



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky ve věci žalobce: **S. e. EC, a.s.**, zast. JUDr. Petrem Zákouckým, LL.M., advokátem, se sídlem Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 247/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26.10.2015, č.j. 36511/15/5100-31461-701836,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci:

Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím podle ust. § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále daňový řád) ve spojení s ust. § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále zákonné opatření) částečně změnil rozhodnutí, dodatečný platební výměr, Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále správce daně) ze dne 21.8.2014, č.j. 1267663/14/2801-24400-601977, kterým byla

žalobci doměřena daň darovací z emisních povolenek ve výši 0 Kč tak, že žalobci doměřil daň darovací z emisních povolenek ve výši minus 128 410 654 Kč.

Své rozhodnutí odůvodnil žalovaný tím, že rozhodnutím správce daně byla žalobci doměřena darovací daň ze základu daně stanoveného z průměrné ceny emisních povolenek za r. 2012, která činila 201,79 Kč v souladu s ust. § 7a odst. 1 zák. č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zák. č. 357/1992 Sb.“). Daň darovací byla vyměřena původně platebním výměrem č.j. 55645/12/250960605683 ze dne 12.9.2012 ve výši 172 304 990 Kč. Žalobce jako daňový subjekt podal dne 20.3.2014 dodatečné daňové přiznání, v němž uvedl celkovou hodnotu bezúplatně nabytých povolenek na emise skleníkových plynů ve výši 0 Kč a hodnotu nabytých emisních povolenek osvobozených podle § 20 odst. 15 zák. č. 357/1992 Sb., rovněž ve výši 0 Kč. Následně byl vydán dodatečný platební výměr správcem daně na daňovou povinnost žalobce ve výši 0 Kč. Žalovaný uznal částečnou důvodnost žalobcova odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, který postup správce daně označil za nezákonný a rozporný s právem Evropské unie.

Žalovaný při svém rozhodování vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 6/2013-184 ze dne 9.7.2015, v němž uvedený soud vycházel z odpovědi Soudního dvora EU na jím položenou předběžnou otázku, zda je třeba čl. 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13.10.2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a změně směrnice Rady 96/61/ES (dále též „Směrnice“), vykládat v tom smyslu, že brání uplatnění takových vnitrostátních předpisů, které podrobují bezplatné přidělení emisních povolenek v příslušném období dani darovací. Soudní dvůr EU přitom rozhodnutím ve věci C 43/14 ze dne 26.2.2015 rozhodl takto: *Článek 10 směrnice Evropského parlamentu a rady 2003/87/ES ze dne 13.10.2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a změně směrnice Rady 96/61/ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání uplatnění takové daně darovací, o jako 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 dále v uvedeném rozsudku č.j. 1 Afs 6/2013-184 ze dne 9.7.2015 (bod 76 odůvodnění rozsudku) zdůraznil, že nejprve je třeba zajistit, zda byla v odvětví energetiky, vymezeném podle přílohy I směrnice 2003/87/ES, v pětiletém období počínajícím rokem 2008 dodržena 10 % hranice pro přidělení emisních povolenek za úplatu. K tomu ovšem bylo třeba postavit najisto, kolik emisních povolenek bylo celkově za toto období podnikům se zařízeními spadajícími do oblasti energetiky (tj. spalovací zařízení o jmenovitém tepelném příkonu větším než 20 MW, s výjimkou zařízení pro spalování nebezpečných nebo komunálních odpadů, rafinerie minerálních olejů a koksovací pece) rozděleno, a dále jaký počet z těchto povolenek podléhal v letech 2011 a 2012 zdanění darovací daní, když stěžejním dokumentem pro výpočet přidělených emisních povolenek by měl být Národní alokační plán pro roky 2008 až 2012, ve kterém je uvedena roční alokace povolenek pro jednotlivá zařízení produkující emise CO₂, přičemž tyto údaje bude třeba ověřit například pomocí evidencí vedených příslušnými orgány – zejména Ministerstvem životního prostředí a Energetickým regulačním úřadem. K dotazu žalovaného v dané věci přitom Ministerstvo životního prostředí sdělením č.j. 49540/ENV/15, 1050/770/15 ze dne 23.7.2015 uvedlo, že počet povolenek podrobených dani darovací převyšuje 10% povolenek v dotčeném odvětví

alokovaných v letech 2008-2012. Proto dále žalovaný zjistil konkrétní počet přidělených povolenek žalobci s tím, že zdanit lze toliko 10% z celkového množství jemu přidělených povolenek. V případě žalobce bylo v letech 2008 až 2012 přiděleno celkem 13595 295 emisních povolenek. V roce 2011 bylo zdaněno 2668 383 povolenek, v roce 2012 bylo zdaněno 2 668 383 povolenek, celkem bylo zdaněno 5336 766 emisních povolenek, přičemž 10% odpovídá 1 359 529,5 povolenek. Tedy žalovaný uznal, že počet zdaněných povolenek přesáhl maximální hranici 10% z jejich celkového množství. Žalovaný proto provedl výpočet zdanění v rozsahu 10% emisních povolenek pro rok 2012, když uzavřel, že na rok 2012 připadá ke zdanění 679 764,75 povolenek, při průměrné ceně emisní povolenky v roce 2012 ve výši 201,79 Kč je základem daně 137 169 729 Kč se sazbou daně 32% podle § 14a zák. č. 357/1992 Sb. Daň byla takto stanovena na 43 894 336 Kč, proto byla oproti původně stanovené dani (172 304 990 Kč) doměřena daň v záporné výši, tj. minus 128 410 654 Kč. Žalovaný přitom proporcionální zdanění povolenek mezi roky 2011 a 2012 považuje za jediné správné, když zákon metodiku stanovení daně neřeší. Žalovaný ve vztahu k odvolacím námitkám žalobce sporujícím rovné zacházení s daňovými subjekty odkázal na rozsudek NSS č.j. 1 Afs 6/2013-184 a dále na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS. 17/11 ze dne 15.5.2012, když Ústavní soud porušení rovnosti v důsledku uvalení daně pouze na některé subjekty odvětví neshledal.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce v zákonem stanovené lhůtě dle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.) žalobu ke krajskému soudu, jíž se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí včetně dodatečného platebního výměru správce daně.

Žalobní body:

Žalobce namítá, že předmětné rozhodnutí je nezákonné. V první řadě tvrdí, že zcela absentuje zákonné vymezení darovací daně, když z ust. § 7a zák. č. 357/1992 Sb. je třeba dovodit záměr zákonodárce podrobit předmětné dani všechny nabyté povolenky za r. 2011 a 2012, nikoli pouze část z nich, která odpovídá 10% z počtu povolenek nabytých v pětiletém období od r. 2008, přičemž Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) nemůže svou interpretaci zakotvenou v rozsudku ze dne 9.7.2015, č.j. 1 Afs 6/2013-184 korigovat vadně stanovený předmět daně způsobem, který mění obsah zákonné normy – svým výkladem se totiž dovolává sestupného účinku Směrnice, přičemž se ale státní orgány tohoto účinku dovolávat při stanovení povinnosti jednotlivci nemohou. V daném případě je tak k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, a je tedy na místě volit ten, který co nejméně zasáhne do základního práva žalobce (princip *in dubio pro libertate*). Z čl. 10 Směrnice lze dovodit zpoplatnění až 10% všech nabytých povolenek, proto by měla být tato norma vykládána tak, že povolenky nejsou zpoplatněny vůbec, neboť ust. § 7a zák. č. 357/1992 Sb. nelze vůbec aplikovat pro rozpor s ust. čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Další námitka žalobce spočívá v tvrzené nezákonnosti předmětné darovací daně pro její rozpor se zásadou rovnosti před zákonem. Tato daň byla v odvětví energetiky zavedena toliko pro výrobce elektřiny produkované spalováním paliv, tedy pouze ve vztahu k jedné činnosti v rámci jednoho odvětví, na která se čl. 10 Směrnice vztahuje. Tento článek však

žádné selektivní zpoplatnění povolenek nepředpokládá. Tuto selekci přitom zákonodárce nikterak nezduvodnil. Příjemce povolenek, který je dle této úpravy povinen hradit darovací daň je tak diskriminován oproti jinému příjemci totožných povolenek, který není povinen hradit daň. Z tohoto pohledu je tak zcela irelevantní nekonkurenční vztah mezi těmito dvěma příjemci (výrobci elektřiny produkované spalováním proti např. rafineriím minerálních olejů nebo koksovacím pecím), kterým NSS tuto „nerovnost“ odůvodnil.

Podle další žalobní námitky je předmětná darovací daň nezákonná pro rozpor s čl. 107 Smlouvy o fungování EU. Výše uvedeným selektivním zdaněním totiž došlo k nedovolené veřejné podpoře osob, které takto zdaněny nebyly, ale úprava ust. § 7a a § 14a zák. č. 357/1992 Sb. nebyla jako selektivní opatření řádně oznámena Evropské komisi v souladu s čl. 108 Smlouvy o fungování EU. Předmětná ustanovení zák. č. 357/1992 Sb. jsou tak neúčinná a odvod daně darovací na jejich základě je bez právního důvodu.

Dále žalobce namítl, že se jedná o nedovolenou retroaktivitu zdanění, jelikož byla národním alokačním plánem pro obchodovací období let 2008 až 2012 stanovena bezplatná alokace určitého objemu emisních povolenek pro toto období. Novelou zák. č. 357/1992 Sb. účinnou od 1.1.2010 však bylo přidělení povolenek v letech 2011 a 2012 podrobeno darovací dani. Výše uvedené rozhodnutí NSS svou interpretací ust. čl. 10 Směrnice fakticky mění a vymezuje předmět daně na povolenky přidělené v období 2008 až 2012, tj. částečně i na období před účinností novely. Tímto rozhodnutím NSS z roku 2015 tak dochází k interpretaci zákonné normy z r. 2010 způsobem, který zakládá povinnost vycházející z rozhodných skutečností z období počínajícího rokem 2008. Takováto změna je však v rozporu s legitimním očekáváním žalobce a radikálně zasahuje do jeho ústavně chráněného práva vlastnit majetek. Rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15.5.2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 přitom na danou věc nedopadá, jelikož Ústavní soud vycházel ve svém rozhodnutí z odlišného skutkového a právního stavu, tj. z toho, že darovací dani byly podrobeny pouze povolenky přidělené v letech 2011 a 2012.

Nakonec žalobce namítl, že žalovaný nesprávně vypočetl výši darovací daně, kdy vycházel z předpokladu, že má být zdaněno 10% přidělených povolenek v pětiletém období od r. 2008, přičemž tyto povolenky rovnoměrně rozdělil mezi roky 2011 a 2012, pro které byla daň vyměřena. Tento postup ale nemá podporu v zákoně o dani, v rozhodnutí NSS, ani čl. 10 Směrnice. Předmětem daně totiž mají být dle žalobce pouze povolenky přidělené až po překročení 90% limitu, tedy ty, které byly přiděleny nejpozději. K překročení tohoto limitu došlo až v r. 2012, proto mělo být těchto 10% zdaněno jako celek až v r. 2012, přičemž daň darovací za rok 2012 měla činit 87 788 627 Kč, doměřena tak měla být daň ve výši minus 84 516 350 Kč, zatímco za rok 2011 neměly zdanění podléhat žádné emisní povolenky přidělené žalobci.

Na základě výše uvedeného žalobce krajskému soudu navrhl, aby ve smyslu ust. § 95 odst. 2 Ústavy ČR předložil danou věc Ústavnímu soudu a navrhl zrušení předmětných ustanovení zákona o dani, příp. vydání závazného výroku. Žalobce dále navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí včetně předcházejícího rozhodnutí správce daně zrušil.

Vyjádření žalovaného, replika žalobce:

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Předmět darovací daně je v daném případě řádně definován a NSS se ve svém rozhodnutí nedovolává sestupného přímého účinku Směrnice. V rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie 152/84 Marshall a 148/78 Ratti se uvádí, že nesmí přímou aplikací Směrnice dojít k uložení povinnosti jednotlivci, pokud tato povinnost nevyplývá z vnitrostátní normy. Zák. č. 357/1992 Sb. přitom stanoví, že předmětem darovací daně je bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012, kdy Směrnice zakotvuje povinnost přidělit min. 90% povolenek bezplatně. *A contrario* tedy stanoví, že lze přidělit max. 10% povolenek úplatně. Postup žalovaného se tedy dovolává vzestupného účinku Směrnice – žalobci je uložena na základě Směrnice nižší daňová povinnost, než jaká mu vyplývá z vnitrostátní normy.

Ani druhou námitku žalobce týkající se rovnosti nepovažuje žalovaný za důvodnou, když sdílí názor NSS vyjádřený v rozhodnutí ze dne 9.7.2015, č.j. 1 Afs 6/2013-184, tedy že předmětná darovací daň není v rozporu se zásadou rovnosti, protože jí zákonodárce podpořil způsob výroby elektřiny a tepla, který považoval za šetrnější a efektivnější. Takový záměr je tak plně v souladu s účelem Směrnice. Pokud jde o odkaz žalovaného na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, který se týká diskriminace výrobců solární energie, pak žalovaný hodlal zdůraznit právní závěr o nutnosti respektovat vůli zákonodárce k přijetí jím zvolených opatření, pokud jsou splněny podmínky legitimního zákonného účelu prosazovaného racionálními prostředky a současného vyloučení evidentní svévole.

K námitce týkající se čl. 107 Smlouvy o fungování EU žalovaný uvedl, že není možné se k ní blíže vyjádřit, protože žalobce neuvedl, v čem konkrétně spatřuje ovlivnění hospodářské soutěže mezi provozovateli různých odvětví, resp. mezi členskými státy EU.

Předposlední námitka žalobce o retroaktivním působení zák. č. 357/1992 Sb. není rovněž dle žalovaného důvodná, neboť Ústavní soud ve svém rozhodnutí uvedl, že vzhledem k účinnosti novely uvedeného zákona od 1.1.2011 budou zdaňovány pouze do budoucna přidělené povolenky, tato úprava tak není ani nepravě retroaktivní. Národní alokační plán pak žalovaný označil za pouhý příslib přidělení povolenek při splnění stanovených podmínek. Zák. č. 357/1992 Sb. stanovil, že předmětem darovací daně jsou povolenky nabyté v letech 2011 a 2012, v důsledku Směrnice přitom bylo nutné při jejich zdanění dodržet podmínku, že bude zdaněno max. 10% povolenek přidělených v období 2008-2012. Žalovaný tedy zdanil část povolenek přidělených žalobci v letech 2011 a 2012, přičemž dodržel požadavek Směrnice a zdanil pouze 10% povolenek přidělených v období let 2008-2012. Tento postup tak nemohl být nikterak retroaktivní. Ani postup výpočtu zdanění poté není v rozporu se zákonem.

Žalobce v replice uvedl, že zákonodárce postihl darovací daní zdroje, které jsou v průměru výrazně méně škodlivé než ty, které zdaněny nejsou, není tedy namístě závěr žalovaného, že tímto zdaněním došlo k podpoře šetrnějšího a efektivnějšího způsobu výroby elektřiny. Dle Směrnice navíc zdanění má sloužit jako alternativní opatření vůči

zařízením, na která Směrnice nedopadá, nikoli jako nástroj k dalším zásahům vůči emitentům, na které Směrnice dopadá. Samotná rovnost je pak v případě emisních povolenek zdůrazněna v bodě 5 přílohy III Směrnice, která stanoví požadavky na Národní alokační plány. Postup českého zákonodárce ohledně zdanění některých zařízení a odvětví tak neodpovídá účelu a zásadám stanoveným Směrnicí. Jedná se tak o zjevnou diskriminaci, která není objektivní a odůvodnitelná.

Posouzení věci krajským soudem:

Krajský soud po zjištění, že žaloba byla podána proti pravomocnému rozhodnutí žalovaného oprávněnou osobou (§ 65 s.ř.s.) a v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 odst. 1 s.ř.s.), a po zjištění, že žaloba je přípustná (§ 68 s.ř.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d/ a § 75 odst. 2 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Při přezkoumávání rozhodnutí přitom krajský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

Krajský soud se po přezkoumání napadeného rozhodnutí zcela ztotožňuje s právním názorem žalovaného vysloveným v jeho rozhodnutí. Smyslem soudního přezkumu přitom není podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody s názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, jak již setrvale rozhoduje NSS (viz např. rozsudek NSS ze dne 27.7.2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, dostupné na www.nssoud.cz), což krajský soud v dané věci činí. Dále krajský soud zdůrazňuje, že rozsudkem NSS ze dne 12.7.2017, č.j. 6 Afs 307/2016-39, byla zamítnuta kasační stížnost proti zamítavému rozsudku nadepsaného krajského soudu ze dne 19.10.2016, č.j. 52 Af 57/2015-56, jímž bylo rozhodnuto ve věci zdanění emisních povolenek přidělených bezúplatně žalobci v roce 2011, přičemž žalobce uplatnil obdobné žalobní námitky.

Krajský soud uvádí k žalobě následující argumentaci.

Ust. § 3 daňového řádu uvádí, že daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. V předmětném případě vznikla daňová povinnost okamžikem, kdy žalobce bezúplatně nabyl předmětný majetek.

Dle ust. § 6 odst. 8 zák. č. 357/1992 Sb. je předmětem daně darovací bezúplatně 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 výrobcem elektřiny.

Dle § 7a zák. č. 357/1992 Sb. je základem daně darovací je poté 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 a sazba daně činí podle § 14a téhož zákona 32%.

Tato úprava darovací daně u bezplatně nabytých povolenek na emise skleníkových plynů byla přijata vzhledem k přijetí rozhodnutí Rady 200/358/ES ze dne 25.4.2002, o schválení Kjótského protokolu k Rámcové úmluvě OSN o změně klimatu jménem Evropského společenství a o společném plnění závazků z něj vyplývajících. Touto úmluvou se přitom dotčené státy dohodly, že budou usilovat o stabilizaci koncentrací plynů v atmosféře na úrovni, která by zabránila nebezpečnému narušení klimatického systému lidskou činností. Na základě této úmluvy bylo v rámci EU přijato několik předpisů, které byly následně transponovány do vnitrostátního práva daných zemí. Primárním předpisem v této oblasti v rámci EU je Směrnice. Ta v čl. 4 stanoví, že jsou členské státy povinny zajistit, aby od 1.1.2005 neprovozovalo žádné zařízení stanovené činnosti, při kterých vznikají emise specifické pro dané činnosti, pokud provozovateli nebylo uděleno povolení příslušným orgánem. Povolení se přitom vydává na základě žádosti za předpokladu, že příslušný orgán dojde k závěru, že je daný provozovatel schopen tyto emise monitorovat a podávat o nich zprávu (čl. 5 a 6 Směrnice).

Čl. 9 Směrnice poté stanoví povinnost členských států vytvořit pro daná období národní alokační plány uvádějící celkové množství povolenek, které mají v úmyslu přidělit pro uvedené období, a způsob, jak je zamýšlí přidělit. Plán je založen na objektivních a transparentních kritériích, včetně kritérií uvedených v příloze III, přičemž se náležitě přihlédne k připomínkám veřejnosti. ČR na základě tohoto článku přijala dne 25.2.2008 nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008 – 2012, v němž stanovila celkový počet povolenek i množství povolenek, které bude jednotlivým provozovatelům zařízení přiděleno v každém kalendářním roce obchodovacího období (na žalobce připadá 2 719 059 povolenek). Podle tohoto plánu poté byly všechny povolenky rozděleny zdarma s výjimkou nespotřebovaných zbývajících povolenek z rezervy pro nové účastníky.

Pro pětileté období počínající dnem 1. ledna 2008 přitom čl. 10 Směrnice stanoví, že členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma. SD poté v rozhodnutí ze dne 17.10.2013, sp. zn. C-566/11 ve věci Iberdrola (dostupné na eur-lex.europa.eu) toto ustanovení „dovysvětlil“ v tom smyslu, že: „*bezplatné nabytí povolenek brání nejen přímému stanovení jejich ceny, ale také následnému výběru poplatku za přidělení těchto povolenek.*“

Směrnice ES, resp. EU je normativním právním aktem, jehož účelem je harmonizace předpisů členských států EU a jehož adresátem jsou přímo členské státy, které mají povinnost danou směrnicí implementovat do vnitrostátního právního řádu. Je přitom na konkrétním členském státu, jakými prostředky této implementace dosáhne, musí se však jednat o prostředky, které přesně odráží obsah směrnice, jejich způsob transpozice je jasný, přesný a transparentní a musí mít formu obecně závazného předpisu, musí tedy být zajištěna řádná aplikace a vymahatelnost předpisu. Směrnice tak primárně nemá přímý účinek, lze se jej však dovolat v rámci ochrany práv jednotlivců. Soudní dvůr totiž směrnicím „*přiznal*“ přímý účinek, ale pouze tzv. vertikální vzestupný účinek, nikoli

účinek horizontální (mezi dvěma soukromými subjekty), a to jen za předpokladu, že jsou jejich ustanovení bezpodmínečná, dostatečně jasná a přesná, přičemž daný členský stát předmětné směrnice neimplementoval, popř. je implementoval nesprávně. Vertikální vzestupný účinek přitom spočívá v právu jedince domáhat se přímého účinku směrnice, resp. jedinec má právo domáhat se svých subjektivních práv, která by mu náležela, kdyby byla směrnice řádně implementována (rozsudek SD ze dne 4.12.1974, sp. zn. 41/74 ve věci Van Duyn). Členské státy tak nemohou uplatnit směrnici vůči jednotlivci, tj. stanovit jedinci povinnost bez opory vnitrostátního práva, tedy uplatnit vertikální sestupný účinek směrnice (rozsudek SD ze dne 5.4.1979, sp. zn. 148/78 ve věci Ratti).

V případě ČR byla tato Směrnice implementována zákonem č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů (dále zákon o podmínkách obchodování). Ten v ust. § 3 uvádí, že může provozovatel zařízení, které vypouští skleníkové plyny do ovzduší, toto zařízení provozovat jen na základě povolení vydaného Ministerstvem životního prostředí, přičemž ministerstvo toto povolení vydá, pouze prokáže-li provozovatel dostatečné materiální, technické a organizační vybavení ke zjišťování a vykazování emisí skleníkových plynů (ust. § 5 téhož zákona).

Po přijetí výše uvedené právní úpravy darovací daně ČR (účinnost od 1.1.2011), kdy byly všechny povolenky pro ČR předány provozovatelům zdarma, učinil NSS vzhledem k ust. čl. 10 Směrnice a rozhodnutí Iberdrola, na Soudní dvůr EU předběžnou otázku, zda je třeba článek 10 směrnice 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, vykládat v tom smyslu, že brání uplatnění takových vnitrostátních předpisů, které podrobují bezplatné přidělení emisních povolenek v příslušném období dani darovací, jak již uvedeno shora v úvodní části odůvodnění rozsudku. Na základě shora uvedeného rozhodnutí Soudního dvora EU o předložené předběžné otázce vydal NSS dne 9.7.2015 rozsudek, sp. zn. 1 Afs 6/2013 -184, v němž zaujal ve věci rozhodné stanovisko (obdobně i rozsudek NSS ze dne 12.7.2017, č.j. 6 Afs 307/2016-39), že: *„Zavedení daně darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek (podle § 6 odst. 8, § 7a § 14a zákona č. 357/1992, o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí) je v rozporu s článkem 10 směrnice 2003/87/ES o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES, pokud nerespektuje 10% horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, kterou stanoví tento článek. Pokud by v dotčeném odvětví (v tomto případě v odvětví energetiky definovaném v souladu s uvedenou směrnicí) dopadlo zdanění na více než 10 % povolenek rozdělených v pětiletém období počínajícím rokem 2008, nebyla by stanovená hranice pro úplatné přidělení emisních povolenek dodržena. V takovém případě by bylo nutno respektovat přímý účinek směrnice 2003/87/ES a zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí v rozsahu, ve kterém podrobuje dani počet povolenek přesahující stanovenou 10% hranici, neaplikovat.“*

Na základě výše uvedeného je dle názoru krajského soudu namíste aplikovat na daný případ podpůrně přímo Směrnicí, jelikož zák. č. 357/1992 Sb. v rozporu s touto Směrnicí ukládá zdanění všech povolenek, namísto jejich 10%. Směrnice přitom splňuje

všechny podmínky pro její přímý účinek vyslovené v rozhodnutí Van Duyn. Nelze tedy přisvědčit námitce žalobce, že je předmět příslušné daně bez zákonného podkladu a není dostatečně určitý. Naopak, v dané věci je aplikován přímo právní předpis ES, resp. EU, a to z důvodu ochrany práv jednotlivce, resp. z důvodu souladnosti s vertikálním vzestupným účinkem směrnic, kdy jsou daným výkladem chráněna soukromá subjektivní práva jedince (žalobce), která by měl, kdyby byla Směrnice implementována správně. Kdyby byla Směrnice implementována „správně“, měl by žalobce „právo“ na to, aby mu bylo přiděleno min. 90% povolenek bezplatně. Toto je tak v daném případě splněno, když byla předmětná daň uvalena pouze na zbývajících 10% jemu přidělených povolenek. Nejedná se navíc ani o výklad zák. č. 357/1992 Sb. učiněný NSS, jenž by tento zákon „korigoval“, tento zákon se totiž v dané věci „koriguje“ samotným zněním Směrnice, jež jím měla být implementována do právního řádu ČR. Směrnice samotná je pak vykládána plně v souladu s názorem SD (věc ŠKO-ENERGO a Iberdrola). Jak již uvedeno výše, nedovolávají se správní orgány ani sestupného účinku Směrnice, když žalobci nestanoví další povinnost, která by ze Směrnice ani z vnitrostátního zákona nevyplývala, popř. k rozšiřujícímu výkladu dané povinnosti. Naopak zde dochází pouze k omezení povinnosti žalobce uložené mu vnitrostátním předpisem v souladu se Směrnicí (zdanění tolíko 10% povolenek dle Směrnice namísto 100% povolenek dle zák. č. 357/1992 Sb.). V daném případě tedy není prostor pro uplatnění zásady *in dubio pro libertate*, protože je daný výklad jasný a je zcela v souladu s právními předpisy, jimiž je ČR vázána.

V rámci posouzení druhé námítky žalobce týkající se zásady rovnosti zdejší soud plně odkazuje na rozhodnutí NSS ze dne 9.7.2015, sp. zn. 1 Afs 6/2013, s nímž se zcela ztotožňuje. V tomto rozhodnutí se NSS zcela vyčerpávajícím způsobem zabýval otázkou rovnosti mezi dotčenými subjekty, kdy krajský soud nemá důvodu se od tohoto výkladu jakkoli odklánět. Rozdílné zacházení mezi dotčenými subjekty je v dané věci odůvodněno záměrem zákonodárce podpořit čistší a ekologičtější výrobu elektřiny. Tento cíl je tak dle názoru krajského soudu právně přípustný (je založen na objektivních a rozumných důvodech, přičemž se jedná o opatření přiměřené).

Lze přisvědčit námitce žalobce, že došlo ke zdanění pouze výrobců elektřiny spalováním paliv, nikoli ostatních podniků v energetickém odvětví, ani ostatních výrobců elektřiny. Ve vztahu k ostatním podnikům v energetickém odvětví lze uvést, že se nejedná o podniky, jež by vůči sobě byly v konkurenčním postavení, nelze tak mluvit o jejich znevýhodnění. Jak je uvedeno v rozhodnutí NSS, nejedná se tudíž o srovnatelné činnosti, takže není možné vyžadovat rovné zacházení. Vzhledem ke vztahu k ostatním výrobcům elektřiny poté NSS zaujal tento postoj (rozsudek ze dne 9.7.2015, č. j. 1 Afs 6/2013-184, bod 67): *„Nejvyšší správní soud v tomto vynětí nespatřuje znaky svévole, neboť zákonodárce tímto podpořil současnou výrobu elektřiny a tepla, kterou zřejmě považoval za efektivnější a šetrnější nežli samostatnou výrobu elektřiny spalováním paliv bez využití produkovaného tepla. Podpora těchto výrobců ostatně odpovídá účelu směrnice spočívajícímu v podpoře používání technologií, které účinněji využívají energii, včetně technologie kombinované výroby tepla a elektřiny (kogenerací), jež produkují méně emisí na jednotku výstupu. Záměr zatížit ekologicky méně šetrné výrobce elektřiny je také v souladu s environmentálními cíli Směrnice. Nejvyšší správní soud proto neshledal porušení zásady rovnosti ani v rovině výrobců elektřiny spalováním paliv, neboť zde existoval racionální důvod, pro který byli darovací dani podrobeni*

pouze méně efektivní výrobci elektřiny spalováním paliv.“

Čl. 107 Smlouvy o fungování EU uvádí, že podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak. Podmínkou toho, aby se tedy mohla stát určitá státní podpora nezákonnou je, že musí narušovat hospodářskou soutěž, čímž ovlivňuje obchod mezi členskými státy. V daném případě však žalobce, jehož v této otázce tíží důkazní břemeno (viz rozhodnutí NSS ze dne 2.5.2013, sp. zn. 3 As 9/2013), ve své námitce neuvedl, v čem přesně tyto skutečnosti spatřuje. Krajský soud je toho názoru, že tato úprava nikterak neovlivňuje obchod mezi členskými státy a nejedná se tak o opatření neslučitelné s vnitřním trhem EU. Ani tato námitka tak není důvodná.

Nelze přisvědčit ani další námitce žalobce týkající se retroaktivity zákonné úpravy zdanění povolenek. Dle názoru krajského soudu na danou věc dopadá rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15.5.2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, bod 81 (dostupné na www.nalus.usoud.cz), v němž je obsažen tento závěr: *„Pokud navrhovatelé namítají, že nová norma zdaňuje již vydané emisní povolenky, také zde 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 nabývané 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.“* Zákodárce proto byl oprávněn přistoupit k přijetí novely zák. č. 357/1992 Sb., kdy stanovil, že dojde ke zdanění povolenek nabytých v letech 2011 a 2012, ovšem (v souladu s výše uvedeným) toliko v rozsahu 10% povolenek přidělených v období let 2008-2012. Postupem žalovaného, který v uvedeném směru zredukoval rozsah zdanění, proto nedošlo k zásahu do legitimního očekávání žalobce ani do jeho práva vlastnit majetek.

Poslední námitka žalobce se týká nesprávného výpočtu výše darovací daně. K tomu krajský soud uvádí, že metodika stanovení základu předmětné daně není skutečně v rámci právních předpisů řešena. Na druhou stranu však z logiky věci vyplývá, že je darovací daň uvalena na věc v době, kdy dojde k jejímu bezplatnému nabytí do vlastnictví obdarovaného (srovnej též analogicky ust. § 2055n. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve spojení s ust. § 7 zák. č. 357/1992 Sb.). V daném případě docházelo k nabytí emisních povolenek do majetku žalobce každoročně okamžikem připsání konkrétního počtu povolenek na jeho účet (viz rozhodnutí ÚS ze dne 15.5.2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, jak již uvedeno shora: *„Samotné nabytí emisních povolenek do majetku provozovatelů nastává každoročně okamžikem připsání konkrétního počtu povolenek na účty provozovatelů.“*). V každém daném roce tedy tyto povolenky podléhaly příslušnému zdanění, a nebylo na vůli žalobce, resp.

ani správce daně, k jakému okamžiku má k jejich zdanění dojít. Každý rok, tedy každé zdaňovací období bylo nutné zdanit povolenky samostatně, a to takový počet povolenek, jež na ten který rok připadá. Vzhledem k tomu, že byly zdaňovány pouze povolenky za r. 2011 a 2012, bylo nutné zdanit přidělené povolenky poměrně, a to 50 % x 50%. Tento postup plně odpovídá právnímu názoru NSS vyjádřenému v rozsudku ze dne 12.7.2017, č.j. 6 Afs 307/2016-39 (bod 23): „*Pokud Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku finanční orgány zavázal k tomu, aby zkoumaly, zda zdanění nabytí emisních povolenek přesáhne hranici 10% všech povolenek přidělených v letech 2008 až 2012, přičemž nad tuto hranici není možné darovací daň vybrat, a v případě dodržení této hranice striktně aplikovat zásadu rovnosti, má Nejvyšší správní soud za to, že jediným způsobem, jak mohly finanční orgány dostát požadavku zákonodárce zdanit nabytí emisních povolenek ve dvou zdaňovacích obdobích, dodržet čl. 10 Směrnice zakazující zdanění povolenek v počtu nad 10%, a dodržet zásadu rovnosti, byl postup, kterým se vydal i žalovaný, tedy v roce 2011 zdanit takový počet emisních povolenek, který odpovídá počtu 5% „zdanitelných povolenek“, jelikož tak je zajištěno, že stejné množství (bez ohledu na cenu povolenek, což jako kritérium odmítl Soudní dvůr Evropské unie ve věci C-43/14), je zdaněno jak v roce 2011, tak i v roce 2012, čímž je plně respektována zásada rovnosti a požadavek zákonodárce danit v obou zdaňovacích obdobích.“*

Vzhledem k výše uvedenému krajský soud uzavřel, že není namístě postupovat věc Ústavnímu soudu, když se Ústavní soud obdobným případem již zabýval a dospěl k závěru, že není daná úprava v rozporu s ústavními předpisy a není nutné předmětná ustanovení zákona o dani zrušit.

Závěr a náklady řízení:

Krajský soud tak uzavírá, že se zcela ztotožnil se skutkovým hodnocením i právním názorem věci, jak jej provedl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

O nákladech řízení krajský soud rozhodl podle zásady úspěchu ve věci v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, takže mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

Pardubice 13. prosince 2017

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: