



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **ENERGETIKA Třinec, a.s.**
sídlem Průmyslová 1024, 739 61 Třinec-Staré Město
zastoupená daňovým poradcem BDO Tax s.r.o.
sídlem Muchova 240/6, 160 00 Praha 6-Dejvice

proti
žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 11. 2016 č. j. 53789/16/5100-31461-701836 a ze dne 30. 11. 2016 č. j. 53795/16/5100-31461-701836, ve věci darovací daně,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 27. 12. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 53789/16/5100-31461-701836 ze dne 30. 11. 2016 (dále jen „Rozhodnutí č. 1“) a rozhodnutí č. j. 53795/16/5100-31461-701836 ze dne 30. 11. 2016 (Rozhodnutí č. 2), kterými žalovaný částečně změnil rozhodnutí správce daně tak, že nově zjistil daň ve výši 51 997 540,- Kč oproti původně zjištěné dani ve výši 70 472 320,- Kč, neboť ji snížil o 18 474 816,- Kč (Rozhodnutí č. 1) a dále nově zjistil daň ve výši 29 992 512,- Kč oproti původně zjištěné dani ve výši 40 648 896,- Kč, neboť ji snížil o 10 656 384,- Kč (Rozhodnutí č. 2).
2. Žalobce v podané žalobě nejdříve zrekapituloval skutkový stav a právní rámec kauzy. Dále uvedl, že předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je postup správce daně i žalovaného v daňovém řízení, kdy žalobce zejména zpochybňuje nesprávný a nezákonný závěr žalovaného týkající se zdanění části emisních povolenek přidělených žalobci v letech 2011 a 2012. Konkrétně žalobce uvádí tyto žalobní námitky:

1) Nesprávně zjištěný skutkový stav

Žalobce již v průběhu správního řízení namítal, že skutečným skutkovým stavem v letech 2011 a 2012 byla situace, kdy emisní povolenky byly poskytovány bezúplatně a daň darovací z takto bezúplatně nabytých povolenek představuje poplatek zatěžující bezplatné přidělení povolenek na emise skleníkových plynů, který je neslučitelný s požadavkem bezplatnosti zavedeným směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES (dále jen „Směrnice“). Je nutné odmítnout verzi, že část povolenek byla v letech 2011 a 2012 přidělena za úplatu. Daň darovací, tak nemohla respektovat žádnou (např. i 10 %) hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu. Argumentace žalovaného ohledně této námitky nemůže dle žalobce obstát, neboť žalovaný pouze odkazuje na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C 43/14 ze dne 26. 2. 2015 a rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 6/2013-184 ze dne 9. 7. 2015, které mají být pro něj v dané věci směrodatné. Žalobce ale namítá, že Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku nezabýval skutkovým stavem, tj. zda povolenky byly a v jaké části poskytnuty za úplatu a pokud byly některé povolenky poskytnuty za úplatu, zda lze tyto úplatně nabyté povolenky podřadit pod předmět darovací daně. Správce daně je povinen v rámci daňového řízení zjišťovat a postavit na jisto, zda v dané věci byly emisní povolenky poskytnuty bezúplatně. Pokud by žalovaný došel k závěru, že emisní povolenky nebyly poskytnuty bezúplatně, ale za úplatu, je povinen zkoumat, prokazovat a přezkoumatelným způsobem odůvodnit, zda úplatně nabyté emisní povolenky podléhají dani darovací a zda jsou splněny všechny zákonné podmínky pro zdanění daní darovací.

2) Nesprávná kalkulace počtu emisních povolenek ke zdanění daní darovací

Žalobce namítá, že v napadených rozhodnutích žalovaný uvádí, že ve sledovaném období bylo žalobci přiděleno celkem 9 289 513 emisních povolenek. Z napadených rozhodnutí není ale jasné, jakým způsobem žalovaný dospěl k názoru a o co opírá své zjištění, že úplatně přidělených povolenek bylo v roce 2011 464 475,65 kusů a v roce 2012 646 475,65 kusů. V takovém případě se jedná o pouhé ničím nepodložené tvrzení

žalovaného bez jakékoli opory v důkazních prostředcích či skutkovém stavu. Bez jednoznačné identifikace těch emisních povolenek, které byly poskytnuty v letech 2011 a 2012 úplatně, nelze provést správný výpočet darovacích daně.

3) *Vnitřně rozporná argumentace žalovaného*

Žalobce namítá, že použitá argumentace žalovaného trpí vnitřním rozporem, kdy nelze současně pod předmět daně darovací podřadit bezúplatně (zdarma) přidělené povolenky a dále tvrdit, že povolenky byly přiděleny za úplatu. Pouze bezúplatně nabyté povolenky mohly být předmětem daně darovací a naopak, pokud by povolenky byly přiděleny za úplatu, nemohly by být předmětem daně darovací. Správce daně je povinen z moci úřední zkoumat naplnění zákonných podmínek pro uplatnění daně darovací, tedy i podmínku bezúplatnosti. Žalobce namítá, že se žalovaný s touto otázkou vůbec nezabýval, a to ani k námitce žalobce, ačkoli se dle žalobce jedná o stěžejní otázku.

4) *Přidělení emisních povolenek „za úplatu“*

Žalobce poukazuje na rozdíl pojmu poplatků a daní, přičemž za použití judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu uvádí, že neúčelový, neekvivalentní a jednostranný charakter daně potvrzuje skutečnost, že daň darovací nemůže být úplatou za nabyté povolenky. Podstata úplatnosti totiž spočívá v oboustranné výhodnosti transakce (jedna strana zaplatí a druhá strana poskytne plnění). Pokud by zákonodárce chtěl vybírat z poskytnutých povolenek poplatky, učinil by tak formou poplatku a ne daně.

5) *Svévolné hodnocení důkazů*

Žalobce konstatuje, že daňový řád sice zakotvuje zásadu volného hodnocení důkazů, podle níž při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, nicméně toto hodnocení nemůže být svévolné. Žalobce tedy namítá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně závěru, že část emisních povolenek byla poskytnuta úplatně. V napadených rozhodnutích chybí racionální a přezkoumatelná úvaha žalovaného, a to i přes námitku žalobce, k stěžejním skutečnostem rozhodným pro správné stanovení daně, tedy zda byly emisní povolenky přiděleny za úplatu či ne a jestli není aplikace daně darovací vyloučena. Hodnocení důkazů ve smyslu závěrů předestřených žalovaným považuje žalobce za svévolné, a to ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 518/10.

6) *Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného*

Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí v tom, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, a to vůbec nebo jen velmi povrchně, aniž by zdůvodnil své závěry, natož pak vyjádřil skutkové a právní úvahy, na jejichž základě byla rozhodnutí vydána. Žalobci tímto postupem bylo de facto znemožněno uplatnit žalobní body, které by mohly vyvrátit, popř. zpochybnit závěry žalovaného.

7) *Porušení ústavních práv a svobod*

V závěru žaloby žalobce uvádí, že postupem žalovaného byla porušena jeho ústavně zaručená práva. Konkrétně namítá, že zdanění bezúplatně poskytnutých povolenek daní darovací představuje *uložení daňové povinnosti extra legem*. Interpretace žalovaného založená na premise, že část emisních povolenek byla přidělena úplatně a

úplatou byla daň darovací, není dle žalobce původním smyslem a účelem právní úpravy a tudíž je takovýto výklad příkladem zneužití práva. Postupem správce daně, respektive žalovaného dále došlo k *porušení principu legitimního očekávání a zákazu retroaktivity*. Nárok na bezplatné přidělení emisních povolenek v období 2008-2012 vyplývá z právního vztahu, který zde existoval ještě před nabytím účinnosti novely zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“) a tedy úplatné nabytí povolenek v letech 2011 a 2012 vyvolává účinky retroaktivity, neboť mění následky právního vztahu, který zde byl ještě před novelou. Zavedením úplaty ve formě daně darovací došlo také k *porušení ochrany dobré víry a principu ochrany právní jistoty*. Dobrá víra žalobce v bezúplatnost emisních povolenek vycházela především nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu. Žalobce dále namítá, že zákonem č. 402/2010 Sb. bylo zakotveno zdanění bezúplatně poskytnutých emisních povolenek dle Národního alokačního plánu selektivně pouze pro určitou skupinu provozovatelů zařízení (výrobce elektřiny produkované spalováním paliv), tímto došlo k odlišnému zacházení s těmito provozovateli zařízení. Tito provozovatelé byli ve srovnatelné situaci s ostatními příjemci povolenek a odlišné zacházení nesledovalo žádný rozumný a objektivní důvod. Žalovaný se tedy dopustil *nerovného zacházení*. Žalobce také namítá, že zdanění bezúplatně nabytých povolenek daní darovací je v rozporu s *právem vlastnit majetek*. Zdanění emisních povolenek daní darovací za stavu, kdy nikoli zákon, ale Ministerstvo životního prostředí stanoví cenu emisní povolenky, resp. základ daně darovací, který je základním konstrukčním prvkem daňové povinnosti, je dle žalobce v rozporu s ústavním pořádkem. Žalobce konstatuje, že bylo porušeno také jeho *právo na spravedlivý proces*, neboť jak uvedl, napadená rozhodnutí jsou nejen nesprávná, ale také nepřezkoumatelná. Tímto bylo žalobci znemožněno uplatnit řádně žalobní body a tím došlo k porušení práva na spravedlivý proces.

3. Žalobce dne 19. 1. 2017, tedy ve lhůtě pro podání žaloby, doplnil žalobu o další žalobní bod:

8) *Nepřípustný vertikální sestupný účinek směrnice 2003/87/ES*

Žalobce namítá, že žalovaný postupoval nesprávně, pokud s komunitárním právem kolidující vnitrostátní právní úpravu daně darovací z emisních povolenek aplikoval s tím, že ji vyložil ve smyslu rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-43/14, ze dne 26. 2. 2015, resp. ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 6/2013-184 ze dne 9. 7. 2015. Dle žalobce zákon o trojdani nestanovuje množství emisních povolenek, které podléhají darovací dani. Hranici 10% celkového počtu povolenek, které mohou podléhat dani, stanovil až žalovaný, a to aplikací čl. 10 Směrnice. Dle názoru žalobce je ale nepřípustné, aby správní orgán ukládal povinnosti přímo na základě unijní směrnice bez jakékoli opory v českém právu, eventuálně aby českou právní úpravu přímým použitím směrnice změnil tak, aby předmětem daně darovací bylo, co zákon o trojdani nepředpokládal. V takovém případě se žalovaný dovolává nepřípustného sestupného účinku Směrnice. Bezprostřední aplikací směrnice však nemůže být uložena povinnost jednotlivci a stát se vůči jednotlivci nemůže dovolávat směrnice, kterou netransponoval včas či řádně.

Žalobce v závěru doplnění žaloby zopakoval, že postupem žalovaného, jakož i samotnou existencí právní normy podrobující nabyté emisní povolenky dani darovací,

došlo k narušení principu *právní jistoty* na straně žalobce. Žalobce důvodně očekával, že emisní povolenky mu budou v letech 2008-2012 přiděleny bezplatně a právní úprava zdanění je proto nejasná, neurčitá a nepředvídatelná.

4. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve zopakoval dosavadní průběh řízení a žalobní námitky žalobce. K námitce nepřezkoumatelnosti uvedl, že napadená rozhodnutí jsou plně přezkoumatelná, když v odůvodnění žalovaný podrobně popsal, jaké skutečnosti v řízení zjistil, jak je právně posoudil a jakými úvahami se přitom řídil. Žalovaný se též vypořádal se všemi podstatnými odvolacími námitkami žalobce, a to způsobem zcela odpovídajícím jejich závažnosti a konkrétnosti. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí ani jejich nepřezkoumatelnost. Žalovaný nesouhlasí ani s názorem žalobce ohledně svévolného hodnocení důkazů, kdy dle jeho názoru bylo hodnocení důkazů provedeno správcem daně plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Co se týče emisních povolenek, žalovaný neukládal žádnou povinnost nad rámec vnitrostátní normy, naopak vnitrostátní normu aplikoval tak, aby byla v souladu se Směrnicí, čímž byla zachována práva žalobce vyplývající z této Směrnice. K namítanému nerovnému zacházení žalovaný odkázal na argumentaci Nejvyššího správního soudu vyjádřeném v rozsudku 1 Afs 6/2013-184, ze dne 9. 7. 2015. K namítané retroaktivitě zdanění žalovaný konstatoval, že již Ústavní soud uvedl, že zdanění emisních povolenek v letech 2011 a 2012 není retroaktivní. Nutné bylo dodržet také podmínku 10% povolenek, které mohou být zdaněny, jak stanovuje Směrnice. Pokud tedy žalovaný zdanil část povolenek přidělených v letech 2011 a 2012, přičemž dodržel požadavek Směrnice a zdanil v tomto období pouze 10% povolenek přidělených v období 2008-2012, nemohl být tento postup nedovoleně retroaktivní. Ve vztahu k dalším námitkám žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. V závěru vyjádření žalovaný navrhl, aby soud zamítl žalobu, neboť námitky žalobce jsou dle něj nedůvodné.
5. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného nesouhlasil se žalovaným, že se žalovaný v napadených rozhodnutích vypořádal se všemi podstatnými námitkami žalobce. Setrval poté v plném rozsahu na podané žalobě, zejména zdůraznil, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná a že žalovaný aplikoval nepřístupný sestupný účinek Směrnice.
6. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci rozhodl soud bez jednání v souladu s ust. § 51 s. ř. s., neboť účastníci s takovým postupem vyjádřili souhlas.
7. Z obsahu správních spisů pro rok 2011 soud zjistil, že dne 15. 6. 2011 vydal správce daně platební výměr č. j. 111061/11364960807510 na daň darovací, kde žalobci vyměřil daň ve výši 70 472 320 Kč. V odůvodnění uvedl, že při stanovení výše daně vycházel z údajů uvedených v daňovém přiznání a z průměrné ceny emisní povolenky, která pro rok 2011 činila 349,84 Kč. Dne 2. 9. 2013 podal žalobce dodatečné daňové přiznání, ve kterém celkovou hodnotu bezúplatně nabytých povolenek uvedl jako povolenky osvobozené od daně darovací podle § 20 odst. 15 zákona o trojdani.

Zároveň s dodatečným daňovým přiznáním zaslal průvodní dopis, ve kterém uvádí, že právní úprava daně darovací z bezúplatně přidělených emisních povolenek provedená zákonem č. 402/2010 Sb., odporuje komunitárnímu právu, a proto byl žalobce povinen ustanovení novely neaplikovat. Současně konstatoval, že aplikací této novely by byla zasažena ústavním pořádkem chráněná práva žalobce. V návaznosti na dodatečné daňové přiznání žalobce žádal o vrácení přeplatku na dani darovací. Správce daně dne 27. 9. 2013 vydal dodatečný platební výměr č. j. 2537015/13/3218-24400-807510, ve kterém dospěl k závěru, že postupoval při zdanění bezúplatně nabytých emisních povolenek v souladu se zákonem. Došel tedy ke stejnému závěru jako v původním platebním výměru a doměřil daň, která se neodchyluje od poslední známé daně. Žádosti o vrácení přeplatku správce daně tedy vyhověno nebylo. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce dne 22. 10. 2013 odvolání. Žalovaný rozhodnutím č. j. 8665/15/5000-14401-701836, ze dne 2. 4. 2014 rozhodl o zamítnutí odvolání a potvrzení prvostupňového rozhodnutí. Krajský soud v Ostravě rozsudkem č. j. 22 Af 40/2014-65 ze dne 2. 6. 2016, ve znění opravného usnesení č. j. 22 Af 40/2014-77 ze dne 14. 7. 2016 zrušil k žalobě žalobce rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud zároveň zavázal žalovaného k dalšímu postupu v řízení, a to v intencích rozsudku NSS č. j. 1 Afs 6/2013-184 ze dne 9. 7. 2015. Žalovaný následně znovu přezkoumal odvoláním napadené rozhodnutí a došel k závěru, že počet zdaněných povolenek přesáhl 10% hranici, tedy že zdanění přesahující 10% hranici bylo v rozporu s požadavky Směrnice. Žalovaný žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a rovněž ho vyzval, aby uplatnil své právo vyjádřit se. Žalobce takto učinil dne 13. 9. 2016, kdy zaslal žalovanému své vyjádření, ve kterém argumentuje obdobně jako v žalobě a navrhuje doplnit dokazování tak, aby bylo postaveno najisto, zda byly žalobci poskytnuty některé povolenky úplatně a případně které. Dne 30. 11. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým daň darovací snížil o částku 18 474 816,- Kč, tedy nově zjištěná daň byla stanovena ve výši 51 997 504,- Kč. V odůvodnění žalovaný uvedl, že neshledal návrh odvolatele na doplnění dokazování opodstatněným, jelikož na základě dosavadních skutečností a důkazních prostředků lze daň stanovit dostatečně spolehlivě. K samotnému výpočtu daně darovací žalovaný uvedl, že ve sledovaném období (2008-2012) bylo celkově žalobci přiděleno 9 289 513 emisních povolenek. Při dodržení 10% hranice dani darovací podléhá celkem 928 951, 30 emisních povolenek. Na rok 2011 tedy připadá ke zdanění 464 475,65 povolenek. Při průměrné ceně emisní povolenky v roce 2011 ve výši 349,84 Kč za emisní povolenku, bude daň darovací stanovena ze základu daně ve výši 162 492 200 Kč (po zaokrouhlení) se sazbou daně 32%. Povolený počet zdaňovaných povolenek v roce 2011 byl tedy stanoven nově tak, že jejich počet byl úměrně snížen, aby byla respektována 10% hranice pro přidělení povolenek za úplatu.

8. Z obsahu správních spisů pro rok 2012 soud zjistil, že dne 15. 5. 2012 vydal správce daně platební výměr č. j. 103738/12/364960807510 na daň darovací, kde žalobci vyměřil daň ve výši 40 648 896 Kč. Následoval stejný procesní postup v řízení jako v roce 2011 (viz výše). Výsledkem řízení bylo napadené rozhodnutí č. j. 53795/16/5100-31461-701836 ze dne 30. 11. 2016, kterým žalovaný snížil daň darovací o částku 10 656 384 Kč, tedy nově zjištěná daň byla stanovena ve výši 29 992 512 Kč. Žalovaný vypočítal základ daně pro rok 2012 z 10% z celkového počtu přidělených

povolenek žalobci (928 951,30), přičemž pro rok 2012 připadá ke zdanění 464 475,65 povolenek. Při průměrné ceně emisní povolenky v roce 2012 ve výši 201,79 Kč byla daň darovací stanovena ze základu daně ve výši 93 726 600 Kč (po zaokrouhlení).

9. Pokud se týče jednotlivých žalobních námitek, uvážil krajský soud takto.

K námitkám nesprávně zjištěného skutkového stavu a vnitřně rozporné argumentace soud uvádí, že tyto vychází z nepochopení právní úpravy přidělení emisních povolenek a jejich zdanění. Krajskému soudu se proto jeví jako účelné nejdříve zrekapitulovat právní předpisy upravující nejen přidělení, ale i následné zdanění emisních povolenek včetně judikatorních souvislostí. Systém pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství byl vytvořen Směrnicí 2003/87/ES, kdy cílem této Směrnice je snížit emise skleníkových plynů způsobem efektivním z hlediska nákladů a také ekonomicky účinným (viz článek 1 Směrnice). Podle čl. 9 Směrnice mají členské státy povinnost vytvořit národní plán uvádějící celkové množství povolenek, které mají v úmyslu přidělit pro uvedené období a způsob jak je zamýšlí přidělit. Česká republika podle tohoto článku přijala 25. 2. 2008 nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu, který stanovil celkové množství povolenek, včetně množství povolenek přidělených jednotlivým provozovatelům zařízení v každém kalendářním roce obchodovacího období. Všechny tyto povolenky byly rozděleny zdarma s výjimkou nespotřebovaných zbývajících povolenek z rezervy pro nové účastníky. Čl. 10 Směrnice přitom stanovil, že pro pětileté období počínající dnem 1. ledna 2008 členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma. V průběhu obchodovacího období byla přijata novela zákona o trojdani, provedená zákonem č. 402/2010 Sb., která s účinností od 1. 1. 2011 včlenila do tohoto zákona § 6 odst. 8, podle něhož „*předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012 pro výrobu elektřiny v zařízení, které k 1. lednu 2005 nebo později vyrábělo elektřinu na prodej třetím osobám a ve kterém probíhá z činností, na které se vztahuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, pouze spalování paliv (dále jen „bezúplatně nabytá povolenka“) výrobcem elektřiny.*“ Základem daně byla poté stanovena průměrná tržní hodnota povolenek vynásobená počtem bezúplatně nabytých povolenek (§ 7a zákona o trojdani). Sazba daně činila 32 % (§ 14a zákona o trojdani). Z výše uvedeného jasně plyne, že pod předmět daně darovací od 1. 1. 2011 byly podřazeny také bezúplatně nabyté emisní povolenky. Po přijetí této úpravy předložil NSS vzhledem k ustanovení čl. 10 Směrnice Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku, zda je třeba čl. 10 Směrnice vykládat v tom smyslu, že brání uplatnění takových vnitrostátních předpisů, které podrobují bezplatné přidělení emisních povolenek v příslušném období dani darovací. Soudní dvůr na předběžnou otázku odpověděl, že čl. 10 Směrnice brání uplatnění daně darovací, pokud tato daň nerespektuje 10 % horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu (viz rozsudek Soudního dvoru Evropské unie ze dne 26. 2. 2015, sp. zn. C – 43/14 ve věci ŠKO-ENERGO). Na základě tohoto rozhodnutí Soudního dvora vydal NSS dne 9. 7. 2015 rozsudek, č. j. 1 Afs 6/2013-184, v němž zaujal stanovisko, že: „*zavedení daně darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek je v rozporu s čl. 10 Směrnice, pokud nerespektuje 10 % horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, kterou stanoví tento článek. Pokud by v dotčeném odvětví dopadlo zdanění na více než 10% povolenek rozdělených v pětiletém období počínajícím rokem 2008, nebyla by stanovena hranice pro úplatné přidělení emisních povolenek dodržena. V takovém případě by bylo nutno*

respektovat přímý účinek Směrnice a zákon o trojdani v rozsahu, ve kterém podrobuje dani počet povolenek přesahující stanovenou 10% hranici, neaplikovat.“

Na základě výše uvedeného je tedy zřejmé, že úvahy žalobce ve smyslu, že je nutné v daňovém řízení předně zkoumat, které z nabytých emisních povolenek byly přiděleny bezplatně, a které za úplatu a až následně je nezbytné zkoumat, zda lze úplatně nabyté povolenky podřadit pod předmět daně darovací, jsou chybné, neboť veškeré mu přidělené povolenky dle Národního alokačního plánu byly poskytnuty zdarma. Pouze část z nich, respektující 10% hranici podléhala dani darovací, přičemž onu úplatu představuje právě daň darovací. Přitom zdaněním bezúplatně nabytých povolenek nedochází k porušení bezúplatnosti jejich nabytí zaručené právním řádem. Tyto námitky tedy shledal krajský soud jako nedůvodné.

10. *K námitce nesprávné kalkulace emisních povolenek ke zdanění dani darovací* krajský soud uvádí, že je sice pravdou, že žalovaný ve svém rozhodnutí neuvedl přesný matematický výpočet (respektive jeho jednotlivé kroky), kterým dospěl k závěru, že v roce 2011 podléhá zdanění 464 475,65 kusů (stejně jako v roce 2012) přidělených emisních povolenek. Nicméně z odůvodnění napadených rozhodnutí, jakož i z obsahu správních spisů je zcela zřejmě dovoditelné, jaké úvahy žalovaného k tomuto závěru vedly. Jak je uvedeno výše, na základě Národního alokačního plánu bylo žalobci zdarma přiděleno 1 789 184 kusů emisních povolenek v každém roce obchodovacího období. Navíc na základě rozhodnutí Ministerstva životního prostředí č. j. CZ-0101-11/A ze dne 5. 4. 2011 (jenž je založeno ve spise), v souvislosti s rozšířením provozu žalobce, došlo k navýšení žalobci přidělených emisních povolenek. Žalobce tak v roce 2010 dostal navíc 74 027 kusů emisních povolenek, v letech 2011-2012 pak byly přidělené emisní povolenky navýšeny o 134 783 kusů povolenek. Celkové množství přidělených emisních povolenek v obchodovacím období, tedy u žalobce dosáhl 9 289 513 kusů. Při dodržení 10% hranice možného zdanění, bylo předmětem zdanění z celkového objemu pouze 928 951,3 emisních povolenek. Vzhledem k tomu, že zdanění podléhaly pouze povolenky přidělené v letech 2011-2012, musel být takto vypočtený počet emisních povolenek rozdělen do těchto dvou let, tedy vydělen dvěma. V roce 2011 proto zdanění podléhalo 464 475,65 kusů žalobci přidělených emisních povolenek. Stejně jako v roce 2012. Krajský soud k tomu uvádí, že neuvedení jednotlivých kroků postupu výpočtu nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí, pakliže na základě odůvodnění rozhodnutí je plně přezkoumatelný výsledný závěr žalovaného. Tedy z celkového postupu žalovaného musí být seznatelné, podle které právní úpravy rozhodoval a jakými úvahami se při svém rozhodování řídil. Napadená rozhodnutí tyto požadavky splňují. I tuto námitku tudíž shledal soud jako nedůvodnou.
11. *K námitce žalobce, že daň darovací nemohla být úplatou za nabyté povolenky, neboť podstata úplatnosti spočívá v oboustranné výhodnosti transakce*, krajský soud uvádí, že podstatou „zpoplatnění“ části nabytých povolenek bylo primárně krytí výdajů na podporu výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů, která byla zakotvena v zákoně č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (viz Důvodová zpráva k zákonu č. 402/2010 Sb.). Přestože Soudní dvůr ve věci ŠKO-ENERGO dovodil, že takové opatření sleduje jiné cíle než Směrnice, na položenou předběžnou otázku odpověděl v tom smyslu, že je možné poskytnout povolenky za úplatu, pokud tato respektuje hranici 10%. Je také pravdou,

Shodu s prvopisem potvrzuje

že za úplatu je možné považovat například i prodej povolenek za jejich tržní cenu, nicméně bylo na členských státech, jakou formu a výši úplaty v případě 10% emisních povolenek zvolí, případně zda ponechají všechny povolenky zdarma (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-50). Český zákonodárce si poté zvolil právě daň darovací. Předmětem této úplatnosti tedy není závazkový vztah, jak dovozuje žalobce, ale povinnost vyplývající přímo ze zákona. Ani tuto námitku žalobce tedy soud neshledal jako důvodnou.

12. *K námitce svévolného hodnocení důkazů* krajský soud uvádí, že dokazování lze označit jako souhrn úkonů správního orgánu prováděných s cílem zajistit, aby rozhodnutí odpovídalo skutkovému stavu rozhodované věci, přičemž je ovládáno zejména zásadou materiální pravdy a volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dále jen „daňový řád“). Zásada volného hodnocení důkazů poté znamená, že správní orgán hodnotí důkazy podle své úvahy, přičemž posuzuje důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, musí pečlivě přihlížet ke všemu, co vyšlo v řízení najevo a své úvahy musí řádně odůvodnit. Zároveň se správní orgán nesmí při hodnocení důkazů dopustit svévole, přičemž pojem svévole byl vyložen již v judikatuře Ústavního soudu. Svěvole je tedy vykládána ve smyslu „*extrémního nesouladu právních závěrů s vykonanými skutkovými a právními zjištěními, dále ve smyslu nerespektování kogentní normy, interpretace, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti (příkladem čehož je přepjatý formalismus), jakož i interpretace a aplikace zákonných pojmů v jiném než zákonem stanoveném a právním myšlením konsensuálně akceptovaném významu, a konečně ve smyslu rozhodování bez bližších kritérií či alespoň zásad odvozených z právní normy.*“ (např. náleží Ústavního soudu III. ÚS 351/04 ze dne 24. 11. 2004). Na základě výše uvedených kritérií soud uvádí, že se žalovaný nedopustil svévolného hodnocení důkazů. Z odůvodnění napadených rozhodnutí je jasně seznatelné, na základě kterých skutkových a právních okolností žalovaný rozhodoval, jakými úvahami se přitom řídil. Tato námitka zjevně opět z části vychází z nepochopení právní úpravy přidělení emisních povolenek a jejich následných zdanění, neboť jak soud uvedl výše (bod 9.) správní orgán správně aplikoval českou úpravu při současném dodržení té evropské, kdy veškeré žalobci poskytnuté povolenky byly přiděleny zdarma. Na základě tohoto východiska správní orgán dále postupoval zdaněním povolených 10% takto přidělených povolenek. I tuto námitku tudíž shledal soud jako nedůvodnou.
13. Pokud se týče *námítky nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí, z důvodu, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami*, soud uvádí, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí znamená jednu z nejzávažnějších vad, která brání soudu přezkoumat napadené rozhodnutí. V takovém případě soud vůbec není schopen z napadeného rozhodnutí, respektive jeho odůvodnění přezkoumat závěry, k nimž správní orgán v rozhodnutí dospěl. Krajský soud ale došel k závěru, že napadená rozhodnutí jsou plně přezkoumatelná, když z nich je zcela seznatelné, jak bylo rozhodnuto, jaké skutečnosti v řízení správní orgán zjistil, jak je právně posoudil a jakými úvahami se přitom řídil. Krajský soud se přitom ztotožňuje s názorem žalovaného, že absence reakce žalovaného na dílčí argument žalobce v podaném odvolání nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů, pokud v souhrnu odůvodnění rozhodnutí splňuje náležitosti odůvodnění. Napadená rozhodnutí jsou dle názoru soudu plně v souladu s § 102 daňového řádu. Z toho

důvodu je lichá i další námitka žalobce, a sice že bylo zasaženo do jeho práva na spravedlivý proces, neboť napadená rozhodnutí jsou podle žalobce nepřezkoumatelná.

14. *K namítaným porušením ústavních práv a svobod* považuje krajský soud předně za potřebné vyjádřit se k tvrzenému porušení principu legitimního očekávání a zákazu retroaktivity. Dle názoru zdejšího soudu na danou věc plně dopadá nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012, ve kterém „Ústavní soud přisvědčil závěru předloženému Ministerstvem financí, že nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008-2012, je pouhým příslibem nabytí povolenek provozovateli zařízení vypouštějících skleníkové plyny, a to za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek. Samotné nabytí emisních povolenek do majetku provozovatelů nastává každoročně okamžikem připsání konkrétního počtu povolenek na účty provozovatelů. Výše uvedené znamená, že od účinnosti novely č. 402/2010 Sb., tj. od 1. ledna 2011, budou zdaňovány teprve v budoucnu nabyvané povolenky, nejedná se tedy o právní úpravu ani nepravě retroaktivní. K otázce legitimního očekávání dotčených subjektů pak nelze než odkázat na závěry, které Ústavní soud vyslovil k problematice odvodu za elektřinu ze slunečního záření.“ Ke stejnému názoru dospěl i Nejvyšší správní soud, který v rozsudku č. j. 6 Afs 307/2016-39 ze dne 12. 7. 2017 uvedl: „novelizace zákona o trojdani zákonem č. 402/2010 Sb., která nabyla účinnosti 1. 1. 2011, dopadá na bezúplatné nabytí emisních povolenek, ke kterému došlo v letech 2011 až 2012, tedy po nabytí účinnosti tohoto zákona.... Skutečnost, že správní soudy s ohledem na Směrnici dovodily, že je nutné, aby tímto zdanění nebylo zasaženo více než 10% povolenek přidělených v letech 2008 až 2012, neznamená, že jsou zdaňovány emisní povolenky přidělené před 1. 1. 2011, ale že při stanovení počtu povolenek, které v letech 2011 a 2012 podléhají tomuto zdanění, je nutné přihlédnout k celkovému počtu emisních povolenek přidělených v letech 2008 až 2012 podle Národního alokačního plánu a z něho vypočtené hranice 10%, které mohou podléhat zdanění. I tak však nejsou zdaňovány emisní povolenky nabyté před 1. 1. 2011, ale povolenky po tomto datu, pouze se řeší počet těchto emisních povolenek, které podléhají zdanění.“ Krajský soud se s těmito závěry ztotožňuje a dodává, že v praxi je nutné zkoumat, ve který časový okamžik nastala hranice 90% bezúplatně nabytých povolenek. Aby totiž zdanění nebylo retroaktivní, musí tato hranice nastat až po 1. 1. 2011, kdy vešla v účinnost novela zákona č. 402/2010 Sb. V takovém případě, za dodržení horní hranice 10%, se budou skutečně danit pouze povolenky nabyté po účinnosti novely. V opačném případě, tedy pokud by 90% hranice bezúplatně nabytých povolenek nastala již v roce 2010 a dříve a správní orgány by přesto zdanily celých 10% povolenek, by již tento postup byl v rozporu se zásadou zákazu retroaktivity. Jinými slovy by v takovém případě správní orgány byly povinny zkoumat, kolik procent povolenek provozovatel zařízení skutečně nabytl před 1. 1. 2011 a zdanit pouze takové procento z celkového počtu nabytých povolenek, které připadá na roky 2011 a 2012 (tj. 10% a méně). V konkrétním případě podle výše nastíněného schématu byl nicméně postup správních orgánů plně v souladu s danými právními předpisy a nebyl v rozporu se zásadou zákazu retroaktivity, jelikož dopadal na povolenky nabyté po účinnosti novely zákona o trojdani. Nabytí emisních povolenek do majetku provozovatelů nastává každoročně okamžikem připsání na účet, v roce 2010 žalobce tedy takto nabytl 58,58 % z celkového počtu jemu přidělených povolenek. Hranice 90% bezúplatně přidělených povolenek proto nastala až po 1. 1.

2011, tedy v době účinnosti novely zákona č. 402/2010 Sb. Ani shora vymezené námitky neshledal krajský soud jako důvodné.

15. *K namítanému uložení daňové povinnosti extra legem* soud odkazuje na bod 11 tohoto rozsudku, kde se již se zákonností daňové povinnosti vypořádal. Soud pro úplnost uvádí, že zákonnost vymezení daně darovací z bezúplatně nabytých povolenek byla řešena již Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 12. 7. 2017 č. j. 6 Afs 307/2016-39, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabývá zákonným vymezením daně, přičemž zohledňuje při aplikaci českého práva unijní pravidla. Nejvyšší správní soud uznává, že tímto byla vytvořena poněkud komplikovaná situace, ale: „to však samo o sobě nezpůsobuje, že by výsledek takové aplikace byl „nezákonný“. Nejedná se ani o nemístný soudní aktivismus či o „soudcovskou korekci“ základu daně, ale o důsledné respektování závazků České republiky vůči Evropské unii a o ochranu práv stěžovatele. Podobně také námitka porušení ochrany dobré víry a principu právní jistoty je nedůvodná, neboť jak uvedl Ústavní soud: „nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008-2012, je pouhým příslibem nabytí povolenek provozovateli zařízení vypouštějících skleníkové plyny, a to za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek.“ (viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012). Tedy za této situace, kdy v průběhu obchodovacího období vznikla na základě zákona nová daňová povinnost ke v budoucnu nabytým povolenkám, se žalobce nemůže dovolávat porušení těchto zásad.
16. *K žalobní námitce nerovného zacházení* se vyjádřil Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013-184, který dovodil, že „v případě posuzování dodržení zásady rovnosti v hospodářské oblasti (zde konkrétně v oblasti zdanění), je tedy třeba respektovat široké meze uvážení zákonodárce a je tak namístě zkoumat toliko racionalitu přijatého opatření, tzn. zda existují rozumné důvody pro podrobení právě určité oblasti dani, a vyloučit evidentní svévoli zákonodárce. V nyní projednávaném případě zkoumal soud dodržení zásady rovnosti v kontextu zavedení daně darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek v několika rovinách. První rovinou je, že zdanění bylo zavedeno pouze v jednom z odvětví, na které se směrnice 2003/87/ES vztahuje, a to v odvětví energetiky. Je však evidentní, že odvětví energetiky je dostatečně odlišné od průmyslových odvětví, a to zejména z hlediska odlišných činností a produkce. Nelze proto považovat za diskriminační, pokud dani darovací podléhalo pouze odvětví energetiky. V rámci druhé roviny soud hodnotil, zda nedošlo k diskriminaci některých podniků či zařízení uvnitř energetického odvětví ... je třeba konstatovat, že výroba elektřiny spalováním paliv není v konkurenčním vztahu (případně pouze ve vztahu velmi volném) k ostatním činnostem spadajícím do energetického odvětví, tedy činnostem rafinerie minerálních olejů a koksovací pece (viz příloha I směrnice). Pokud jsou zdaněny pouze podniky zabývající se výrobou elektřiny spalováním paliv, nejde o jejich znevýhodnění ve srovnání s ostatními podniky v energetickém odvětví, neboť tyto činnosti nejsou vzájemně zastupitelné a tvoří odlišné trhy. Nejedná se tedy o srovnatelné činnosti, a proto zde není nutno vyžadovat rovné zacházení. Bylo jen na vůli zákonodárce, kterou z činností v oblasti energetiky podrobí darovací dani.“ Krajský soud se s těmito závěry zcela ztotožňuje a ani tato námitka tedy není důvodná.
17. *K námitce, že stav, kdy cenu emisních povolenek stanoví Ministerstvo životního prostředí a ne zákon je v rozporu s ústavním pořádkem*, se taktéž vyjádřil již Ústavní soud. Zdejší soud proto odkazuje na jeho závěry v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012, že

Shodu s prvopisem potvrzuje

„podle § 7a odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 402/2010 Sb., průměrnou tržní hodnotu povolenky k 28. únoru příslušného kalendářního roku zveřejní Ministerstvo životního prostředí způsobem umožňujícím dálkový přístup. Podle § 16 odst. 1 písm. j) zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 164/2010 Sb., Ministerstvo životního prostředí zveřejňuje předpokládanou tržní hodnotu povolenky. Zákon č. 357/1992 Sb. tedy pouze stanoví, že průměrnou tržní hodnotu povolenky zveřejní Ministerstvo životního prostředí, nikoliv však, že Ministerstvo životního prostředí určuje tržní hodnotu povolenky pro daňové účely“.

18. Krajský soud je na rozdíl od žalobce toho názoru, že je nutné na konkrétní situaci aplikovat podpůrně přímo Směrnici, jelikož zákon o trojdani v rozporu s touto Směrnicí ukládá zdanění všech povolenek, namísto jejich 10%. V dané věci je tedy přímo aplikován právní předpis EU z důvodu ochrany práv jednotlivce (přičemž jsou splněny veškeré podmínky stanovené pro přímou aplikaci Směrnice). Daným výkladem jsou chráněna soukromá subjektivní práva jednotlivce, která by měl, kdyby byla Směrnice implementována správně (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice č. j. 52 Af 57/2015-56 ze dne 19. 10. 2016). Nejedná se tedy o nepřipustný vertikální sestupný účinek, jak namítá žalobce, ale o přípustný vertikální vzestupný účinek Směrnice. Ani tato žalobní námitka tedy nebyla shledána zdejším soudem jako důvodná.
19. Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že žaloba žalobce je nedůvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
20. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobci, neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu právnímu soudu.

Ostrava 24. května 2018

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu