



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a JUDr. Very Šimůnkové ve věci

žalobkyně: **V. E. K. a. s.**,
IČ: X,
se sídlem T., K.,
zastoupená advokátem JUDr. Petrem Zákouckým, LL.M.,
se sídlem V Celnici 1034/6, 110 00 Praha 1,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
se sídlem Masarykova 247/31, 602 00 Brno,

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 6. 2016, č. j. X, a č. j. X,

takto:

- I. Žaloby se zamítají.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobami, doručenými Krajskému soudu v Praze dne 5. 8. 2016 a usnesením ze dne 27. 4. 2016, č. j. X, spojenými ke společnému projednání, podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označených rozhodnutí. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Kolíně (dále jen „finanční úřad“) ze dne 25. 10. 2013, č. j. X a č. j. X. Prvostupňovými rozhodnutími (dodatečnými platebními výměry) doměřil finanční úřad žalobkyni podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“) a podle § 143 ve spojení s § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), darovací daň ve výši 0 Kč, prvně uvedeným dodatečným

platebním výměrem za rok 2011 a druhým uvedeným dodatečným platebním výměrem za rok 2012.

2. Žalobkyně v úvodu žaloby shrnuje skutkový stav a uvádí, že jí byla platebním výměrem Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Kolíně ze dne 7. 3. 2012 vyměřena darovací daň z bezúplatného nabytí povolenek na emise skleníkových plynů za rok 2011 ve výši 1 509 184 Kč a za rok 2012 ve výši 870 528 Kč. Dne 27. 6. 2013 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání, neboť měla za to, že jí daň byla vyměřena v rozporu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady X o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady X ve znění do účinnosti směrnice Evropského parlamentu a Rady X (dále jen „směrnice X“), a že správně měla být daň vyměřena ve výši 0 Kč. Finanční úřad však v dodatečných platebních výměrech potvrdil dříve vyslovené závěry a žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 4. 2014 zamítl žalobkyninu odvolání. Obě rozhodnutí žalobkyně následně napadla žalobami a Krajský soud v Praze je rozsudkem ze dne 8. 1. 2016, č. j. X, zrušil, přičemž se přidržel závěrů vyslovených Soudním dvorem Evropské unie (dále též jen „Soudní dvůr“) v rozsudku ze dne 26. 2. 2015 ve věci X (Š.-E.) a převzatých Nejvyšším správním soudem do rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. X. Žalovaný poté pokračoval v řízení, jehož výsledkem jsou nyní napadená rozhodnutí, která žalobkyně opět pokládá za nezákonná.
3. Žalobkyně připomíná, že žalovaný v napadených rozhodnutích převzal závěry vyslovené v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. X, v němž dospěl Nejvyšší správní soud k tomu, že zdanění emisních povolenek není v rozporu se směrnicí X, pokud bylo darovací dani podrobena méně než 10 % z jejich celkového počtu. Žalobkyně má však za to, že § 7a zákona o trojdani nelze aplikovat ani na 10 % těchto povolenek. Každá daň jakož i podklady pro její stanovení (základ a předmět daně) musí mít jasný zákonný podklad, jehož absenci nelze překlenout interpretací nad rámec textu zákona. Podle § 7a zákona o trojdani je základem daně darovací u bezúplatně nabytých povolenek průměrná tržní hodnota povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku vynásobená počtem bezúplatně nabytých povolenek k výrobě elektřiny pro příslušný kalendářní rok. Je-li tedy základ daně pro rozhodné roky 2011 a 2012 stanoven bez jakéhokoli omezení (bylo tedy úmyslem zákonodárce postihnout darovací daní *všechny* bezúplatně nabyté povolenky), nelze jej toliko interpretací soudu zúžit pouze na 10 % bezúplatně nabytých povolenek v letech 2008 – 2012. Z článku 10 směrnice X pro zákonodárce členského státu nevyplývá povinnost zpoplatnit 10 % všech nabytých povolenek, nýbrž pouze možnost tak učinit, ať už skrze zdanění či jiným způsobem. Pokud však skutečně zákonodárce zamýšlel takto využít darovací daň, měl to jasně vyjádřit v zákoně o trojdani, a to ještě před rokem 2008 (ostatně lze pochybovat o tom, že skutečným smyslem § 7a zákona o trojdani byla transpozice směrnice X, neboť ten neobsahuje odkaz na ni, což je standardem vyplývajícím z Legislativních pravidel vlády). Pokud se tak nestalo, není možné, aby to svou úvahou nahradil Nejvyšší správní soud. Naznačený postup by byl v rozporu s článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), článkem 2 odst. 1 Ústavy České republiky a Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“). Naopak je namístě aplikovat ústavní princip *in dubio pro libertate* (v pochybnostech ve prospěch práva) a má-li § 7a zákona o trojdani více výkladů, z nichž jeden umožňuje zpoplatnit až 10 %

bezúplatně nabytých povolenek, je třeba upřednostnit ten z výkladů, podle něž povolenky nemají být zpoplatněny vůbec.

4. Jak vyplývá z rozsudku Soudního dvora ve věci X (*Š.-E.*), článek 10 směrnice X má vzestupný vertikální účinek. Žalobkyně má tedy právo na to, aby Česká republika nezpoplatnila více než 10 % bezúplatně nabytých povolenek. Směrnice však nemůže mít sestupný vertikální účinek a stanovit žalobkyni povinnosti. Na základě článku 10 tedy České republice nevzniká právo zdanit 10 % bezúplatně nabytých povolenek, aniž by byly podrobnosti zakotveny ve vnitrostátním právu.
5. Dále žalobkyně namítá, že zdanění 10 % bezúplatně nabytých povolenek je nezákonné, protože porušuje zásadu rovnosti před zákonem, což je v rozporu s články 1 a 3 Listiny, článkem 21 Listiny základních práv Evropské unie, článkem 1 a 14 Úmluvy a článkem 1 12. dodatkového protokolu k Úmluvě. Tato daň byla totiž zavedena jen v odvětví energetiky pro výrobce elektřiny produkované spalováním paliv. Zatěžuje tedy pouze jednu činnost v rámci určitého odvětví, přičemž takto selektivní přístup článek 10 směrnice X nepředvídá. Jiné činnosti (konkrétně dalších devět z deseti činností vypočtených v příloze č. 1 směrnice), při kterých rovněž vznikají emise skleníkových plynů, však touto daní postiženy nebyly, aniž by to zákonodárce jakkoli zdůvodnil. Cílem unijní úpravy alokace emisních povolenek je postupné snížení jejich množství a s tím související snížení emisí skleníkových plynů. Tento cíl se týká všech odvětví stejně, směrnice X mezi odvětvími žádné rozdíly nečiní a podle důvodové zprávy k této směrnici by je neměl činit ani český zákonodárce. Odlišný přístup k výrobcům elektřiny spalováním paliv např. oproti rafineriím minerálních olejů nebo koksovacím pecím Nejvyšší správní soud nijak nevysvětlil, přestože obě zmíněná zařízení produkují ročně v průměru pětikrát více CO₂ než spalovací zařízení. Zákonodárce tedy daní postihuje ty výrobce elektřiny, kteří emisemi zatěžují životní prostředí méně, oproti těm, kteří jej zatěžují více, přestože účelem směrnice X je obecně emise skleníkových plynů snížit. Ostatně účel novely zákona o trojdani č. 402/2010 Sb. označil Soudní dvůr Evropské unie i Nejvyšší správní soud za rozporný s cíli směrnice X.
6. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. X, ospravedlňuje selektivní daň postihující pouze část odvětví energetiky tím, že ostatní odvětví, na které se směrnice vztahuje, nejsou k výrobě elektřiny produkované spalováním v konkurenčním vztahu. Není však jasné, proč Nejvyšší správní soud pokládá za určující právě kritérium existence konkurenčního vztahu, které ve vztahu k diskriminaci (rozdílnému zacházení s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné situaci, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatnění odlišného přístupu) nemá relevanci. Důvodem, proč se Nejvyšší správní soud zaměřil právě na otázku konkurenčního vztahu, je patrně inspirace judikaturou Soudního dvora Evropské unie vztahující se k neoprávněným veřejným podporám, z níž však vyplývá, že doložení konkurenční povahy trhů není pro konstatování diskriminace nezbytné. I podpora dopadající nediskriminačně na celé odvětví totiž může působit diskriminačně ve vztahu k jinému odvětví (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 12. 2002 ve věci X, *Italská republika vs. Komise*, odst. 94 – 98).
7. I pokud by žalobkyně akceptovala tvrzení Nejvyššího správního soudu, že porušit zásadu rovnosti je možné pouze ve vztahu k subjektům působícím na stejném trhu (ať už definovaném geograficky, výrokově, nebo jako trh navazující či konglomerátní),

Nejvyšší správní soud se vymezením trhu ve věci sp. zn. X vůbec nezabýval a není tedy jasné, jak k závěru o nekonkurenčním trhu došel. Příjemci povolenek totiž mohou být konkurenty nebo být soutěžně ovlivněni např. na základě konglomerátních účinků (přes společnou zákaznickou základnu) nebo potenciální konkurence (např. koksovny využívající odpadní teplo k výrobě elektřiny).

8. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, který v napadených rozhodnutích uvedl, že otázka diskriminace v souvislosti s darovací daní z bezúplatného nabytí emisních povolenek již byla rozřešena Ústavním soudem ve věci sp. zn. X. Tato věc se však týkala pouze otázky potenciální diskriminace výrobců solární elektřiny.
9. Další diskriminační prvek žalobkyně spatřuje v tom, že darovací daň nedopadá na oblast výroby elektřiny a tepla kombinovaným způsobem, což je přímá konkurence žalobkyně a ostatních výrobců elektřiny spalováním paliv. I to je v rozporu s účelem směrnice X, jejímž cílem je zabránit ztrátě konkurenceschopnosti výrobních odvětví, na které se směrnice vztahuje. Žalobkyně uzavírá, že je diskriminována oproti příjemcům povolenek, kteří darovací daň uhradit nemusí, protože neexistuje žádný důvod, který by ospravedlňoval odlišné zacházení.
10. Dále žalobkyně namítá, že selektivní zdanění bezúplatného nabytí emisních povolenek poskytlo veřejnou podporu těm provozovatelům odvětví vypočtených v příloze č. 1 směrnice X, jejichž povolenky darovací daní zatíženy nebyly. Jelikož selektivní opatření podle § 7a a § 14 zákona o trojdani nebyly oznámeny Evropské komisi, jak to ukládá článek 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále též jen „S.“), je tato veřejná podpora v rozporu s článkem X S.. Tím pádem jsou obě zmíněná ustanovení podle článku 108 odst. 3 S. neúčinná a darovací daň z bezúplatného nabytí emisních povolenek je vybírána bez právního důvodu.
11. Žalobkyně dále namítá, že zdanění emisních povolenek odporuje principu legitimního očekávání a představuje pravou retroaktivitu. Národním alokačním plánem pro období 2008 – 2012 schváleným Evropskou komisí byla stanovena bezplatná alokace emisních povolenek. Novelou zákona o trojdani č. 402/2010 Sb. bylo přidělení emisních povolenek v letech 2011 a 2012 zatíženo darovací daní. Nejvyšší správní soud však svým rozsudkem ze dne 9. 7. 2015, č. j. X, vymezil předmět daně na emisní povolenky přidělené v období 2008 – 2012 (tedy na období předcházející novele zákona o trojdani), čímž retroaktivně změnil zdaňovací období a zpětně žalobkyni založil povinnost, která vyplývá z rozhodných skutečností z roku 2008. To představuje zásah do žalobkynina ústavního práva vlastnit majetek. I Ústavní soud, který se v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. X, rovněž zabýval otázkou zákonnosti darovací daně na emisní povolenky, uvádí, že se nejedná o retroaktivní právní úpravu s ohledem na to, že *budou zdaňovány teprve v budoucnu nabyté povolenky* (srov. bod 81 cit. nálezu), což se však podle přesvědčení žalobkyně nestalo.
12. Pokud by soud neakceptoval dříve uvedené žalobní body, poukazuje žalobkyně také na to, že žalovaný darovací daň vypočetl nesprávně. V napadených rozhodnutích vychází z předpokladu, že mohlo být zdaněno 106 583 emisních povolenek (tj. 10 % z celkového počtu povolenek alokovaných v období 2008 – 2012), přičemž daň rovnoměrně rozděljuje mezi roky 2011 a 2012, pro něž byla daň vyměřována (tj. pro každý rok bylo předmětem daně 13 481 povolenek). Výši daně počítá žalovaný jako součin počtu povolenek za rok a průměrné ceny povolenky (v roce 2011 349,84 Kč a

v roce 2012 201,79 Kč). Daň z povolenek vyměřená žalobkyni v roce 2011 činila 1 509 184 Kč a v roce 2012 870 528 Kč. Popsaný výpočet, který alokuje 50 % zdanitelných povolenek na rok 2011 a 50 % na rok 2012, však nemá oporu v zákoně o trojdani, ani v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. X, a především je nelogický. Z dikce článku 10 směrnice X totiž žalobkyně dovozuje, že předmětem daně by měly být až ty povolenky, které byly v rámci pětiletého období přiděleny po vyčerpání 90 % povinně zdarma přidělených povolenek. K překročení 90% limitu došlo až v roce 2012. Proto všechny povolenky přidělené po tomto okamžiku podléhají zdanění darovací daní (daň vyměřená žalobkyni za rok 2011 tak má činit 0 Kč oproti původním 1 509 184 Kč a za rok 2012 tak má činit 1 741 024 Kč oproti původním 870 528 Kč). Žalobkyní naznačený výpočet pro ni (s ohledem na nižší cenu povolenek v roce 2012) představuje úsporu 638 688 Kč a je podle jejího přesvědčení více v souladu s článkem 10 směrnice X a s citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně poukazuje na zásadu, že umožňuje-li právní předpis více výkladů (v posuzované věci více možností alokace zdanitelných povolenek mezi roky 2011 a 2012), je třeba upřednostnit ten, který méně zasahuje její do majetkové sféry jakožto daňového subjektu.

13. Dále žalobkyně namítá, že se žalovaný v napadených rozhodnutích nedostatečně vypořádal s její argumentací obsaženou ve vyjádření ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení, konkrétně v bodech II. a IV vyjádření ze dne 7. 3. 2016
14. Žalobkyně konečně navrhuje, aby zdejší soud navrhl Ústavnímu soudu zrušení předmětných ustanovení zákona o trojdani.
15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve rekapituluje dosavadní průběh řízení a odkazuje na napadená rozhodnutí. K jednotlivým žalobním bodům uvádí, že nemá za to, že se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. X, dovolává sestupného přímého účinku směrnice, což ostatně unijní právo ani nepřipouští. Naopak byl aplikován vzestupný přímý účinek, neboť přísnější vnitrostátní právní předpis (podle § 7a zákona o trojdani bylo možné zdanit všechny bezúplatně nabyté povolenky, nikoli jen jejich desetinu) byl v souladu se směrnicí X vyložen tak, že žalobkyni vznikla nižší daňová povinnost. Žalovaný neuložil žalobkyni žádnou povinnost nad rámec vnitrostátní normy, naopak vnitrostátní normu aplikoval tak, aby byla zachována práva plynoucí jí z této směrnice.
16. Jde-li o žalobkyní tvrzené porušení zásady rovnosti, odkazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. X, kde byla tato otázka podrobně posouzena způsobem, s nímž se ztotožňuje. Darovací daň není v rozporu se zásadou rovnosti, neboť zákonodárce jí podpořil ten způsob výroby elektřiny, který pokládal za šetrnější a efektivnější, což je i cílem směrnice X. Pokud jde o nepřiléhavý odkaz na bod 75 nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. X, v napadeném rozhodnutí, žalovaný uznává, že se dopustil zjevné chyby v psaní a měl v úmyslu odkázat na bod 85 cit. nálezu, v němž Ústavní soud konstatoval, že je nutno respektovat vůli zákonodárce k přijetí jím zvolených opatření, pokud jsou splněny podmínky legitimního zákonného účelu prosazovaného zákonnými prostředky a současného vyloučení evidentní svévole.

17. Žalovaný dále nemá za to, že je darovací daň v rozporu s článkem 107 S.. Podle něj je nedovolená taková podpora, která je způsobilá narušit hospodářskou soutěž a obchod mezi členskými státy. Žalobkyně to sice namítá, avšak nespecifikuje, zda, resp. jakým způsobem k tomu v daném případě mělo dojít; jde tedy o naprosto obecnou námitku, k níž se nelze vyjádřit.
18. K námitce, že se jedná o retroaktivní zdanění, uvádí žalovaný, že Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. X, konstatoval, že budou zdaňovány pouze do budoucna přidělené povolenky a tato právní úprava tedy není ani nepravě retroaktivní (Národní alokační plán je pouze příslibem přidělení povolenek při splnění podmínek). Podle § 7a zákona o trojdani jsou předmětem daně povolenky přidělené v letech 2011 a 2012, které žalovaný zdanil, přičemž dodržel podmínky plynoucí ze směrnice X.
19. Konečně k námitce, že darovací daň nesprávně vypočetl, uvádí žalovaný, že počet zdaňovaných povolenek stanovil tak, aby bylo respektováno pravidlo, že jen 10 % povolenek lze přidělit za úplatu, přičemž celkový počet zdanitelných povolenek rozdělil poměrně mezi roky 2011 a 2012. Žalobkyně v letech 2011 a 2012 nabyla bezúplatně emisní povolenky, čímž jí v obou letech vznikl předmět darovací daně, nelze tedy povolenky přidělené v roce 2011 vůbec nezdanit. Při tom bylo zohledněno, že žalobkyně nabyla více povolenek, než je možno zdanit darovací daní (počet zdaněných povolenek byl adekvátně snížen). Základem systému alokace povolenek byl Národní alokační plán, který stanovil celkové množství povolenek a rozdělil tento počet na pět let. Proto nelze podle přesvědčení žalovaného přisvědčit úvaze žalobkyně, že má být zdaněno až posledních 10 % z celkově přidělených povolenek při zohlednění ceny povolenky v roce 2012; takový závěr ostatně nevyplývá ani z rozsudků Soudního dvora Nejvyššího správního soudu. Žalovaný postupoval při stanovení daně podle § 7a zákona o trojdani a jakmile byly naplněny konstrukční prvky daně (předmět daně vznikl samostatně v letech 2011 a 2012), měl povinnost daň vyměřit, což v souladu se zákonem učinil. Soulad tohoto výpočtu se zákonem aproboval i Krajský soud v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, v rozsudku ze dne 19. 10. 2016, č. j. X. Žalovaný proto nespatřuje důvod pro předkládání věci Ústavnímu soudu a navrhuje zamítnutí žaloby.
20. V doplnění svého vyjádření pak žalovaný upozornil na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2017, č. j. X, a ze dne 9. 8. 2017, č. j. X, v nichž Nejvyšší správní soud potvrdil a upřesnil závěry vyslovené v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. X.
21. Ze správního spisu zjistil soud následující podstatné skutečnosti. Dne 31. 3. 2011 podala žalobkyně přiznání k darovací dani za rok 2011 a dne 7. 3. 2011 vydal finanční úřad platební výměr na 1 509 184 Kč. Dne 2. 4. 2012 podala žalobkyně přiznání k darovací daní za rok 2012 a dne 23. 7. 2012 vydal finanční úřad platební výměr na 870 528 Kč. Dne 27. 6. 2013 podala žalobkyně dodatečná daňová přiznání za roky 2011 a 2012, kterými žádala, aby finanční úřad oba platební výměry změnil tak, že darovací daň za oba roky činí 0 Kč, přičemž argumentovala obdobně jako v žalobě. Finanční úřad neshledal, že by bylo na místě na dříve stanovené daňové povinnosti cokoli měnit, a dne 25. 10. 2013 vydal dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni za rok 2011 a 2012 doměřil daň ve výši 0 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobkyně odvolala. Žalovaný rozhodnutími ze dne 16. 4. 2014 obě odvolání zamítl. Proti těmto rozhodnutím žalobkyně brojila žalobami, které Krajský soud v Praze

spojil ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 8. 1. 2016, č. j. X, je zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V rozsudku odkázal na závěry vyslovené Soudním dvorem a Nejvyšším správním soudem ve věci Š.-E. a uložil žalovanému, aby v dalším řízení přezkoumal, zda byla v období 2008 – 2012 dodržena 10 % hranice pro zdanění emisních povolenek. K tomu žalovaného zavázal zjistit a ve správním řízení učinit předmětem dokazování, kolik povolenek bylo celkově vydáno, v kterém odvětví energetiky a kolik jich podléhalo darovací dani. Tyto skutečnosti měl žalovaný prokázat Národním alokačním plánem a údaji z evidencí Ministerstva životního prostředí či Energetického regulačního úřadu. Pokud by žalovaný dospěl k závěru, že bylo zdaněno méně než 10 % povolenek (či právě tolik), přičemž musí vycházet z počtu povolenek a nikoli jejich hodnoty, pak byla žalobkyni daň vyměřena oprávněně. Pokud vyjde najevo, že bylo v odvětví energetiky zdaněno více než 10 % povolenek, byla část povolenek přesahující desetiprocentní hranici zdaněna v rozporu se směrnicí, a je proto třeba s ohledem na zásadu přímého účinku zákon o trojdani neaplikovat. V takovém případě je také třeba zjistit, jak konkrétně se chybný postup projevil v dani vyměřené žalobkyni; nelze totiž připustit, aby daň dopadla na jednotlivé subjekty nerovnoměrně.

22. Poté žalovaný pokračoval v řízení a dne 16. 2. 2016, resp. 19. 2. 2016 seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Přitom žalobkyni sdělil, že v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. X, bod 85, vypočetl, že žalobkyni bylo v letech 2008 – 2012 přiděleno 1 065 830 povolenek, přičemž 10 % (které mohly být zatíženy darovací daní) činí 106 583. Žalobkyni bylo jak v roce 2011 tak v roce 2012 zdaněno 13 481 povolenek, celkem tedy 26 962 povolenek. Desetiprocentní hranice stanovená směrnicí tedy překročena nebyla a darovací daň byla žalobkyni vyměřena oprávněně. V návaznosti na to podala žalobkyně vyjádření, které je v podstatě shodné s žalobou. Dne 7. 6. 2016 vydal žalovaný napadená rozhodnutí. V nich zrekapituloval průběh řízení a zopakoval to, co uvedl v seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Poté rozdělil žalobkyniny námitky vznesené v průběhu řízení do bodů: a) přímý účinek směrnice, b) retroaktivita zdanění, c) zásada rovnosti, d) průměrná tržní hodnota povolenek, e) rozpor s § 147 odst. 4 daňového řádu a f) nesprávnost výpočtu daně a tyto okruhy námitek následně vypořádal za užití závěrů vyplývajících z žalovaným výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora ve věcech Š.-E..
23. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
24. V posuzované věci jde o zdanění emisních povolenek na skleníkové plyny. Systém emisních povolenek byl v Evropské unii zaveden směrnicí X v návaznosti na Kjótský protokol k Rámcové úmluvě Organizace spojených národů o změně klimatu a společném plnění závazků z něj vyplývajících, aby členské státy efektivněji snižovaly emise skleníkových plynů. Směrnice X stanoví základní rámec systému přidělování emisních povolenek a kontrolní, sankční a jiné mechanismy, které mají členské státy

transponovat do vnitrostátního práva. Vytvoření národních systémů pro přidělování emisních povolenek však zůstalo v působnosti členských států (srov. čl. 16 preambule směrnice X). Podle článku 10 této směrnice „[p]ro tříleté období počínající dnem 1. ledna 2005 členské státy přidělí alespoň 95 % povolenek zdarma. Pro pětileté období počínající dnem 1. ledna 2008 členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma“, přičemž důvodem bylo zmírnění hospodářského dopadu jednostranného zřízení trhu s emisními povolenkami. Tato směrnice byla do českého právního řádu transponována zákonem č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Česká republika vydala nařízením vlády ze dne 25. 2. 2008 (pod č. 80/2008 Sb.) Národní alokační plán pro období 2008 – 2012, který představoval příslib, jakým způsobem a jakým subjektům v České republice budou emisní povolenky zdarma přiděleny. Dne 28. 12. 2010 vstoupil v účinnost zákon č. 402/2010 Sb., kterým byl mj. novelizován zákon o trojdani, podle jehož § 7a ve znění po novele „[z]ákladem daně darovací u bezúplatně nabytých povolenek je průměrná tržní hodnota povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku vynásobená počtem bezúplatně nabytých povolenek k výrobě elektřiny pro příslušný kalendářní rok. Průměrnou tržní hodnotu povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku zveřejní Ministerstvo životního prostředí způsobem umožňujícím dálkový přístup.“ Záhy vyvstala otázka, zda a případně do jaké míry je česká právní úprava v souladu se směrnicí X a Nejvyšší správní soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí o vyměření daně položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku tohoto znění: „Je třeba článek 10 směrnice X vykládat v tom smyslu, že brání uplatnění takových vnitrostátních předpisů, které podrobují bezplatné přidělení emisních povolenek v příslušném období dani darovací?“ Soudní dvůr se se předběžnou otázkou zabýval ve věci ve věci X a v rozsudku ze dne 26. 2. 2015 na předběžnou otázku odpověděl tak, že „Článek 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady X ze dne 13. října 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady X musí být vykládán v tom smyslu, že brání uplatnění takové daně darovací, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, pokud tato daň nerespektuje 10% horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, kterou stanoví tento článek, což musí ověřit předkládající soud.“ Nejvyšší správní soud poté v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. X, vyložil českou právní úpravu v souladu se závěry Soudního dvora a dospěl k tomu, že zdanění emisních povolenek přidělených výrobcům elektřiny spalováním s ohledem na širokou diskreci zákonodárce při ukládání daní neporušuje zásadu rovnosti, neboť právě to mu umožňuje zatížit daní ty činnosti, které pokládá za nežádoucí. Zdanění emisních povolenek tedy není v rozporu s unijní úpravou, pokud nebude dani podrobena více než 10 % povolenek přidělených konkrétnímu daňovému subjektu.

25. Žalobkyně nejprve namítá, že darovací daň z emisních povolenek nemá v českém právu dostatečný právní základ. Ustanovení § 7a zákona o trojdani totiž nelze aplikovat ani na 10 % těchto povolenek, neboť každá daň jakož i její základní konstrukční prvky (základ a předmět daně) musí mít jasný zákonný podklad, jehož absenci nelze překlenout interpretací nad rámec textu zákona. Soud v této souvislosti odkazuje na znění zákona o trojdani, z něhož bez jakýchkoli pochybností plyne, co je předmětem daně v dané věci. Český zákonodárce se prostřednictvím novelizace zákona o trojdani provedené zákonem č. 402/2010 Sb. rozhodl zdanit bezúplatně nabytí

povolенок 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 něž se vztahuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, pouze spalování paliv výrobcem elektřiny. Za základ daně označil průměrnou tržní hodnotu povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku vynásobenou počtem bezúplatně nabytých povolenek k výrobě elektřiny pro příslušný kalendářní rok. Sazba darovací daně u těchto bezúplatně nabytých povolenek byla stanovena ve výši 32%.

26. K této právní úpravě se již vyčerpávajícím způsobem vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 7. 2017, č. j. X, který uvedl „[12] *Takto široký rozsah zdanění darovací daní, který dopadá na nabytí emisních povolenek příslušnými subjekty, se však ukázal jako rozporný se Směrnicí, neboť ta ve svém článku 10 stanoví, že „Pro pětileté období počínající dnem 1. ledna 2008 členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma.“ Výkladem pojmu „zdarma“ se zabýval Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 17. 10. 2013, věc X, Iberdrola a další, v němž uvedl, že „pojem „bezplatnost“ stanovený v článku 10 směrnice X brání nejen přímému stanovení ceny za přidělení emisních povolenek, ale také následnému výběru poplatku za přidělení uvedených povolenek.“ Tyto závěry rozvedl Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 26. 2. 2015, ve věci X, který se týkal právní úpravy obsažené v zákoně o trojdani, když dospěl k závěru, že čl. 10 Směrnice dopadá i na uvalení darovací daně novelizací zákona o trojdani – srov. bod 24 tohoto rozsudku. Promítnutí tohoto závěru na projednávanou věc přitom představuje projev vertikálního vzestupného účinku směrnice, neboť široké zdanění stanovené členským státem je omezeno ve prospěch jednotlivce působením této Směrnice. Stěžovatel sice s tímto závěrem nesouhlasí, ale Nejvyšší správní soud nevidí žádnou jinou cestu, jak dostat znění zákona o trojdani a zároveň evropskému právu, které má obecně nadřazenost, a v případě právní úpravy formou směrnice má i za určitých podmínek přímý účinek. Tento přímý účinek byl přitom fakticky konstatován i Soudním dvorem Evropské unie. Nejvyšší správní soud dále doplňuje, že Soudní dvůr nedospěl k závěru, že vnitrostátní úprava darovací daně je bez dalšího v rozporu s unijním právem, pouze uvedl, že unijní právo brání uplatnění darovací daně, o jakou se jedná v projednávané věci, pokud tato daň nerespektuje 10% horní hranici pro zdanění přidělených povolenek. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že pokud je vnitrostátní právo vykládáno a aplikováno tak, aby předmětné zdanění dopadlo pouze na povolenky představující tuto 10% hranici, nelze hovořit o tom, že by národní právo bylo v rozporu s unijním právem a že by proto nebylo aplikovatelné. K ověření, zda je tato hranice dodržena, přitom Soudní dvůr Evropské unie národní soudy přímo vyzval – srov. bod 30 rozsudku ze dne 26. 2. 2015, ve věci X.“ S těmito závěry se soud ztotožňuje. Námitka není důvodná.*
27. Klíčovou otázkou v posuzované věci je otázka zákonnosti zdanění povolenek na emise skleníkových plynů. Jejimi jednotlivými aspekty se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. X, a to v přímé návaznosti na rozsudek Soudního dvora ve věci X (Š.-E.), na něž již bylo v předchozím textu mnohokrát poukazováno. Žalobkyně nicméně nenamítá, že by se žalovaný v napadeném rozhodnutí odchýlil od právních závěrů vyslovených v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu, nýbrž zpochybňuje správnost a zákonnost těchto závěrů a domáhá se jejich revize. Soud však po prostudování věci neshledal důvod odchýlit se při vypořádání zbývajících námitek od předcházející rozhodovací praxe, a to v první řadě proto, že právní názor Nejvyššího správního soudu shledává správným a zcela

aplikovatelným na právě posuzovanou věc, jak bude uvedeno dále. Dále je třeba podotknout, že se nejedná o právní názor ojedinělý, protože byl Nejvyšším správním soudem opakovaně potvrzen; stalo se tak například v již uváděném rozsudku ze dne 12. 7. 2017, č. j. X, a také v rozsudku ze dne 9. 8. 2017, č. j. X. To je rovněž důvodem, proč zdejší soud neshledává důvod k předložení věci Ústavnímu soudu postupem podle článku 95 odst. 2 Ústavy.

28. Žalobkyně namítá, že zdanění 10 % bezúplatně nabytých povolenek porušuje zásadu rovnosti před zákonem a je pro ni – a spolu s ní pro všechny výrobce elektřiny spalováním paliv – diskriminační oproti jiným odvětvím, která zatížena darovací daní na povolenky nejsou, přestože v průměru produkují několikanásobně více emisí. V rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. X, bod 62, Nejvyšší správní soud vyšel z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. X; podle žalobkyně však Nejvyšší správní soud nezdůvodnil, proč vycházel právě z kritéria konkurenčního vztahu. Soud k tomu odkazuje na úvahy Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku ze dne 12. 7. 2017, č. j. X, kde v návaznosti na předcházející citované rozsudky uvedl následující: „[18] Nejvyšší správní soud setrvává na výše uvedených závěrech, že zákonodárce měl široké pole při uvalení předmětné darovací daně z nabytí emisních povolenek. Pokud zdanění podrobil pouze výrobce elektřiny produkované spalováním paliv, nelze jen na základě této skutečnosti dovozovat porušení zásady zákazu diskriminace. Na tom ničeho nemění tvrzení stěžovatele, že z hlediska vypouštění skleníkových plynů existují v rámci odvětví energetiky „horší“ činnosti, a to s ohledem na studie Evropské agentury pro životní prostředí z roku 2009. Nejvyšší správní soud setrvává na výše uvedených závěrech, že za problematické by muselo být označeno různé zdanění soutěžitelů, kteří jsou navzájem v soutěžním vztahu, jelikož by se mohlo jednat o státní podporu těch soutěžitelů, kteří nebyli podrobeni zdanění – srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 9. 2006, ve věci X, L. Boiron S., bod 33 a násl. Nelze proto zjednodušeně tvrdit, že by stěžovatel, resp. výrobci elektrické energie produkované spalováním paliv, byli ve stejné nebo srovnatelné situaci s rafinerií minerálních olejů nebo provozováním koksovacích pecí, neboť se typově jedná o zcela jiné subjekty, které se zaměřují na provádění vzájemně nezastupitelné činnosti. Pouhý fakt, že jsou všichni producenti emisí oxidu uhličitého, na které dopadá Směrnice, neznámá, že jsou ve stejné či srovnatelné pozici, neboť ostatní okolnosti jejich faktického fungování jsou zcela jiné.

[19] Pokud by měla platit teze, že všichni, kteří mají jeden společný aspekt své činnosti (ať už ekonomický, faktický či právní), jsou ve stejném nebo srovnatelném postavení, popřelo by to možnost zákonodárce vytvářet speciální úpravu pro jednotlivé obory a odvětví (jako je tomu i v projednávané věci), neboť vždy by mohlo být argumentováno tím, že se jedná o diskriminaci, protože jiná odvětví či oblasti činnosti vykazující určité, částečně shodné aspekty mají jiné podmínky zdanění. Zdůrazněním toho, že pro akceptaci sektorového zvláštního zdanění je nutné podrobně zkoumat, zda dotčené osoby nemohou být při své hospodářské činnosti konfrontovány s jednáním osob, které by jim za určitých, specifických a zcela okrajových okolností mohly za „výhodnějších podmínek“ (neboť by nebyly zatíženy takovouto sektorovou daní) snadněji konkurovat, by popřelo výše nastíněnou širokou pravomoc zákonodárce při volbě zdanění jednotlivých činností.

[20] Na podporu výše uvedeného a k otázce údajného poskytnutí podpory jiným subjektům působícím v oblasti energetiky, která je vymezená dle Směrnice, Nejvyšší správní soud rovněž odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 7. 9. 2006, ve věci X, L. B. S.,

v němž bylo uvedeno, že „poplatníci daně se nemohou dovolávat toho, že osvobození jiných podniků od daně představuje státní podporu, aby se vyhnuli zaplacení uvedené daně nebo získali její vrácení (viz zejména výše uvedené rozsudky Banks, bod 80, a D. C. F. a další, body 42 a 44, jakož i rozsudek ze dne 15. června 2006, A. L., X a X, Sb. rozh. s. X, bod 43).“ Soudní dvůr v citovaném rozsudku pojednával o situaci, kdy se jednalo o „[...] daň, jíž je podrobena pouze jedna ze dvou kategorií subjektů, které jsou v soutěžním postavení, a to farmaceutické laboratoře.“ Stěžovatel se tak nemůže dovolávat toho, že nejsou-li jiné subjekty zatíženy stejnou daní, jde o nedovolenou státní podporu, jelikož zde chybí prvek narušení hospodářské soutěže ve prospěch jedné části trhu, přičemž Nejvyšší správní soud nemá za to, že by výrobci elektrické energie spalováním paliv byli v přímém konkurenčním vztahu s rafineriemi či koksovacími pecemi.“ (body 18 – 20 cit. rozsudku).

29. Z citované pasáže vyplývá, že Nejvyšší správní soud (potažmo Ústavní soud) respektuje širokou diskreci zákonodárce zatížit určité odvětví nebo činnost daní na základě vlastní úvahy a politického rozhodnutí o potřebnosti a vhodnosti nastavení daňových předpisů v konkrétním případě. To platí i pro sektorovou daň, jíž právě může zákonodárce zvýhodnit určité činnosti, které považuje za žádoucí, a naopak znevýhodnit činnosti, které pokládá za nežádoucí nebo dokonce škodlivé. Právě to je důvodem, proč neobstojí námitka žalobkyně, že zde není žádný důvod pro odlišné zacházení – tím důvodem je totiž právě politické rozhodnutí zákonodárce, do kterého soud nemá důvod zasahovat, pokud má takové rozhodnutí legitimní účel a nevyznačuje-li se zjevnou svévolí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. X, bod 76), což se v posuzované věci nestalo – zákonodárce pokládá výrobu elektřiny spalováním za méně žádoucí, než výrobu elektřiny za současného využití tepla (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. X, bod 67). Na tom nic nemění skutečnost, že žalobkyně subjektivně hodnotí rozhodnutí zákonodárce jako nevhodné nebo dokonce snad jako nespravedlivé ve vztahu k ostatním subjektům, které na rozdíl od ní darovací daní na emisní povolenky zatíženy nejsou, přestože se na znečišťování ovzduší emisemi skleníkových plynů podílí stejně či více.
30. Vytýká-li žalobkyně Nejvyššímu správnímu soudu, že ve svých úvahách o (ne)diskriminaci darovací daní vycházel zejména z otázky jejího konkurenčního vztahu s ostatními daňovými subjekty, podotýká k tomu soud, že žalobkyně nenaznačuje, jaké jiné východisko podle ní umožňuje lépe posoudit otázku existence její diskriminace vůči ostatním daňovým subjektům. Otázku diskriminace nelze nikdy posuzovat izolovaně, naopak je z logiky věci vždy třeba vzít v úvahu postavení srovnatelných subjektů, a pokud je s nimi ve srovnatelné situaci zacházeno odlišně, položit si otázku, zda jsou pro to legitimní důvody či nikoli. Soud naopak pokládá hledisko konkurenčního vztahu za příléhavé, protože obecně je diskrece státu ve stanovení daňové povinnosti (a s tím spojeného zásahu do vlastnického práva daňového subjektu) velmi vysoká. Pokud by tím však měl narušovat hospodářskou soutěž, je to indikátorem možné svévole a rozporu s unijním právem.
31. Co se týče otázky společného trhu, Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zdůraznil, že pouhá skutečnost, že žalobkyně jakožto výrobce elektřiny spalováním vypouští emise skleníkových plynů stejně jako koksovary nebo rafinerie minerálních olejů, neznamená, že spolu tvoří společný trh, jestliže se v ostatních aspektech svého

fungování výrazně odlišují (zabývají se zcela odlišnou činností). Nicméně ani skutečnost, že žalobkyně s některými subjekty nezatíženými darovací daní v konkurenčním vztahu být může (např. s těmi, které rovněž vyrábějí elektřinu, avšak jiným způsobem, nebo potenciálně cílí na totožné zákazníky), ještě neindikuje diskriminaci, protože odlišné zacházení může mít legitimní důvod a je-li prosto libovůle, pak diskriminační není (srov. argumentaci v bodě 29).

32. Žalobkyně dále Nejvyššímu správnímu soudu vytýká, že v rozsudku 9. 7. 2015, č. j. X (bod 62) nepřiléhavě odkazuje na bod 75 nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. X. V něm se totiž Ústavní soud nezabýval otázkou diskriminace v souvislosti s darovací daní z bezúplatného nabytí emisních povolenek, nýbrž pouze otázkou potenciální diskriminace výrobců solární elektřiny. Soud však konstatuje, že v odkazovaném bodě Ústavní soud vyslovil obecný závěr, který lze aplikovat jak na výrobce solární elektřiny, tak na výrobce elektřiny spalováním. Soud uzavírá, že pokud měla tedy žalobkyně za to, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci Š.-E. nedostatečně vyložil, proč nepokládá právní úpravu darovací daně z emisních povolenek dopadající i na žalobkyni za diskriminační, pak to bezesbytku učinil v právě citovaném rozsudku ze dne 12. 7. 2017, č. j. X, s nímž se soud ztotožňuje. Námitka je nedůvodná.
33. Na úvahy Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku ze dne 12. 7. 2017, č. j. X, které byly rozsáhle citovány shora, lze plně odkázat také v souvislosti s námitkou žalobkyně, že selektivní zdanění produkce elektřiny spalováním představuje nedovolenou veřejnou podporu v rozporu s čl. 107 S. Nejvyšší správní soud se vypořádává také s rozsudkem Soudního dvora ve věci X, L. B. S., na který odkazuje žalobkyně. Dospívá přitom k závěru, že se nelze dovolávat toho, že nejsou-li jiné subjekty zatíženy stejnou daní, jde o nedovolenou státní podporu, neboť zde chybí prvek narušení hospodářské soutěže ve prospěch jedné části trhu, přičemž Nejvyšší správní soud (a shodně tak i zdejší soud) nemá za to, že by výrobci elektrické energie spalováním paliv byli v přímém konkurenčním vztahu s rafineriemi či koksovacími pecemi. Námitka není důvodná.
34. Dále žalobkyně namítá, že legitimně očekávala, že emisní povolenky v letech 2008 – 2012 nabude zdarma a že darovací daň je retroaktivní; Nejvyšší správní soud totiž svým rozsudkem ze dne 9. 7. 2015, č. j. X, vymezil zpětně předmět daně na emisní povolenky přidělené v období 2008 – 2012. To je v rozporu se závěrem Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. X konstatoval, že mají být zdaňovány jen v budoucnu nabyté povolenky. K tomu soud odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2017, č. j. X (bod 16), a ze dne 9. 8. 2017, č. j. X (body 36, 37, 40 a 41), v nichž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že darovací daň zavedená novelou zákona o trojdani č. 402/2010 Sb., retroaktivní není. Dopadla totiž pouze na zdaňovací období za roky 2011 a 2012 a jejím předmětem jsou emisní povolenky přidělené v roce 2011 a 2012. Týká se tedy skutečností, které nastaly ve zdaňovacích obdobích poté, co předmětná novela dne 28. 12. 2010 vstoupila v účinnost. Stanovila tak žalobkyni povinnosti pouze do budoucna, nemůže být tedy hodnocena jako retroaktivní. Jelikož Národní alokační plán pro období 2008 – 2012 byl pouhým příslibem toho, jak budou emisní povolenky distribuovány, není daňová povinnost spočívající ve zdanění 10 % povolenek ani nepravě retroaktivní, neboť nelze legitimně očekávat, že právní úprava bude neměnná. Na tom nic nemění ani to, že

žalovaný při zjišťování toho, kolik povolenek je možno zdanit, přihlédl v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve věci Š.-E. k počtu celkovému povolenek vydaných za období 2008 – 2012, neboť povolenky vydané před 1. 1. 2011 nezdanil. Zdanění povolenek přitom zavedl zákon č. 402/2010 Sb., a nikoliv zmiňovaný rozsudek ve věci Š.-E., který jen vnitrostátním předpisem zavedené zdanění limitoval s ohledem na přímo aplikovatelná ustanovení unijního práva. Námitka je nedůvodná.

35. Konečně žalobkyně namítá, že žalovaný chybně provedl výpočet daně. Konkrétně má výhrady k tomu, že 10 % z celkového počtu jí přidělených povolenek (tedy maximální počet, který je podle unijního práva možno zpoplatnit) alokoval žalovaný rovnoměrně mezi roky 2011 a 2012. Takové rozdělení podle žalobkyně neplyne ani z vnitrostátní ani z unijní úpravy a s ohledem na zásadu *in dubio pro libertate* by bylo na místě zvolit jinou, do jejích práv méně zasahující variantu, konkrétně zdanit jen povolenky přidělené v roce 2012, kdy byla jejich tržní cena nižší. Žalobkyní navrhovaná varianta je založena na úvaze, že hranice 90 % celkového počtu povolenek alokovaných zdarma všem subjektům v České republice bylo dosaženo až v průběhu roku 2012. K tomu soud poznamenává, že podobné výhrady k výpočtu darovací daně zodpověděl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 8. 2017, č. j. X, kde uvedl, že *„soubhlasí s žalovaným, že předmět daně vznikl podle § 6 odst. 8 zákona o trojdani samostatně v roce 2011 a v roce 2012 („předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012 [...]“, obdobně podle § 7a byla základem daně „průměrná tržní hodnota povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku vynásobená počtem bezúplatně nabytých povolenek k výrobě elektřiny pro příslušný kalendářní rok“), nebylo proto možné od zdanění v některém z těchto roků upustit s odůvodněním, že v jiném roce bylo zdanění pro daňový subjekt výhodnější. Takový výklad by byl v rozporu s požadavkem na zdanění v obou zdaňovacích obdobích. V této souvislosti soud připomíná také rozsudek Soudního dvora ve věci Š.-E., který uvedl, že druhá věta článku 10 směrnice X „stanoví pro dotčené období zásadu bezplatného přidělení alespoň 90 % povolenek, aniž odkazuje na jejich hodnotu“ (odst. 26). Jednoznačně přitom odmítl přístup české vlády, která kalkulovala hranici 10 % s ohledem na hodnotu povolenek. Vzhledem k těmto skutečnostem nebylo možné v posuzované věci použít zásadu in dubio mitius, neboť zde neexistovaly alespoň dva srovnatelně přesvědčivé právní výklady, mezi nimiž by bylo třeba volit za pomoci uvedené zásady. Správnost postupu žalovaného, který rovnoměrně rozdělil zdanitelné povolenky tak, že v roce 2011 bylo zdaněno 5 % a v roce 2012 také 5 %, Nejvyšší správní soud potvrdil také v rozsudku č. j. X (viz odst. 23). Z hlediska naplnění požadavků vyslovených v předchozích rozhodnutích Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie je rozhodné, že jak v konečném výsledku, tak v každém okamžiku v průběhu přidělování povolenek za období 2008 - 2012 byl dodržen požadavek alespoň 90 % bezplatně přidělených emisních povolenek.“ (bod 50 cit. rozsudku). Závěry vyslovené v odkazované věci podle názoru soudu v plném rozsahu dopadají i na právě posuzovanou věc, protože žalobkyně navrhovala v podstatě stejný způsob výpočtu, jako žalobkyně v odkazované věci. Námitka je nedůvodná.*
36. Na okraj soud dodává, že v předcházejícím rozsudku ze dne 8. 1. 2016, č. j. X, zavázal žalovaného mj. k tomu, aby zjistil a ve správním řízení učinil předmětem dokazování, kolik povolenek bylo celkově vydáno v kterém odvětví energetiky a kolik jich podléhalo darovací dani, přičemž tyto skutečnosti měly být prokázány Národním

alokačním plánem a údaji z evidencí Ministerstva životního prostředí či Energetického regulačního úřadu. Tyto písemnosti však součástí předložených správních spisů nejsou, stejně jako sdělení Ministerstva životního prostředí ze dne 23. 7. 2015, č. j. X, na něž se žalovaný odkazuje v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení z 16. 2. 2016, resp. 19. 2. 2016 a v napadených rozhodnutích. Soud nicméně neshledal potřebu zrušit napadená rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť tuto skutečnost nebo na ni navazující žalobní body žalobkyně v žalobách neuplatnila.

37. Protože soud neshledal žalobní body důvodnými, žalobu na základě § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 26. dubna 2018

Mgr. Jitka Zavřelová v. r.
předsedkyně senátu