Není tedy ani pravdou, že v případě plynu vyrobeného v bioplynové stanici nelze určit den vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti.

[49] Pokud jde o závěry rozsudku ve věci *Cristal Union*, ty na nyní projednávanou věc aplikovat lze. Citovaný rozsudek se sice skutkově týkal spalování zemního plynu v kogenerační jednotce, SDEU se v něm však vyjádřil obecně k daňovému zacházení s jakýmkoliv palivem užitým v kogenerační jednotce (viz odstavec 45 odkazovaného rozsudku).

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

[51] Pokud jde o údajně nezákonnou změnu správní praxe žalovaného v souvislosti se zrušením § 8 odst. 7 ZSVR (ve znění účinném od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2020), Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že tato změna správní praxe byla důvodná a že plyn vyrobený v bioplynové stanici byl od počátku účinnosti ZSVR, tedy od 1. 1. 2008, až do zavedení § 8 odst. 7 ZSVR (1. 10. 2009) předmětem daně dle § 4 ZSVR, jehož znění je od počátku zákona totožné (důvody, pro které je tento plyn předmětem daně, jsou uvedeny výše a v rozsudcích Nejvyššího správního soudu označených v odstavci [36] tohoto rozsudku). Podle ustanovení § 8 odst. 7 ZSVR byl „*od daně osvobozen bioplyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29*“. Z textu daného ustanovení přitom nebylo zjevné, zda se osvobození od daně vztahuje na veškerý pohon motorů či pouze na pohon motorů v dopravě (jak tvrdí stěžovatelka). Nejvyšší správní soud proto přisvědčuje krajskému soudu, potažmo žalovanému, že pokud správce daně po dobu účinnosti § 8 odst. 7 ZSVR daň z plynu na provozovatele bioplynových stanic neaplikoval s odkazem na princip *in dubio mitius* (přičemž přesně tohoto postupu se stěžovatelka v kasační stížnosti paradoxně v obecné rovině dovolává), respektive pokud celní úřady vztáhly osvobození na veškerý pohon motorů, včetně těch stacionárních, pak po zrušení uvedeného ustanovení tento možný důvod osvobození celého množství užitého bioplynu (a důvod možného dvojího výkladu) odpadl a zůstal jen důvod osvobození části bioplynu užitě k výrobě elektřiny [§ 8 odst. 1 písm. b) ZSVR], přičemž bioplyn jinak od počátku účinnosti ZSVR předmětem daně je.

[52] Stěžovatelka dále namítá, že osvobození podle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR se vztahuje na veškerý bioplyn vyrobený v bioplynové stanici, jelikož slouží k výrobě elektřiny. Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[53] Stejnou námitku totiž posuzoval zdejší soud v již výše označeném rozsudku č. j. 21 Afs 109/2025 – 38 (v odst. [50] až [53]), jehož závěry není důvod neaplikovat i na nyní projednávanou věc. Názor stěžovatelky, že osvobození podle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR se vztahuje na veškerý bioplyn vyrobený v bioplynové stanici, neobstojí. Podle § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR platí, že *od daně je osvobozen plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k výrobě elektřiny*. Stěžovatelka však nepoužívá vyrobený plyn výhradně k výrobě elektřiny. Stěžovatelka provozuje kogenerační jednotku, společně vyrábějící elektřinu a teplo, přičemž toto teplo je objektivně způsobilé k dalšímu využití. Krajský soud proto správně uzavřel, že teplo vznikající při výrobě elektřiny nelze považovat za toliko odpadní produkt, který by nepodléhal daňové povinnosti, nýbrž je zcela cíleným produktem použití předmětné technologie. Přijetí opačného závěru by popíralo samotný princip fungování kogenerační jednotky, v níž je výroba tepla nikoli odpadem, ale zamýšleným výsledkem, a v níž je právě díky souběžné výrobě elektřiny a tepla možné dosahovat významně vyšší účinnosti než v případě prostého generátoru elektřiny.

[54] Je pravdou, že z fyzikálního hlediska sice skutečně nelze striktně rozdělovat plyn spotřebovaný k výrobě elektřiny a plyn spotřebovaný k výrobě tepla, neboť veškerý spotřebovaný plyn současně vyrábí jak elektřinu, tak i teplo. Tuto skutečnost připustil ostatně i krajský soud.

pokračování

Pro daňové účely však takové rozdělení provést lze, jak ostatně potvrdil SDEU v rozsudku ve věci *Cristal Union*.

[55] Na rámec uvedeného lze dodat, že stěžovatelka zcela pomíjí existenci § 8 odst. 1 písm. c) ZSVR, dle kterého je od daně osvobozen plyn *použitý pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla dodáváno domácnostem*. Z uvedeného ustanovení vyplývá (argumentem *a contrario*), že plyn použitý pro KVVET v případech, kdy není teplo dodáváno domácnostem, dani podléhá (respektive s ohledem na rozsudek ve věci *Cristal Union* a § 8 odst. 4 ZSVR je osvobozena pouze část připadající na výrobu elektřiny nebo další výrobu plynu). Přijetím výkladu stěžovatelky, že veškerý plyn použitý pro KVVET se považuje za plyn použitý (pouze) k výrobě elektřiny ve smyslu § 8 odst. 1 písm. b) ZSVR, by se vyprázdnil obsah výše citovaného ustanovení, jelikož by byl takový plyn osvobozen vždy bez ohledu na to, komu je teplo dodáváno.

[56] Ve vztahu ke stanovisku ERÚ č. 1/2013 stěžovatelka tvrdí, že podle něj jsou bioplynové stanice výrobními elektřiny. Tato skutečnost však nevyvrací závěr krajského soudu, že stanovisko ERÚ bioplynové stanice neoznačuje jako čistě elektrárny, které nemají i jiné funkce (tj. že nevyklučuje, že vedle elektřiny vyrábí také teplo). Naopak z bodu 2.1. výkladového stanoviska vyplývá, že bioplynové stanice produkují i teplo. Poněvadž se dané výkladové stanovisko věnuje výhradně výkupním cenám elektřiny, je pochopitelné, že ostatní aspekty kogeneračních jednotek pomíjí a soustředí se právě na výrobu elektrické energie. Totéž platí pro tvrzení stěžovatelky, že bioplynová stanice je výrobnou elektřiny z podporovaných zdrojů ve smyslu § 2 odst. 1 písm. m) zákona o podporovaných zdrojích energie. Ani tato skutečnost totiž nevyklučuje, že stěžovatelka vedle elektrické energie plánovaně vyrábí také teplo (tj. teplo není odpadním, ale zamýšleným a hospodářsky využitelným produktem). Z daňového hlediska pak není rozhodné, zda a v jaké části je vyrobené teplo *užitečným* teplem nebo *odpadním* teplem ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie. Toto dělení má význam výhradně z hlediska splnění podmínky bodu č. 1.8.3. cenového rozhodnutí, popřípadě k získání vyšší podpory na elektřinu z KVVET. Skutečnost, že stěžovatelka v kogeneračních jednotkách vyrábí i elektřinu, žalovaný ani krajský soud ve svých rozhodnutích nerozporovali.

[57] Nejvyšší správní soud dále neshledal jako přiléhavý ani odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2010 - 61. V něm se kasační soud zabýval situací, v níž byl plyn použit jednak jako surovina pro výrobu vodíku, a jednak jako palivo, jehož spálením vzniká teplo nezbytné pro průběh reakce. Podle § 8 odst. 1 písm. g) ZSVR (ve znění účinném do 31. 12. 2023) je od daně osvobozen plyn *určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý k jinému účelu než pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla, i když při takovém použití vzniká technologické teplo*. Nejvyšší správní soud vztáhl osvobození dle uvedeného ustanovení pouze na část plynu, která se používá jako surovina, z níž se vodík vyrábí, protože pouze tato činnost měla jiný účel než výrobu tepla nebo pohon motorů. Stěžovatelka však používá plyn výhradně pro pohon stacionárního motoru, nikoliv k jinému účelu. Ani osvobození dle § 8 odst. 1 písm. g) ZSVR (ve znění účinném do 31. 12. 2023) a tedy ani závěry plynoucí z rozsudku tohoto soudu č. j. 8 Afs 15/2010 - 61, tak na nyní posuzovanou situaci nemohou dopadat.

[58] Pokud jde o kasační námitku, podle které zdaněním bioplynu došlo ke dvojímu zdanění stěžovatelky, ta nebyla uplatněna v žalobě a nelze ji proto s úspěchem uplatnit v řízení o kasační stížnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nelze nicméně přehlédnout, že k této otázce se krajský soud při interpretaci rozsudku SDEU ve věci *Cristal Union* vyjádřil, neboť uvedl, že pokud „část plynu použitou k výrobě elektřiny žalovaný zdanění nepodrobil a vyrobené teplo dani nepodléhá, nedošlo v nynější věci

ani k nepřipustnému dvojímu zdanění ve smyslu směrnice o zdanění energetických produktů.“ Nejvyšší správní soud se tímto závěrem ztotožňuje a nepovažuje za nutné se touto námitkou více zabývat.

[59] Závěrem lze dodat, že evidentně mohou vzniknout vážné otázky ohledně způsobu – v zásadě arbitrárního – určení části bioplynu, který připadá právě na výrobu tepla. Tento výpočet není stanoven zákonem, ale rozhodnutím žalovaného a může být otázkou, zda je takový výpočet správný a zákonný. Stěžovatelka v kasační stížnosti vytýkala krajskému soudu nedostatečné vypořádání se s žalobním bodem ohledně nezákonného postupu správce daně, jenž měl spočívat ve změně správní praxe při posouzení toho, co je předmětem daně, což mělo mít dopad na výpočet základu daně. Tuto námitku posoudil kasační soud výše v odstavci [42]. Kasační argumentace nicméně nesměřuje přímo proti stanovenému způsobu výpočtu, ani proti tomu, že byl určen žalovaným podle pomůcek, respektive pouze obecně uvádí, že žalovaný neodůvodněně změnil právní názor a postupoval v případě stěžovatelky jinak než u ostatních provozovatelů bioplynových stanic. Proto se touto otázkou kasační soud nemohl blíže zabývat.

[60] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[61] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 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. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného – nebylo v jeho případě zjištěno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady převyšující jeho běžné administrativní výdaje spojené s jeho procesním postavením. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 6. února 2026

L. S.

Mgr. Radovan Havelec v. r.
předseda senátu