



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Sokolovská uhelná, právní nástupce, a.s.**, se sídlem Staré náměstí 69, Sokolov, *zastoupeného společností BDO Tax s.r.o., se sídlem Muchova 240/6, Praha 6, vykonávající pomocí svých daňových poradců daňové poradenství*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 11. 2015, čj. 39551/15/5100-31461-701836, a ze dne 19. 11. 2015, čj. 39553/15/5100-31461-701836,

t a k t o :

I. **Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 11. 2015, čj. 39551/15/5100-31461-701836, se z a m í t á .**

II. **Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 11. 2015, čj. 39553/15/5100-31461-701836, se z a m í t á .**

III. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobci byla vyměřena daň darovací z bezúplatně nabytých povolenek na emise skleníkových plynů *v roce 2011* ve výši 125.353.216,- Kč [dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 29. 4. 2014, čj. 519489/14/2407-24400-401990, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 11. 2015, čj.

39551/15/5100-31461-701836] a z bezúplatně nabytých povolenek na emise skleníkových plynů v roce 2012 ve výši 72.304.576,- Kč [dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 29. 4. 2014, čj. 534606/14/2407-24400-401990, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 11. 2015, čj. 39553/15/5100-31461-701836].

Daň darovací byla v rozhodném období upravena zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném pro roky 2011 a 2012 (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“ nebo „zákon o trojdani“).

Systém pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství vytváří 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 (dále jen „směrnice 2003/87/ES“).

Směrnice 2003/87/ES byla do právního řádu České republiky zapracována zákonem č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 695/2004 Sb.“).

Podle § 8 odst. 5 zákona č. 695/2004 Sb. vláda České republiky vyhlásila nařízením č. 80/2008 Sb. Národní alokační plán pro obchodovací období roků 2008 – 2012, stanovící celkové množství povolenek, které bude vydáno v každém kalendářním roce tohoto obchodovacího období, a množství povolenek, které bude jednotlivým provozovatelům zařízení přiděleno v každém kalendářním roce uvedeného obchodovacího období (dále jen „Národní alokační plán“).

II. Předchozí řízení

Žalobce přiznal Finančnímu úřadu v Sokolově dne 31. 3. 2011 daň darovací z bezúplatného nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v roce 2011 ve výši 169.140.256,- Kč a dne 28. 3. 2012 daň darovací z bezúplatného nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v roce 2012 ve výši 97.561.216,- Kč.

Na základě těchto přiznání a průměrných cen emisních povolenek Finanční úřad v Sokolově vyměřil žalobci daň darovací za emisní povolenky v roce 2011 ve výši 169.140.256,- Kč (platební výměr ze dne 22. 6. 2011, čj. 113622/11/155960401990) a daň darovací za emisní povolenky v roce 2012 ve výši 97.561.216,- Kč (platební výměr ze dne 2. 5. 2012, čj. 100864/12/155960401990).

Dne 27. 1. 2014 podal žalobce Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj dodatečná přiznání k dani darovací z bezúplatného nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v roce 2011 a v roce 2012 ve výši 0,- Kč. V podání, k němuž jsou tato dodatečná přiznání přiložena, se namítá rozpor právní úpravy uvedené daně s komunitárním právem a ústavním pořádkem chráněnými právy daňového subjektu a žádá se o vrácení přeplatku na dani darovací ve výši uhrazené daně (celkem 266.701.472,- Kč).

Finanční úřad pro Karlovarský kraj podle § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval žalobce k odstranění pochybností o údajích v dodatečných daňových přiznáních, spočívajících v uvedení důvodu pro podání dodatečných daňových přiznání na nižší daňovou povinnost, a to ve vztahu k roku 2011 výzvou ze dne 12. 2. 2014, čj. 168484/14/2407-24400-401990, a ve vztahu k roku 2012 výzvou ze dne 12. 2. 2014, čj. 168767/14/2407-24400-401990.

V odpovědi na tyto výzvy správce daně žalobce dne 20. 2. 2014 poukázal na jejich nezákonnost, neboť podle jeho názoru neodpovídají dikci ust. § 89 daňového řádu, a současně uvedl další skutečnosti svědčící ve prospěch jeho tvrzení, že emisní povolenky bezúplatně přidělené v roce 2011 a 2012 nemohou podléhat darovací dani.

Finanční úřad v Karlových Varech vypracoval a žalobci doručil sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností se závěrem, že v průběhu postupu k odstranění pochybností o údajích uvedených v dodatečném daňovém přiznání k dani darovací na nulovou daňovou povinnost nebyly pochybnosti správce daně odstraněny a nulová daňová povinnost nebyla prokázána dostatečně věrohodně (ve vztahu k roku 2011 ze dne 4. 4. 2014, čj. 323258/14/2407-24400-401990, a ve vztahu k roku 2012 ze dne 4. 4. 2014, čj. 327819/14/2407-24400-401990).

Dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 4. 2014, čj. 519489/14/2407-24400-401990, Finanční úřad pro Karlovarský kraj podle zákona č. 357/1992 Sb. ve spojení s § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. a podle § 147, § 143 a § 90 daňového řádu a na základě sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 7. 4. 2014, čj. 323258/14/2407-24400-401990, žalobci dodatečně vyměřil daň darovací z emisních povolenek bezúplatně přidělených *v roce 2011* ve výši 0,- Kč (původně stanovená daň: 169.140.256,- Kč, nově stanovená daň: 169.140.256,- Kč, rozdíl 0,- Kč). Za odůvodnění tohoto dodatečného platebního výměru se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 7. 4. 2014, čj. 323258/14/2407-24400-401990.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 4. 2014, čj. 534606/14/2407-24400-401990, Finanční úřad pro Karlovarský kraj podle zákona č. 357/1992 Sb. ve spojení s § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. a podle § 147, § 143 a § 90 daňového řádu a na základě sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 7. 4. 2014, čj. 327819/14/2407-24400-401990, žalobci dodatečně vyměřil daň darovací z emisních povolenek bezúplatně přidělených *v roce 2012* ve výši 0,- Kč (původně stanovená daň: 97.561.216,- Kč, nově stanovená daň: 97.561.216,- Kč, rozdíl 0,- Kč). Za odůvodnění tohoto dodatečného platebního výměru se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 7. 4. 2014, čj. 327819/14/2407-24400-401990.

Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání datované dne 23. 5. 2014. K tomuto odvolání proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce doplnění datované dne 25. 6. 2015. Dne 9. 9. 2015 pod čj. 29529/15/5100-31461-701836 a pod čj. 29526/15/5100-31461-701836 Odvolací finanční ředitelství seznámilo podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými

skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a vyzvalo podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalobce k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení ve věci odvolání proti výše uvedeným dodatečným platebním výměrům. K těmto výzvám žalobce podal vyjádření se ke zjištěným skutečnostem v rámci odvolacího řízení a návrh na doplnění dokazování (datováno dne 24. 9. 2015).

Rozhodnutím ze dne 19. 11. 2015, čj. 39551/15/5100-31461-701836, Odvolací finanční ředitelství podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zákona č. 357/1992 Sb. ve spojení s § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. změnilo odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 29. 4. 2014, čj. 519489/14/2407-24400-401990, tak, že žalobci byla dodatečně vyměřena daň darovací z emisních povolenek bezúplatně přidělených *v roce 2011* ve výši - 43.787.040,- Kč (původně stanovená daň: 169.140.256,- Kč, nově stanovená daň: 125.353.216,- Kč, rozdíl - 43.787.040,- Kč).

Rozhodnutím ze dne 19. 11. 2015, čj. 39553/15/5100-31461-701836, Odvolací finanční ředitelství podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zákona č. 357/1992 Sb. ve spojení s § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. změnilo odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 29. 4. 2014, čj. 534606/14/2407-24400-401990, tak, že žalobci byla dodatečně vyměřena daň darovací z emisních povolenek bezúplatně přidělených *v roce 2012* ve výši - 25.256.640,- Kč (původně stanovená daň: 97.561.216,- Kč, nově stanovená daň: 72.304.576,- Kč, rozdíl - 25.256.640,- Kč).

III. Písemná vyjádření žalobce

Žalobce zaslal soudu žalobu datovanou dne 11. 1. 2016 (čl. 1-20 a 46-65 soudního spisu), repliku datovanou dne 22. 3. 2016 (čl. 82 soudního spisu), I. doplnění žaloby datované dne 23. 12. 2016 (čl. 88-89 soudního spisu) a II. doplnění žaloby datované dne 23. 1. 2017 (čl. 91-93 soudního spisu).

Žaloba je rozčleněna na pět žalobních bodů:

I) Nesprávně zjištěný skutkový stav

Žalobce namítá, že žalobou napadená rozhodnutí jsou nesprávná a nezákonná, přičemž žalovaný se náležitě nezabýval stěžejními námitkami žalobce.

Pod bodem **1.1** žaloby [Neslučitelnost daně darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek s požadavkem bezplatnosti zavedeným směrnicí 2003/87/ES] žalobce namítá, že žalovanému předložil podrobnou argumentaci svědčící ve prospěch závěru, že emisní povolenky byly poskytnuty v období 2011 a 2012 bezúplatně a ne za úplatu. Vzhledem k tomu, že na tyto námitky žalovaný nijak nereagoval, je nucen žalobce tyto námitky zopakovat. Ohledně tohoto bodu soud odkazuje na str. 10 až 17 žaloby.

V návaznosti tam uvedené skutečnosti žalobce namítal, že je přesvědčen, že skutečným skutkovým stavem v letech 2011 a 2012 byla situace, kdy povolenky byly

poskytovány bezúplatně, a daň darovací, která na bezúplatně nabyté povolenky byla uvalena, představovala opatření, které se týkalo pouze přidělení emisních povolenek, nadto v určitém odvětví a během omezené doby odpovídající částečně době, po kterou unijní zákonodárce zavedl přechodně zásadu téměř bezplatného přidělení povolenek. Daň darovací z bezúplatně nabytých povolenek v letech 2011 a 2012 představovala poplatek zatěžující bezplatné přidělení povolenek na emise skleníkových plynů, který je neslučitelný s požadavkem bezplatnosti zavedeným směrnicí 2003/87/ES (viz bod 24 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-43/14).

Naopak je třeba odmítnout při zjišťování skutkového stavu verzi, že část povolenek byla v letech 2011 a 2012 přidělena za úplatu a na základě takto uměle vykonstruovaného, účelového a hrubého zkreslení skutkového stavu s cílem legalizovat výběr daně darovací z emisních povolenek. Daň darovací, o kterou jde v předmětném řízení, tak nemohla respektovat žádnou (např. i 10%) hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu.

Žalovaný se k rozsáhlé argumentaci žalobce nijak nevyjádřil, neuvedl a náležitě neodůvodnil, zda dle jeho názoru byly emisní povolenky v roce 2011 a 2012 přiděleny úplatně nebo bezúplatně.

Podle názoru žalobce Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184 (ostatně ani Soudní dvůr Evropské unie při svém rozhodování o předběžné otázce), neověřoval, zda daň darovací mohla být aplikována na přidělené povolenky za úplatu, zda nějaké povolenky vůbec za úplatu přiděleny byly a případně v jaké výši byly povolenky přiděleny za úplatu. Naopak Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku tyto otázky zcela opomněl a neověřil tak, zda o dani darovací lze mít za to, že respektovala 10% horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, kterou stanoví čl. 10 směrnice 2003/87/ES. Ve smyslu bodu 42 uvedeného rozsudku se lze domnívat, že Nejvyšší správní soud v konkrétní judikované kauze zřejmě považoval za prokázané a jednoznačně dané (avšak bez jakéhokoli odůvodnění), že daň darovací mohla být úplatou u povolenek přidělených za úplatu a některé povolenky byly poskytnuty za úplatu, jelikož v bodu 42 tohoto rozsudku považuje za sporné pouze tři otázky: vymezení dotčeného odvětví, způsob výpočtu 10% hranice pro úplatně přidělení povolenek, otázka aplikace zásady rovnosti na producenty emisí.

Žalobce je tedy nadále přesvědčen, že Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, vůbec 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 daně darovací. Žalovaný se však k tomuto názoru žalobce v podstatě vůbec nevyjádřil.

Pod bodem **1.2** žaloby [Nesprávná kalkulace počtu emisních povolenek ke zdanění daní darovací] se uvádí, že podle žalovaného bylo žalobci v posuzovaném období let 2008 až 2012 přiděleno celkem 22 394 740 emisních povolenek. I kdyby žalobce připustil (byť tak rozhodně nečiní), že 10% z celkem přidělených povolenek bylo přiděleno úplatně, není jasné, jak žalovaný dospěl k názoru a o co opírá své zjištění, že úplatně přidělených povolenek bylo v roce 2011 1 119 737 ks a v roce 2012 1 119 737 ks povolenek. Pro uplatnění tohoto názoru žalovaného neexistuje žádný důkazní prostředek nebo ověřitelná právní domněnka. Je třeba

zdůraznit, že správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. b) daňového řádu prokazuje skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce. Žalovaný však ve svých zjištěních nikterak neprokázal použitou domněnku, že výše uvedené objemy povolenek v letech 2012 a 2011 byly poskytnuty úplatně (úplatou pak měla být daň darovací).

Teoreticky by bylo možné v extenzivním výkladu použitým žalovaným v jeho rozhodnutích označit za úplatně poskytnuté povolenky jakékoli povolenky do max. výše 10% poskytnuté v posuzovaném období 2008 až 2012, tzn. i v období, kdy daň darovací nebyla na úplatně poskytnuté povolenky aplikována. Pokud by žalobce připustil, že úplatně poskytnuté povolenky ve výši 10% celkem přidělených v pětiletém období byly přiděleny až v letech 2011 a 2012, je možné se domnívat, že např. 1 510 872 ks povolenek bylo úplatně poskytnuto v 2012 a 728 602 ks povolenek bylo úplatně poskytnuto v 2011. Samozřejmě výše uvedené závěry by pak měly zcela jiné dopady do výpočtu daně darovací vybírané v 2011 a 2012. Bez jednoznačné identifikace těch emisních povolenek, které byly poskytnuty v 2011 a 2012 úplatně, nelze správný výpočet provést.

V rámci důkazního řízení vedeného žalovaným nebylo postaveno na jisto, které povolenky připsané na účet žalobce v letech 2008 až 2012 byly poskytnuty úplatně (pokud nějaké úplatně poskytnuté byly, což se na základě předložených důkazních prostředků žalobce nedomnívá).

2) Vnitřně rozporná argumentace žalovaného

Žalobce namítá, že nelze současně a) pod předmět daně darovací podřadit bezúplatně (zdarma) přidělené povolenky a b) tvrdit, že povolenky byly přiděleny za úplatu.

Pod bodem 2.1 žaloby [Bezúplatnost jako určující podmínka pro aplikaci daně darovací] se uvádí, že naplnění pojmu bezúplatnost při splnění podmínky, kdy nabyvatel bezúplatného plnění nemá právní povinnost poskytnout protihodnotu, je definováno např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, čj. 7 Afs 3/2005-80.

Pokud by bylo správné odůvodnění české vlády (viz odst. 26 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-43/14), že předmětné emisní povolenky, které podléhaly dani darovací, byly v podstatě přiděleny za úplatu a protihodnotou za jejich přidělení byla daň darovací, nemohlo se jednat o bezúplatné nabytí, které jako jediné mohlo být předmětem daně darovací. Lze tedy konstatovat, že úplatně nabyté emisní povolenky nemohly podléhat dani darovací, jelikož nebyla splněna základní podmínka bezúplatnosti jejich přidělení vyžadovaná pod podřazení plnění pod předmět daně darovací.

Pokud by uvedené odůvodnění české vlády bylo správné, nebylo by v případě předmětných emisních povolenek splněno jednoznačné znění zákona o dani darovací platné pro rok 2011 a 2012, kdy předmětem daně darovací byly pouze „bezúplatně nabyté povolenky“.

Žalobce je přesvědčen, že emisní povolenky byly v letech 2011 a 2012 poskytnuty bezúplatně, tj. bez jakéhokoli protiplnění. Pouze bezúplatně nabyté povolenky mohly teoreticky být předmětem daně darovací. Pokud by povolenky byly přiděleny za úplatu,

nemohly by být předmětem daně darovací, jelikož by nesplnily určující podmínku pro uplatnění daně darovací.

V bodě 53 rozsudku ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, Nejvyšší správní soud konstatuje, že „*za úplatu je přitom třeba považovat jakýkoli poplatek související se samotným přidělením povolenky, tj. i daň darovací*“. Nejvyšší správní soud tak připustil, že určitá část emisních povolenek byla poskytnuta za úplatu.

Pokud tedy část emisních povolenek byla přidělena „za úplatu“, nejednalo se o bezúplatné nabytí povolenek, které jediné mohlo být předmětem daně darovací. Tyto povolenky, které splnily test úplatnosti ve smyslu uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, by pak vůbec neměly podléhat dani darovací, protože úplatně nabyté povolenky nesplňovaly určující podmínku bezúplatnosti pro uplatnění daně darovací. Lze tedy shrnout, že úplatně nabytí emisních povolenek nemůže být předmětem darovací daně.

Pod bodem 2.2 žaloby [Přidělení emisních povolenek za „úplatu“] žalobce uvádí, že Nejvyšší správní soud připustil, že určitá část emisních povolenek byla poskytnuta za úplatu (viz rozsudky ze dne 27. 11. 2015, čj. 7 Afs 103/2012-91, a ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184).

Obsahem právního vztahu mezi státem a provozovatelem zařízení / nabyvatelem povolenek byl nárok na připsání / poskytnutí emisních povolenek v jednotlivých letech 2008 až 2012. Povolenky byly nabyvatelům bez jakékoli žádosti automaticky každý rok období Národního alokačního plánu vždy připsány koncem února daného roku ve prospěch individuálních účtů nabyvatelů povolenek vedených v národním rejstříku správcem národního rejstříku, společností OTE, a.s. Neexistovala tedy žádná *conditio sine qua non* pro poskytnutí emisních povolenek bezúplatně. Za hmotněprávní podmínku pro realizaci plnění od státu ve formě připsání povolenek na účet konkrétního provozovatele nelze považovat ani uhrazení daně darovací jako „úplaty“ za poskytnutí těchto povolenek. Je třeba zdůraznit, že povolenky se staly připsáním na účet nabyvatele vedeného v národním rejstříku správcem národního rejstříku, společností OTE, a.s., vlastnictvím nabyvatele a to bez ohledu, zda daň darovací byla nabyvatelem povolenek v letech 2011 a 2012 tvrzena a uhrazena.

Určená výše daně darovací odvisela od vůle zákonodárce, byla fixní a nezávislá na jakémkoli subjektivním rozhodnutí příjemce povolenek tyto povolenky odebrat. Ve své podstatě nabyvatel povolenek neměl ani žádnou možnost připsání povolenek na svůj účet vedený v národním rejstříku odmítnout. Respektování zákonem uložené daňové povinnosti nelze chápat jako konsenzuální projev vůle stát se odběratelem povolenek a poskytnout za to druhé straně úplatu / protiplnění.

Daň darovací není a nemůže být úplatou vázící se k dotaci, kterou bylo účetně poskytnutí povolenek. Mezi nárokem na dotaci a povinností platit daň darovací u provozovatele zařízení pak není žádný vztah, který by se dal považovat za úplatu.

3) Svévolné hodnocení důkazů správcem daně

Pravidla dokazování v daňovém řízení jsou stanovena zejména v § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 a 7 daňového řádu a jsou upřesněna v návaznosti na ústavní garance a obecné principy procesního práva v ustálené judikatuře správních soudů i Ústavního soudu. Definice správného postupu při hodnocení důkazů byla poskytnuta v rozhodnutí Vrchního soudu v Praze sp. zn. 6 A 561/94 a v rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 502/99. Žalovaný však v souladu s těmito zásadami nepostupoval, rozhodně nikoliv tak, aby jeho úvaha byla přezkoumatelná.

Navíc žalobce zdůrazňuje, že ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání a jiné skutečnosti. Jestliže žalovaný uvádí, že jeho zjištěním je bezúplatné přidělení povolenek, není jasné, jak žalovaný dospěl k závěru, že část povolenek byla poskytnuta úplatně, natož aby tuto skutečnost prokázal.

Žalobce proto namítá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, kterého ohledně těchto závěrů plně tíží právě správce daně. Podstatná je zejména skutečnost, že žalovaný se nezabýval a to ani k námitce žalobce, stěžejními skutečnostmi rozhodnými pro správné stanovení daně, tj. skutečností, zda byly emisní povolenky v roce 2011 a 2012 přiděleny úplatně či bezúplatně a zda aplikace daně darovací není vyloučena již s ohledem na nesplnění základního předpokladu – bezúplatnosti nabytí. V žalobou napadených rozhodnutích proto chybí racionální a přezkoumatelná úvaha žalovaného k těmto jeho tvrzením a závěrům z nich učiněným.

Hodnocení důkazů žalovaným, dle kterého považuje část povolenek nabytých daňovým subjektem za úplatně nabyté povolenky, lze považovat za extrémní nesoulad právních závěrů s vykonanými skutkovými a právním zjištěními (viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 518/10). Žalovaný dále nerespektoval závěry Soudního dvora Evropské unie, dle kterých nemohou bezúplatně nabyté povolenky být zatíženy poplatkem. Žalovaný interpretuje a aplikuje pojem „úplatně nabytí“ na bezúplatně nabyté povolenky, což je v rozporu se zákonem stanoveným a právním myšlením konsensuálně akceptovaným významu. Žalovaný ve svých rozhodnutích posuzuje bezúplatně nabyté povolenky jako částečně úplatně nabyté a jako takové je podřazuje po předmět daně darovací, jehož základním atributem je bezúplatnost.

4) Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného

Žalobou napadená rozhodnutí žalovaného jsou nejen nesprávná, ale též nepřezkoumatelná. Žalovaný nezjišťoval rozhodné skutkové okolnosti projednávané věci, resp. žalovaný opřel své rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované nebo o případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

Rozhodnutí žalovaného jsou však nepřezkoumatelná i z dalších důvodů: žalovaný se 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. Žalovaný nesplnil svoji povinnost vypořádat všechny důvody, v nichž žalobce spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadených rozhodnutí. Žalovaný dále opírá

své závěry o vnitřně rozpornou argumentaci, k některým odvolacím důvodům argumentuje judikaturou, která se však týká jiných námitek, než které jsou namítány žalobcem apod.

Ve smyslu výše uvedeného a v souladu s judikaturou tak bylo žalobci *de facto* znemožněno uplatnit žalobní body, které by mohly vyvrátit, popř. zpochybnit závěry žalovaného obsažené v žalobou napadených rozhodnutích.

Žalovaný přitom zpracovával své závěry k odvolání žalobce od 23. 5. 2014 (den podání odvolání žalobcem) do 20. 11. 2015 (den rozhodnutí o odvolání žalovaným), tj. 546 dní, tzn. významně déle, než je obvyklé a v rámci zásady bezprůtažnosti daňového řízení přijatelné.

5) Porušení ústavních práv a svobod

Pod bodem 5.1 žaloby [Uložení daňové povinnosti *extra legem*] se uvádí, že zdanění bezúplatně poskytnutých povolenek daní darovací je porušením čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 a 2, čl. 4 odst. 4 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Uložení daně darovací z emisních povolenek tak představuje uložení daňové povinnosti *extra legem*.

Tvrzení žalovaného, že část povolenek byla v letech 2011 a 2012 přidělena v podstatě za úplatu a touto úplatou byla daň darovací, neodpovídá skutečnému skutkovému stavu a žalobce je považuje za účelové, svévolné, nezákonně extenzivní, překroucené a uměle vykonstruované s cílem interpretovat zákon o dani darovací tak, aby předmětem zdanění bylo *i)* něco, co evropské předpisy nepředpokládaly a zakazovaly (zatížení bezúplatného nabytí povolenek poplatkem), a *ii)* co český zákon o dani darovací za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládal (zatížení úplatného nabytí povolenek daní darovací) [srov. zejména bod 46 nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13].

Rozporná deklarace použitá českou vládou zmíněná v rozsudku Soudního dvora Evropské unie dokazuje účelovost interpretace daně darovací s cílem maximalizovat výběr daně. Účelovost, extenzivnost a umělost interpretace daně darovací lze dokumentovat i tím, že minimálně do konce roku 2013 nejenom finanční správa, ale ani správní soudy nezvažovaly a nepřipouštěly variantu, že daň darovací mohla respektovat jakoukoli hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, kterou stanoví čl. 10 směrnice 2003/87/ES. Účelovost tvrzení české vlády a jeho snahu, aby předmětem zdanění bylo něco, co evropské předpisy nepředpokládaly a zakazovaly a co český zákon o dani darovací za předmět daně s žádoucí mírou určitosti nepředpokládal, lze také považovat za snahu o zneužití práva, jelikož relevantní argumentace české vlády nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku na výběr daně, a přiznání práva na zdanění bezúplatně nabytých emisních povolenek, kdy tato daň respektuje 10% horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení o dani darovací a evropského práva.

I kdyby žalobce připustil, že z bezúplatně nabytých povolenek byla vybrána úplata ve formě daně darovací (ač tak žalobce rozhodně nečiní), byla by tato interpretace považována za obcházení zákona. Smyslem právní úpravy daně darovací bylo tedy to, že z bezúplatně nabytých povolenek měla být vybrána daň, která představovala poplatek zatěžující bezúplatně

nabyté povolenky (tato právní úprava byla v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-43/14 shledána nezákonnou). Interpretací, dle které daň darovací představovala úplatu za nabyté povolenky, je sice dosažen možný výběr daně darovací českým státem, což je však výsledek, který je v přímém rozporu se smyslem právní normy (zákona o dani darovací), jež pod předmět daně darovací podřazuje pouze bezúplatně nabytý majetek.

Pod bodem 5.2 žaloby [Porušení zákazu retroaktivity a principu legitimního očekávání] žalobce namítá, že postupem správce daně a žalovaného došlo k porušení principu legitimního očekávání a zákazu retroaktivity.

V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 Ústavní soud dovodil, že obecně zdanění daní darovací bezúplatně nabytých povolenek v letech 2011 a 2012 není případem retroaktivní právní úpravy. Pokud by však daň darovací měla představovat formu „úplaty“ za poskytnuté emisní povolenky (jak uvádí žalovaný ve svých rozhodnutích), jednalo by se již o dosud Ústavním soudem nejudikovanou situaci a žalobce je přesvědčen, že v případě tvrzení předložených žalovaným v jeho rozhodnutích, kdy považuje daň darovací za „úplatu“, jedná se již o retroaktivní úpravu právního vztahu mezi státem a provozovatelem zařízení (nabyvatelem povolenek) a narušení legitimního očekávání provozovatele zařízení.

I kdyby žalobce připustil správnost tvrzení žalovaného akceptující výklad české vlády předestřený Soudnímu dvoru Evropské unie (byť tak nečiní), znamenala by právní úprava daně darovací provedená čl. III. zákona č. 402/2010 Sb. úpravu, která je v rozporu se zákazem retroaktivity a porušení legitimního očekávání v souvislosti s ochranou vlastnického práva, neboť v jejím důsledku došlo ke změně obsahu právního vztahu (nároku na bezúplatné přidělení emisních povolenek) mezi provozovatelem zařízení a státem.

Žalobce je přesvědčený, že v případě pravdivosti tvrzení žalovaného, který považuje daň darovací za úplatu z poskytnutých povolenek a výpočet daně darovací ve svých rozhodnutích založil na názoru, že u žalobce mělo být zdaněno 10% jemu přidělených povolenek v celém pětiletém období 2008 až 2012, jednalo by se jednoznačně o retroaktivitu, která je obecně považována za nezákonnou. Úplatné poskytnutí emisních povolenek, kdy právě daň darovací by byla úplatou, v letech 2011 a 2012 by představovalo novou právní úpravu, která by vyvolávala účinky retroaktivity, neboť by měnila následky právního vztahu daného ve smyslu ustanovení Národního alokačního plánu a nařízení vlády č. 80/2008 Sb., které nastaly přede dnem její účinnosti. Vznik právního vztahu, kterým bylo bezúplatné přidělení povolenek v období 2008 až 2012 a který existoval před nabytím účinnosti novely zákona o dani darovací, právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, i vykonané právní úkony se řídí původní právní normou.

Pod bodem 5.3 žaloby [Porušení ochrany dobré víry] se uvádí, že zavedením úplaty ve formě daně darovací z přidělených povolenek ve smyslu rozhodnutí žalovaného došlo k narušení ochrany oprávněné důvěry v právo na poskytnutí emisních povolenek bezúplatně.

Ze skutkového základu jednoznačně vyplývá, že existoval podklad pro dobrou víru žalobce v bezúplatné přidělení povolenek v letech 2011 a 2012, kterým byly zejména Národní alokační plán, ustanovení nařízení vlády a další doprovodné informace úřadů. Jednání

správních úřadů tak vyvolala rozumná a oprávněná očekávání v představě žalobce jako obezřetného a uvědomělého účastníka ekonomiky. Žalobce tak v dobré víře bezúplatně nabyl povolenky na svůj účet vedený u OTE a.s. (a to bez ohledu na skutečnost, zda byla daň darovací tvrzena a uhrazena či nikoli).

Žalobce se domáhá ochrany svého práva na bezúplatné nabytí emisních povolenek v letech 2011 a 2012, které bylo rozhodnutím žalovaného porušeno, také s odkazem na § 2 odst. 3 ve spojení s § 177 správního řádu. I daňová správa sama zavedla správní praxi, která určovala účetní a daňové ošetření všech nabytých povolenek jako poskytnutí dotace a tím jednoznačně podpořila dobrou víru všech nabyvatelů v bezúplatné nabytí povolenek.

Pod bodem 5.4 žaloby [Porušení principu ochrany právní jistoty] žalobce namítá, že výběr úplaty za poskytnuté emisní povolenky formou daně darovací jednoznačně narušil oprávněnou důvěru v právo žalobce na bezúplatné poskytnutí povolenek v letech 2011 a 2012 i v celém pětiletém období 2008 až 2012 a tím právní jistotu na straně žalobce. Princip právní jistoty vyžaduje, aby úprava zatěžující daňové poplatníky byla jasná a zřetelná a aby jednoznačně rozpoznali svá práva a povinnosti a mohli učinit příslušná opatření. Žalovaný uvádí, že povolenky byly v těchto letech žalobci poskytnuty úplatně a úplatou byla právě daň darovací. Uplatněním tohoto názoru žalovaného došlo k narušení principu právní jistoty na straně žalobce. Zde žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Ads 88/2006.

Princip dodržování zásady právní jistoty potvrdil i Soudní dvůr Evropské unie, podle něhož požadavkům právní jistoty dostačuje pouze taková úprava, podle které právní předpisy především tehdy, když mohou mít znevýhodňující důsledky pro jednotlivce i podniky, musí být jasné, určité a v jejich důsledcích předvídatelné. Na právní úpravu, která nedostačuje požadavkům principu právní jistoty, nelze z hlediska sledovaných cílů nahlížet jako na přiměřenou (viz např. rozsudek v právní věci 169/80, Gondrand Freres, nebo C-17/03 ve věci VEMW, nebo C-7210 a C-77/10 ve věci Costa und Cifone).

Pod bodem 5.5 žaloby [Nerovné zacházení] se uvádí, že zákonem č. 402/2010 Sb. bylo zakotveno zdanění bezúplatně poskytnutých emisních povolenek dle Národního alokačního plánu selektivně pouze pro určitou skupinu provozovatelů zařízení (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), tj. pro určitou část některých výrobních odvětví, na která se směrnice 2003/87/ES vztahovala. Zatížení bezúplatně přidělených emisních povolenek daní darovací významným způsobem ztížilo ekonomickou situaci dotčených podniků a narušilo dosahování cílů uvedené směrnice a konkurenční prostředí. Uplatněním daně darovací na emisní povolenky přidělené selektivně pro určitou skupinu provozovatelů zařízení tak jednoznačně 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.

Při respektování komunitární úpravy nelze diskriminovat mezi zařízeními, na které se režim obchodování s povolenkami vztahuje. Konkrétně byla porušena zásada rovného

zacházení mezi výrobcí elektrické energie vyrábějící elektrickou energii na bázi spalování paliv. Dle § 20 odst. 15 zákona o trojdani byli osvobozeni od daně darovací výrobci elektrické energie vyrábějící elektřinu v kogeneračních jednotkách. K tomu žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, čj. 2 Ads 171/2015-61, a na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13. Odlišné zacházení, resp. zdanění emisních povolenek bezúplatně poskytnutých určité skupině provozovatelů zařízení naplňuje test existence přímé diskriminace, která je v rozporu s ústavním pořádkem. Žalovaný se touto odvolací námitkou žalobce vůbec nezabýval a omezil se pouze na konstatování, že Ústavní soud ani Nejvyšší správní soud porušení zásady rovnosti neshledaly, aniž by zkoumal, zda námitky žalobce jsou shodné s námitkami, které tyto soudy již judikovaly.

Pod bodem 5.6 žaloby [Porušení práva vlastnit majetek] žalobce namítá, že zdanění bezúplatně nabytých povolenek daní darovací je v rozporu s právem vlastnit majetek garantovaným čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a svobod, ve spojení s čl. 1 odst. 2 a čl. 10 Ústavy České republiky a čl. 17 odst. 1 Listiny Evropské unie. K tomu žalobce odkazuje např. na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 152/07.

Novela zákona o trojdani provedená zákonem č. 402/2010 Sb. zmocnila Ministerstvo životního prostředí k oznámení tržní ceny emisní povolenky, avšak nestanovila výslovně, ani jaký typ průměru má být použit (aritmetický, geometrický, vážený), ani za jaké období má být průměr stanoven (§ 7a odst. 2). Uvedené ustanovení je možno chápat tak, že má být zveřejněna průměrná cena z obchodů uskutečněných v průběhu dne 28. února. Tento výklad však není v praxi příliš realizovatelný, neboť tento den nemusí být vůbec obchodním dnem, pokud připadne na sobotu nebo neděli. Pokud se pak má jednat o průměr na období více dnů, zákon nestanoví délku takového období. Přitom právě výběr období, za něž se průměr vypočítá, může výraznou měrou ovlivnit výslednou průměrnou cenu. Je to tedy nikoliv zákon, ale právě Ministerstvo životního prostředí, které stanovilo časové období (od 1. ledna do 28. února včetně) a provádělo výpočet průměrné tržní hodnoty povolenky na emise skleníkových plynů. Ministerstvo životního prostředí tak v podstatě určilo tržní hodnotu povolenky pro daňové účely (jako základu daně) a následně ji zveřejnilo ve smyslu § 16 odst. 1 písm. j) zákona č. 695/2004 Sb. Základ daně darovací tak byl stanoven nikoli zákonem, jak je dle základního ústavního principu *nullum tributum sine lege* vyžadováno (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2011, sp. zn. 3 Ads 73/2011-74).

Zdanění emisních povolenek daní darovací za stavu, kdy nikoli zákon, ale Ministerstvo životního prostředí stanoví cenu emisní povolenky, resp. základ daně darovací, je v rozporu s ústavním pořádkem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2015, čj. 6 Afs 300/2014-27). Pokud by byla vyměřena daň darovací, jejíž základ by se odvíjel od ceny emisní povolenky, která byla stanovena bez opory v zákoně, jednalo by se o nucené odnětí vlastnictví, které by mělo obdobu vyvlastnění, čímž by došlo k porušení čl. 11 odst. 4 a tím i čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Pod bodem 5.7 žaloby [Porušení práva na spravedlivý proces] se uvádí, že bylo porušeno žalobcovo právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 a 3 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod

a jeho právo na projednání věci v přiměřené lhůtě ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 a čl. 13 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz bod 4) žaloby).

V I. doplnění žaloby (datovaném dne 23. 12. 2016) žalobce dále rozvinul svůj názor, že emisní povolenky přidělené v letech 2011 a 2012 nemohou podléhat dani darovací. Byla-li část emisních povolenek přidělena za úplat, nejednalo se o bezúplatné nabytí povolenek, které jediné mohlo být předmětem daně darovací, a úplatně nabyté emisní povolenky by pak ani vůbec nemohly podléhat dani darovací, neboť by nesplňovaly určující podmínku bezúplatnosti pro podřazení pod předmět daně darovací. Pokud bude naopak zjištěno, že emisní povolenky byly přiděleny bezúplatně, jak se domnívá žalobce, pak by jejich zdanění daní darovací odporovalo evropskému právu.

V II. doplnění žaloby (datovaném dne 23. 1. 2017) žalobce uplatnil námitku nepřípustného vertikálního sestupného účinku směrnice 2003/87/ES a dále doplnil námitku porušení principu ochrany právní jistoty. V případě prvního z těchto doplňků má soud za to, že nejedná o konkretizaci již uplatněného žalobního bodu, nýbrž o předložení dalšího žalobního bodu po uplynutí lhůty pro podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu.

IV. Písemná vyjádření žalovaného správního orgánu

Žalovaný správní orgán zaslal soudu vyjádření žalovaného k žalobě datované dne 19. 2. 2016 (čl. 74-77 soudního spisu), I. doplnění vyjádření žalovaného k žalobě datované dne 10. 11. 2016 (čl. 85-86 soudního spisu) a II. doplnění vyjádření žalovaného k žalobě datované dne 11. 9. 2017 (čl. 99-100 soudního spisu).

Ve vyjádření žalovaného k žalobě Odvolací finanční ředitelství plně odkázalo na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí o odvolání, v nichž žalovaný uvedl relevantní právní úpravu, přehledně a srozumitelně přezkoumal její aplikaci v daném případě během celého daňového řízení a reagoval přiměřeným způsobem na všechny odvolací námitky. Žalobní námitky jsou v zásadě totožné jako již uplatněné odvolací námitky, které byly žalovaným vypořádány v rámci odvolacího řízení.

Ad I) žaloby [*Nesprávně zjištěný skutkový stav*)] žalovaný odkázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184. V posuzovaném případě bylo daňovému subjektu v letech 2008 až 2012 přiděleno celkem 22 394 740 ks emisních povolenek. V roce 2011 bylo zdaněno 1 510 872 ks povolenek, v roce 2012 bylo zdaněno 1 510 872 ks povolenek, celkem bylo daní darovací zdaněno 3 021 744 emisních povolenek, přičemž 10% hranicí je 2 239 474 ks povolenek. Vzhledem k tomu, že počet zdaněných povolenek přesáhl 10 %, nabytí počtu emisních povolenek přesahujících 10% hranici proto bylo zdaněno v rozporu s požadavky směrnice 2003/87/ES. Při dodržení 10% hranice dani darovací tedy v daném případě podléhá celkem 2 239 474 ks emisních povolenek, na rok 2011 připadá ke zdanění 1 119 737 ks povolenek, na rok 2012 připadá ke zdanění 1 119 737 ks povolenek. Z toho důvodu také žalovaný napadenými rozhodnutími o odvolání změnil dodatečné platební výměry tak, aby zdanění v daném individuálním případě odpovídalo výše nastíněným požadavkům. Zákonem způsob stanovení základu daně řešen není. Obě předmětná zdaňovací období (roky 2011 a 2012) jsou zdaněna samostatně a do

těchto dvou zdaňovaných období je rovnoměrně rozložen povolený počet povolenek. Při vědomosti o celkovém počtu alokovaných povolenek Národním alokačním plánem pro období let 2008 - 2012 a o počtu alokovaných povolenek v jednotlivých letech bylo zdaněno bezúplatné nabytí povolenek proporcionálně, tedy zdanění bylo úměrně rozloženo mezi oběma zdaňovanými roky. Žalovaný konstatuje, že proporcionální zpoplatnění povolenek není v rozporu se zákonem, ani není v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, nebo s judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Vzhledem k výše uvedenému nelze tuto námitku žalobce považovat za důvodnou.

Ad 2) žaloby [*Vnitřně rozporná argumentace žalovaného*] je žalovaný toho názoru, že odůvodnění napadených rozhodnutí o odvolání je možné z hlediska § 102 ve spojení s § 116 odst. 2 daňového řádu považovat za dostatečné. Argumentaci žalovaného lze označit za logickou, vnitřně nerozpornou. Z odůvodnění napadených rozhodnutí o odvolání je zřejmé, k jakému závěru žalovaný dospěl a proč nepovažoval právní argumentaci žalobce za důvodnou. Konkrétně se ke zdanění předmětných emisních povolenek žalovaný vyjádřil již v předchozím bodě. S ohledem na uvedené lze tuto námitku žalobce označit za nedůvodnou.

Ad 3) žaloby [*Svévolné hodnocení důkazů správcem daně*] žalovaný nejprve uvádí, že řízení při správě daní je mimo jiné ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů, která znamená, že neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů (tedy míru jejich věrohodnosti). Hodnocení věrohodnosti a pravdivosti důkazů představuje konečnou syntézu, k níž dochází na základě předchozí analýzy poznatků o pramenech důkazů, o závažnosti skutečností z nich vyplývajících, o jejich souvislosti a návaznosti na jiné skutečnosti a důkazy a v neposlední řadě též souladu s poznatky praxe správce daně v jiných srovnatelných případech. Hodnocení důkazů je závěrečnou fází dokazování, která nastává poté, co byly provedeny všechny pro věc potřebné důkazy. Výsledkem hodnocení důkazů jsou skutková zjištění, na něž se použijí příslušné hmotněprávní a procesní normy potřebné pro rozhodnutí. Provedené důkazy samy o sobě ještě netvoří skutková zjištění. Úplnost dokazování tvoří jen nezbytný předpoklad pro další myšlenkovou činnost správce daně záležející ve zhodnocení provedených důkazů. Je třeba každý z nich prověřit z hlediska jeho závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti), učinit závěr o úplnosti provedeného dokazování či potřebě dokazování doplnit, a teprve posléze jednotlivě a v souhrnu provedené důkazy zhodnotit. Žalovaný zastává názor, že v daném případě při hodnocení důkazů žádným způsobem nepochybil, přičemž nesouhlas žalobce se samotnými výsledky takového hodnocení není ekvivalentem pro závěr o tom, že dokazování nebylo učiněno správně, nebo že žalovaný nevycházel ze skutečného stavu věci. Všechny závěry žalovaného mají svůj relevantní podklad v předmětném správním spisu. Z uvedených důvodů rovněž nelze přijmout závěr žalobce o neunesení důkazního břemene správcem daně, resp. žalovaným. Vzhledem k uvedenému lze tuto námitku žalobce označit za nedůvodnou.

Ad 4) žaloby [*Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného*] má žalovaný za to, že odůvodnění napadených rozhodnutí splňují veškeré požadavky uvedené v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu ve shodě s požadavky kladenými na přezkoumatelnost správních rozhodnutí vyjádřenými v judikatuře správních soudů, podle kterých je rozhodnutí o odvolání přezkoumatelné, pokud je z něj patrné, na základě čeho bylo rozhodnuto, a je v něm

vysvětleno, z jakých důvodů jsou námitky účastníka řízení shledány nedůvodnými. Rozhodnutí, resp. jeho odůvodnění, musí být dále dostatečně přesvědčivé. Z přezkoumatelného rozhodnutí musí být zřejmé, podle které právní normy správní orgán rozhodoval a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Z odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být dále určitelné, proč správní orgán nepovažoval za důvodnou právní či skutkovou argumentaci účastníka řízení uplatněnou v odvolání a proč jeho námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2011, čj. 9 Afs 10/2011-92). Žalovaný je toho názoru, že žalobou napadená rozhodnutí o odvolání bez dalšího splňují výše uvedené požadavky a nejsou proto nepřezkoumatelná, protože nelze tuto námitku žalobce považovat za důvodnou.

Ad 5) žaloby [Porušení ústavních práv a svobod] žalovaný nejprve odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, který se k problematice zdanění emisních povolenek vyjádřil vyčerpávajícím způsobem, a to včetně zhodnocení možného dopadu do ústavních práv jednotlivce. Podobně lze odkázat i na další závěry judikatury Ústavního soudu a správních soudů, které žalovaný citoval již v odůvodnění napadených rozhodnutí o odvolání. K námitce rozporu čl. III zákona č. 402/2010 Sb. se zákazem retroaktivity a principem legitimního očekávání žalovaný uvádí, že byly zdaňovány pouze povolenky přidělené v roce 2011 a v roce 2012. Povolenky přidělené v letech 2008 až 2010 zdaněny nebyly. Porušení uvedených ústavních principů proto v daném případě dovozovat nelze. Žalovaný má za to, že ani tato námitka žalobce není důvodná.

V I. doplnění vyjádření žalovaného k žalobě se Odvolací finanční ředitelství dále vyslovilo k argumentaci žalobce týkající se kalkulace emisních povolenek. Povolený počet zdaňovaných povolenek v roce 2011 byl stanoven tak, že jejich počet byl úměrně snížen v souladu s názorem Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 2. 2015, C-43/14, a s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, na aplikaci čl. 10 směrnice 2003/87/ES, tedy aby byla respektována 10% hranice pro přidělení povolenek za úplatu. Bylo při tom postupováno proporcionálně, to znamená úměrně mezi oběma zdaňovanými roky. Žalobce nabyt v roce 2011 bezúplatně emisní povolenky, čímž vznikl předmět daně darovací podle § 6 odst. 8 zákona o trojdani. Protože byl zdaňován rok 2011, musí se pro toto období samostatně určit základ daně. Protože žalobce nabyt vyšší počet emisních povolenek, než je možno podle čl. 10 směrnice 2003/87/ES zdanit daní darovací, byl jejich počet snížen v souladu s touto směrnicí. Nelze přitom postupovat tak, že by rok 2011 nebyl vůbec zdaněn, musí se však zdanit pouze snížená část počtu nabytých povolenek. Žalovaný právě proto, že přihlédl k právům žalobce a zároveň zohlednil skutečnost, že pro každý rok byla stanovena rozdílná cena povolenky, porovnal počet nabytých povolenek v roce 2011 a v roce 2012 a provedl propočet poměrem.

U některých daňových subjektů došlo na základě uvedeného výpočtu ve vztahu k rozdílnému počtu povolenek přidělených na jednotlivé roky (např. díky fúzi nebo odstěpení společnosti) k rozdílné výši procenta. Tímto způsobem byl podle žalovaného při stanovení počtu povolenek podrobených dani darovací zvolen postup, na základě kterého byla dodržena zásada, aby správce daně svým postupem při výkladu veřejnoprávní normy co nejméně zasahoval do majetkového práva daňového subjektu. Při stanovení základu daně byl však správce daně vázán zákonem a měl povinnost v jednotlivých letech, kdy vznikl předmět daně,

postupovat podle § 7a zákona o trojdani. Základem daně darovací 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.

Základem systému přidělování povolenek v České republice v období roků 2008 – 2012 byl Národní alokační plán, který stanovil celkové množství povolenek, které mělo být vydáno v každém kalendářním roce obchodovacího období kalendářních roků 2008 – 2012, a množství povolenek, které mělo být jednotlivým provozovatelům zařízení přiděleno v každém kalendářním roce obchodovacího období. Podle názoru žalovaného je tedy třeba vycházet z Národního alokačního plánu, který jednoznačně stanoví celkový počet povolenek ve vztahu k obchodovacímu období, ale se základním předpokladem, že tento počet povolenek bude rozdělen na pět let. Proto není možné přisvědčit závěru žalobce, že daní darovací mělo být zatíženo 10 % z celkového počtu povolenek, ovšem ve vztahu k počtu povolenek alokovaných v roce 2012 a při použití hodnoty povolenky stanovené pro rok 2012. Tato úvaha nevyplyvá ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, nebo z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 2. 2015, C-43/14.

V daném případě nenáleží správci daně volnost úsudku ohledně okamžiku vzniku předmětu daně ani okamžiku vlastního zdanění, tj. v kterém roce vznikl předmět daně a který rok bude tudíž zdaňovat. Jsou-li naplněny všechny konstrukční prvky daně, zákon jednoznačně stanoví procesní pravidla pro zdaňování. Proto každý rok byl samostatně zdaněn povolený počet povolenek, protože každý rok bezpochyby předmět daně vznikl. Podle žalovaného není proporcionální zdanění povolenek v rozporu se zákonem, ani s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, nebo s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 2. 2015, C-43/14. Vzhledem k tomu, že žalovaný neměl a nemá pochyby o tom, že předmět daně vznikl samostatně v roce 2011 a samostatně v roce 2012, nenastal případ, kdy by mohl volit z více možných výkladů a kdy by bylo třeba volit ten výklad, který co nejméně zasahuje do majetkového práva daňového subjektu.

Ve II. doplnění vyjádření žalovaného k žalobě Odvolací finanční ředitelství k tomu, že v každém z předmětných zdaňovacích období vznikl předmět daně, a proto bylo nezbytné zdanit obě zdaňovací období, a to tak, že v každém bylo zdaněno 5% přijatých povolenek, což v součtu tvořilo 10% povolenek v souladu se závěry Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, odkazuje na rozsudek ze dne 12. 7. 2017, čj. 6 Afs 307/2016-39, ve kterém Nejvyšší správní soud shledal stížní námitky týkající se nezákonného vymezení předmětu daně, nepřípustné retroaktivity právní úpravy a porušení zásady rovnosti jako nedůvodné a ztotožnil se s výpočtem vlastní daňové povinnosti učiněným žalovaným, a na rozsudek ze dne 9. 8. 2017, čj. 1 Afs 346/2016-54, ve kterém Nejvyšší správní soud shledal kasační námitky směřující do porušení legitimního očekávání, nedovolené retroaktivity právní úpravy a porušení zásady rovnosti jako nedůvodné a též se ztotožnil s výpočtem vlastní daňové povinnosti učiněným žalovaným. Nejvyšší správní soud tedy shledal postup žalovaného zcela zákonným a též souladným s čl. 10 směrnice 2003/87/ES. Ve světle této judikatury je tak třeba veškeré žalobcovy námitky označit za nedůvodné.

V. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 27. 10. 2017 zástupce žalobce a žalovaný správní orgán setrvali na svých výše uvedených argumentacích.

VI. Posouzení věci krajským soudem

O zdanění emisních povolenek přidělených žalobci v roce 2011 a v roce 2012 je vzhledem k značně totožnému skutkovému stavu a jeho právnímu posouzení na místě pojetnat společně.

Žalobce předložil soudu žalobu, repliku a I. a II. doplnění žaloby o celkovém počtu 50 stran. K požadavkům na odůvodnění rozhodnutí soudů došel Nejvyšší správní soud zejména k těmto závěrům: „*Přestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci Van de Hurk v. The Netherlands, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení.*“ (rozsudek ze dne 30. 4. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-130) a „*Soud, který se vypořádává s argumentací účastníka řízení, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 1903/07, nález Ústavního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 19. 4. 1994, Van de Hurk v. Nizozemí, stížnost č. 16034/90, bod 61, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 9. 12. 1994, Ruiz Torija v. Španělsko, stížnost č. 18390/91, bod 29).*“ (rozsudek ze dne 25. 3. 2010, čj. 5 Afs 25/2009-98, publikovaný pod č. 2070/2010 Sb. NSS). V intencích citované judikatury tak soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vypořádávat; úkolem soudu je vypořádat *ratio decidendi* žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, čj. 7 Afs 85/2013-33).

Podle čl. 10 směrnice 2003/87/ES pro 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.

Daň darovací byla v minulosti upravena zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. S účinností od 1. 1. 2011 byly některé zákony změněny zákonem č. 402/2010 Sb. Do zákona č. 357/1992 Sb. byla částí druhou zákona č. 402/2010 Sb. vložena ustanovení upravující daň darovací z bezúplatného nabytí povolenek na

emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012 pro výrobu elektřiny ve stanovených zařízeních.

Zdaněním bezúplatného nabytí emisních povolenek se nejprve zabýval Ústavní soud. Dne 11. 3. 2011 skupina senátorů Senátu Parlamentu České republiky podala Ústavnímu soudu návrh na zrušení změn, které zákon č. 402/2010 Sb. provedl v zákoně č. 357/1992 Sb., v zákoně č. 180/2005 Sb. (o podpoře využívání obnovitelných zdrojů) a v zákoně č. 586/1992 Sb. (o daních z příjmů) [vedeno pod sp. zn. Pl. ÚS 17/11].

Jelikož Ústavní soud shledal, že napadená ustanovení nejsou v rozporu s ústavním pořádkem České republiky, nálezem ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (= č. 220/2012 Sb.), návrh skupiny senátorů Senátu Parlamentu České republiky na zrušení změn provedených zákonem č. 402/2010 Sb. mimo jiné v zákoně č. 357/1992 Sb. podle § 70 odst. 2 zákona o Ústavním soudu zamítl.

Následně se rozhořela „první vlna“ sporů o daň darovací z emisních povolenek. Např. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 20. 11. 2012, čj. 46Af 6/2012-43, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze týkající se společnosti ŠKO-ENERGO, s.r.o. Proti tomuto rozsudku krajského soudu byla podána kasační stížnost (vedeno u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 6/2013). Nejvyšší správní soud nejprve předložil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku (viz usnesení ze dne 18. 12. 2013, čj. 1 Afs 6/2013-46). Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla u Soudního dvora Evropské unie vedena jako věc C-43/14, ŠKO-ENERGO, s.r.o., proti Odvolacímu finančnímu ředitelství. Soudní dvůr Evropské unie ve věci C-43/14, ŠKO-ENERGO, s.r.o., proti Odvolacímu finančnímu ředitelství rozhodl rozsudkem ze dne 26. 2. 2015 [ECLI:EU:C:2015:120]. V návaznosti na rozsudek o předběžné otázce pak Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Praze a žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze a věc vrátil k dalšímu řízení Odvolacímu finančnímu ředitelství (publikováno pod č. 3293/2015 Sb. NSS). V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud vyložil sporné otázky výkladu předmětného rozsudku Soudního dvora Evropské unie, a to 1) jak má být vymezeno „dotčené odvětví“, což je klíčové pro následný výpočet 10 % hranice povoleného zpoplatnění povolenek, 2) jakým způsobem má být vypočítána hranice 10 % pro úplatné přidělení emisních povolenek, tedy zda je třeba vycházet z počtu (kusů) zdaněných povolenek nebo je nutno přepočíst celkovou částku uhrazenou na dani darovací z nabytí povolenek na jejich tržní hodnotu, a 3) zda zdanění pouze některých producentů emisí CO₂ neporušuje zásadu rovnosti (odst. 42 až 68). Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku stanovil Odvolacímu finančnímu ředitelství postup při novém projednání odvolání společnosti ŠKO-ENERGO, s.r.o. (odst. 75 až 85).

Po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, se ve správním soudnictví rozhodovalo a rozhoduje o nových rozhodnutích správců daně a Odvolacího finančního ředitelství ve věcech daně darovací z emisních povolenek. Názory a závěry, k nimž Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku došel, jsou správní i soudní praxí široce respektovány. Věci daně darovací z emisních povolenek nově řešil především Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích. Rozsudkem ze dne 19. 10. 2016, čj. 52Af 57/2015-56, zamítl žalobu společnosti Sev.en EC, a.s. Rozsudkem ze dne 9. 11. 2016, čj.

52Af 11/2016-65, zamítl žalobu společnosti Elektrárny Opatovice, a.s. Proti oběma těmto rozsudkům byla podána kasační stížnost. Rozsudkem ze dne 12. 7. 2017, čj. 6 Afs 307/2016-39, Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 19. 10. 2016, čj. 52Af 57/2015-56. Rozsudkem ze dne 9. 8. 2017, čj. 1 Afs 346/2016-54, Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 9. 11. 2016, čj. 52Af 11/2016-65. Také Krajský soud v Plzni nově řešil několik věcí daně darovací z emisních povolenek. Rozsudkem ze dne 27. 6. 2017, čj. 57Af 5/2016-41, zamítl žalobu společnosti Plzeňská energetika a.s. Rozsudky ze dne 31. 10. 2017, čj. 30Af 43/2015-56, a ze dne 31. 10. 2017, čj. 30Af 42/2015-54, zamítl žaloby společnosti Plzeňská teplárenská, a.s. Proti každému z těchto rozsudků byla podána kasační stížnost: kasační stížnost proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 27. 6. 2017, čj. 57Af 5/2016-41, je u Nejvyššího správního soudu vedena pod sp. zn. 8 Afs 166/2017 a kasační stížnosti proti rozsudkům zdejšího soudu ze dne 31. 10. 2017, čj. 30Af 43/2015-56, a ze dne 31. 10. 2017, čj. 30Af 42/2015-54, jsou u Nejvyššího správního soudu vedeny pod sp. zn. 3 Afs 359/2017 a pod sp. zn. 3 Afs 358/2017. O žádné z těchto kasačních stížností nebylo dosud rozhodnuto. V odůvodnění výše uvedených rozsudků, zvláště pak rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2017, čj. 6 Afs 307/2016-39, a ze dne 9. 8. 2017, čj. 1 Afs 346/2016-54, lze nalézt další rozšíření a prohloubení právních názorů a závěrů obsažených ve zcela zásadním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184.

Žalobní bod č. 1)

Soud odhlíží od toho, že bod 1) žaloby je nepřipadně nazván „Nesprávně zjištěný skutkový stav“.

Ad 1.1 žaloby soud uvádí, že závěry, k nimž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, došel, byly shrnuty do této právní věty: „Zavedení daně darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek (podle § 6 odst. 8, § 7a a § 14a zákona č. 357/1992 Sb., 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.“.

Darováním se rozumí zejména bezplatné převedení vlastnického práva k věci (ve smyslu § 489 občanského zákoníku) jednou osobou (dárce) druhé osobě (obdarovanému). K tomuto bezplatnému převedení vlastnického práva k věci může na základě zákona přistoupit odčerpání určité majetkové hodnoty ve prospěch veřejného rozpočtu (daň darovací). Je-li dárce osoba soukromého práva, je tu bezplatnost zřejmá, neboť obdarovaný neposkytuje majetkovou hodnotu dárce, nýbrž státu. Je-li ovšem dárce stát, nemusí zde být

bezplatnost tolik patrná, neboť je to stát, kdo dává i kdo si určitou majetkovou hodnotu odčerpává.

Český zákonodárce se soustřeďuje na převedení vlastnického práva k povolenkám státem na výrobce elektřiny. Odčerpání určité majetkové hodnoty státem vnímá vně této transakce. Z tohoto důvodu v § 6 odst. 8 zákona č. 357/1992 Sb. učinil předmětem daně darovací 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 „bezúplatné nabytá povolenka“) výrobcem elektřiny.

Evropské orgány na to hledí poněkud jinak. K této odlišnosti Nejvyšší správní soud v odst. 53 svého rozsudku ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, uvedl: „Z článku 10 směrnice 2003/87/ES i z rozsudku Soudního dvora tak plyne, že přidělení 10 % (počtu) povolenek mohlo být spojeno s určitou formou úplaty. Za úplatu je přitom třeba považovat nejen prodej povolenek za jejich tržní cenu (jak mylně uvažuje stěžovatel), ale také jakýkoliv poplatek související se samotným přidělením povolenky (viz odst. 18 rozsudku ve věci ŠKO-ENERGO), tj. i daň darovací, jejíž sazba činí 32 % z tržní hodnoty emisní povolenky. Bylo na členském státu, jakou formu a výši úplaty v případě 10 % emisních povolenek zvolí, či zda ponechá všechny povolenky zadarmo. Stále však musel respektovat požadavek směrnice, aby 90 % povolenek bylo přiděleno v pětiletém období počínajícím rokem 2008 zdarma, tedy bez jakékoliv úplaty. Směrnice umožnila členskému státu zpoplatnit (ať již tržní cenou či jakýmkoliv poplatkem) 10 % povolenek, nikoliv vybrat částku odpovídající tržní hodnotě 10 % přidělených povolenek. Tohoto výsledku však mohl členský stát dosáhnout prodejem 10 % povolenek. Tento přístup ovšem český zákonodárce nezvolil a pochopitelně ani zvolit nemohl, pokud přidělení části povolenek „zpoplatnil“ až v průběhu pětiletého období počínajícího rokem 2008, pro které v Národním alokačním plánu stanovil, že všechny povolenky (s výjimkou případně nespotřebovaných zbývajících povolenek z rezervy pro nové účastníky) budou rozděleny zdarma.“. Evropské orgány tedy považují převedení vlastnického práva k povolenkám státem na výrobce elektřiny a eventuálně stanovenou a hrazenou platbu určité majetkové hodnoty výrobcem elektřiny státu za jeden celek. Z tohoto důvodu rozhodl Soudní dvůr Evropské unie ve věci C-43/14, ŠKO-ENERGO, s.r.o., proti Odvolacímu finančnímu ředitelství rozsudkem ze dne 26. 2. 2015 [ECLI:EU:C:2015:120] takto: „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 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.“. V návaznosti na rozsudek o předběžné otázce Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, daň darovací z emisních povolenek aproboval, ale zároveň její rozsah (výši) limitoval.

Vzhledem k uvedenému považuje zdejší soud „bezúplatné nabytí povolenek“ a „přidělení části povolenek za úplatu“ toliko za dvojí možný pohled na jednu a tutéž věc.

Zdejší soud je zejména dalek toho činit z těchto pouze terminologických záležitostí takové dalekosáhlé závěry, k jakým se dostal neustálým vrácením se k této otázce žalobce.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, přináší zcela zásadní řešení právně komplikovaného problému zdaňování emisních povolenek. Žalobcova výtky, že se Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku „vůbec 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 daně darovací“, naprosto není na místě. Na stále opakovanou otázku, zda emisní povolenky byly v roce 2011 a 2012 přiděleny úplatně nebo bezúplatně, zdejší soud i na základě uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu odpovídá, že emisní povolenky byly přiděleny bezúplatně a že přidělení maximálně 10 % z nich mohlo být a také bylo zdaněno daní darovací.

Je skutečností, že krajský soud není vázán rozhodnutím Nejvyššího správního soudu v obdobné věci absolutně. Obecně platí: „... § 12 SŘS je zdrojem široce diskutované kvaziprecedenční závaznosti rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V tomto ohledu je nepochybně § 110 odst. 4 ... SŘS nutnou podmínkou kvaziprecedenčního působení judikatury *largo sensu*, tedy jejího sjednocování cestou rozhodování o kasačních stížnostech, příp. s využitím řešení rozporů v judikatuře cestou rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. V rovině závaznosti (a to nejen kasačního) rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pro obdobné kauzy řešené krajskými soudy lze hovořit o tzv. argumentační (či materiální) závaznosti, která je do značné míry odvislá od analogického úsudku krajského soudu stran aplikovatelnosti právního názoru na rozhodovaný případ, jakož transparentnosti, přesvědčivosti a srozumitelnosti odůvodnění takového právního názoru Nejvyšším správním soudem. Pokud se ale chce krajský soud odchýlit od takto vyjádřeného právního názoru v jiné obdobné věci, musí své odlišné rozhodnutí založit na konkurenční právní argumentaci, která se od právního názoru Nejvyššího správního soudu v obdobné věci vědomě odchyluje na základě ústavně-konformních, racionálních a přesvědčivých důvodů.“ (Lukáš Potěšil a kol.: Soudní řád správní. Komentář. 1. vyd. Praha 2014, str. 1074). V daném případě však senát 30 Krajského soudu v Plzni ani vlastními silami, ani na základě argumentace žalobce nedošel k žádné, natož ke komplexní, racionální a transparentní konkurující argumentaci (viz odst. 42 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2011, čj. 1 As 6/2011-347, publ. pod č. 2368/2011 Sb. NSS), díky níž by mohl mít za to, že závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, jsou v podstatné věci neúplné nebo dokonce respektování nevhodné.

Ad 1.2 žaloby zdejší soud uvádí, že ohledně rozvržení 10 % emisních povolenek do roků 2011 a 2012 došel Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 19. 10. 2016, čj. 52Af 57/2015-56, k tomuto názoru: „Darovací daň je uvalena na věc v době, kdy dojde k jejímu bezplatnému nabytí do vlastnictví „obdarovaného“ V daném případě docházelo k nabytí emisních povolenek do majetku žalobce každoročně okamžikem připsání konkrétního počtu povolenek na jeho účet V každém daném roce tedy tyto povolenky podléhaly příslušnému zdanění, a nebylo na vůli žalobce, resp. ani správních orgánů, k jakému okamžiku má k jejich zdanění dojít. Každý rok, tedy každé zdaňovací bylo nutné zdanit povolenky samostatně, a to takový počet povolenek, jenž 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%.“.

K této otázce Nejvyšší správní soud v odst. 23 svého rozsudku ze dne 12. 7. 2017, čj. 6 Afs 307/2016-39, uvedl: „*Pokud Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku [= ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184] 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.“.*

Zdejší soud se s názorem Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích a Nejvyššího správního soudu na rozvržení 10 % emisních povolenek do roků 2011 a 2012 ztotožňuje.

Žalobní bod č. 1) tudíž nebyl shledán důvodným.

Žalobní bod č. 2)

Soud s ohledem na výše uvedené nemá za to, že by argumentace, že emisní povolenky byly v roce 2011 a 2012 přiděleny výrobcům elektřiny bezúplatně a že přidělení maximálně 10 % z nich mohlo být a také bylo zdaněno daní darovací (kdy Soudní dvůr Evropské unie hovoří o 10% horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu a Nejvyšší správní soud použil i formulaci, že český zákonodárce ... přidělení části povolenek „zpoplatnil“), byla vnitřně rozporná.

Žalobní bod č. 3)

Je třeba předestřít, že se rozlišuje skutková stránka věci a její právní posouzení (srov. § 102 odst. 4 daňového řádu). Relace mezi skutkovými zjištěními a právní kvalifikací charakterizoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 19. 7. 2006, čj. 2 Afs 83/2005-72. U daně darovací z emisních povolenek podle přesvědčení zdejšího soudu je (resp. byla) řada komplikací týkajících se právní úpravy, zato zjištění skutkového stavu věci se (už) nesetkává s většími obtížemi (viz zejména Národní alokační plán a průměrné tržní hodnoty povolenky zveřejněné Ministerstvem životního prostředí).

Národní alokační plán stanovil celkové množství povolenek na emise skleníkových plynů, které bude vydáno v každém kalendářním roce obchodovacího období kalendářních roků 2008 - 2012, a množství povolenek, které bude jednotlivým provozovatelům zařízení přiděleno v každém kalendářním roce obchodovacího období kalendářních roků 2008 - 2012

(nařízení vlády č. 80/2008 Sb.). Množství povolenek, které bude jednotlivým provozovatelům zařízení přiděleno v každém kalendářním roce uvedeného obchodovacího období, bylo stanoveno v příloze č. 2 k nařízení vlády č. 80/2008 Sb. Podle této přílohy mělo být společnosti Sokolovská uhelná, a.s. - Zpracovatelská část Vřesová v každém kalendářním roce obchodovacího období kalendářních roků 2008 - 2012 přiděleno 4 478 948 ks povolenek na emise skleníkových plynů. Přidělení tohoto počtu povolenek nebylo zpochybněno ani žalobcem, ani žalovaným správním orgánem.

Jestliže právnímu předchůdci žalobce bylo v každém kalendářním roce obchodovacího období kalendářních roků 2008 - 2012 přiděleno 4 478 948 ks povolenek, pak mu za všech pět kalendářních roků obchodovacího období kalendářních roků 2008 - 2012 bylo přiděleno celkem $4\,478\,948 \times 5 = 22\,394\,740$ ks povolenek. 10 % z tohoto celkového počtu povolenek je 2 239 474 ks povolenek a polovina z těchto 10 % je 1 119 737 ks povolenek.

Ministerstvo životního prostředí zveřejnilo průměrnou tržní hodnotu povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku takto: průměrná cena emisní povolenky k 28. únoru 2011 je ve výši 349,84 Kč a průměrná cena emisní povolenky k 28. únoru 2012 je ve výši 201,79 Kč.

Základ daně darovací u bezúplatně nabytých povolenek, jímž 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 (§ 7a odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb.), činil u povolenek přidělených v roce 2011: $349,84 \times 1\,119\,737 = 391.728.800,-$ Kč (po zaokrouhlení na celé 100 Kč nahoru) a u povolenek přidělených v roce 2012: $201,79 \times 1\,119\,737 = 225.951.800,-$ Kč (po zaokrouhlení na celé 100 Kč nahoru).

Jelikož sazba daně darovací u bezúplatně nabytých povolenek činila 32 % (§ 14a zákona č. 357/1992 Sb.), byla žalobci nově vyměřena daň darovací z povolenek nabytých v roce 2011 ve výši $391.728.800,- \times 0,32 = 125.353.216,-$ Kč a daň darovací z povolenek nabytých v roce 2012 ve výši $225.951.800,- \times 0,32 = 72.304.576,-$ Kč.

Žalobce ani nikdo jiný netvrdil, že by za přidělení povolenek byla někomu hrazena tržní nebo obdobná cena. Žalobce ovšem původně přiznal a uhradil daň darovací za povolenky nabyté v roce 2011 ve výši 169.140.256,- Kč a daň darovací za povolenky nabyté v roce 2012 ve výši 97.561.216,- Kč. Jelikož takto přiznaná a uhrazená daň byla vyšší než daň, kterou je možno vyměřit v souladu se závěrem obsaženým v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, žalovaný správní orgán žalobci daň darovací z povolenek nabytých v roce 2011 snížil o 43.787.040,- Kč a daň darovací z povolenek nabytých v roce 2012 snížil o 25.256.640,- Kč.

Pod bodem 3) žaloby žalobce brojí proti svévolnému hodnocení důkazů správcem daně (a žalovaným). Tvzení o nabytí emisních povolenek žalobcem však není sporné. To, zda emisní povolenky v roce 2011 a 2012 byly přiděleny úplatně či bezúplatně a zda aplikace daně darovací není vyloučena již s ohledem na nesplnění bezúplatnosti nabytí, ovšem není otázkou skutkovou, nýbrž právní. Správce daně ani žalovaný správní orgán vytýkanou

aplikací pojmu „úplatné nabytí“ na bezúplatně nabyté povolenky tak už pojmově nemohli porušit pravidla o dokazování (§ 92 daňového řádu) a zásadu volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu).

Žalobní bod č. 4)

Nepřezkoumatelnost může spočívat v nesrozumitelnosti správního rozhodnutí nebo v nedostatku jeho důvodů. Vzájemný vztah těchto dvou variant jednoznačně vymezil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 11. 4. 2006, čj. 31 Ca 39/2005-70, publikovaném pod č. 1282/2007 Sb. NSS, ve kterém vyslovil, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelného.

Na přezkoumatelnost rozhodnutí správních orgánů lze *per analogiam* vztáhnout závěry o přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. Judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je jinak společný závěr, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je*

postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“.

Soud proto s poukazem na shora uvedené konstatuje, že má-li být správní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní orgán vyšel a jak o něm uvažil. Je pravdou, že obsah odůvodnění rozhodnutí správního orgánu v podstatě předurčuje možný rozsah žaloby vůči tomuto rozhodnutí ze strany účastníků řízení (daňových subjektů). Pokud by vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo odvolací námitky a zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to při soudním přezkumu nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Soud přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí žalovaného a dospěl k názoru, že nejsou nepřezkoumatelná. Z odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, z jakého skutkového stavu odvolací orgán vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Je z něj rovněž patrné, z jakých důvodů byly námitky žalobce shledány nedůvodnými. Správní orgány jsou povinny i oprávněny respektovat názory a závěry soudní a ústavněsoudní praxe, v daném případě zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184. Žalobce ostatně proti závěrům vysloveným žalovaným v žalobě obsáhle brojí a na mnoha místech s nimi polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné. Nesouhlas žalobce s odůvodněním a závěry napadených rozhodnutí nezpůsobuje jejich nepřezkoumatelnost (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163, a ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30). Soud považuje žalobou napadená rozhodnutí žalovaného za vnitřně souladná, srozumitelná a plně přezkoumatelná.

K výtkám žalobce, že se správce daně a odvolací orgán nevypořádali se všemi jeho odkazy na rozhodnutí soudů Ústavního soudu a se všemi jeho námitkami, je třeba uvést, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-13), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní [což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (odstavec 4 odůvodnění), usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 (odstavec 5 odůvodnění), usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 (odstavec 6 odůvodnění), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, čj. 4 Ads 58/2011-72]. To znamená, že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (tento právní názor akceptoval i Nejvyšší správní soud – viz např. bod 15 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, čj. 6 Ads 237/2014-9, bod 37 odůvodnění rozsudku

téhož soudu ze dne 25. 2. 2015, čj. 6 As 153/2014-108, bod 12 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, čj. 8 Afs 71/2012-161, či odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 16. 4. 2015, čj. 7 As 169/2014-55). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. např. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012-50, odstavec 21, ze dne 6. 6. 2013, čj. 1 Afs 44/2013-30, odstavec 41, a ze dne 3. 7. 2013, čj. 1 As 17/2013-50, odstavec 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. odstavec 24 nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, kde Ústavní soud uvedl: „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.*“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. Z výše uvedených důvodů např. soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, bod 35, či rozsudek téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, čj. 6 Afs 3/2016-46, bod 19, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2016, čj. 6 Afs 255/2015-45).

Soud proto námitku nepřezkoumatelnosti žalobou napadených rozhodnutí žalovaného neakceptoval.

V § 7 odst. 1 daňového řádu je zakotvena zásada rychlosti správy daní, podle níž správce daně postupuje bez zbytečných průtahů. Lhůty při správě daní byly v rozhodném období stanoveny zejména Pokynem č. MF-4 o stanovení lhůt při správě daní čj. MF-111307/2013/39. Lhůta pro vyřízení odvolání byla opakovaně prodloužena Generálním finančním ředitelstvím (do 20. 3. 2015). Jelikož bylo prokázáno, že v uvedeném řízení se jedná o „mimořádný a odůvodněný případ“ v souladu s čl. II odst. 7 Pokynu MF-4, Ministerstvo financí sděleními ze dne 1. 4. 2015, čj. 15115/2015/3901-3, a ze dne 1. 4. 2015, čj. MF-14847/2015/3901-3, prodloužilo lhůtu k vyřízení odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 29. 4. 2014, čj. 519489/14/2407-24400-401990, a ze dne 29. 4. 2014, čj. 534606/14/2407-24400-401990, do dne 16. 3. 2016. Soud s ohledem na mimořádnou komplikovanost případu a rozsáhlost žalobcových podání považuje lhůtu, jež uplynula od postoupení odvolání odvolacímu orgánu dne 7. 8. 2014 do jeho rozhodnutí o odvolání dne 19. 11. 2015, sice za dlouhou, nikoliv však nepřijatelnou.

Žalobní bod č. 5)

Ústavní aspekty zdanění emisních povolenek daní darovací byly opakovaně posuzovány.

V kapitole VII. návrhu skupiny senátorů Senátu Parlamentu České republiky na zrušení změn, které zákon č. 402/2010 Sb. provedl v zákoně č. 357/1992 Sb., v zákoně č. 180/2005 Sb. (o podpoře využívání obnovitelných zdrojů) a v zákoně č. 586/1992 Sb. (o daních z příjmů) [vedeno u Ústavního soudu pod sp. zn. Pl. ÚS 17/11], navrhovatelé mimo jiné namítali, že svévolným zavedením zdanění povolenek na emise skleníkových plynů učiněným v rozporu s legitimními očekáváními provozovatelů zařízení zařazených do systému obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů se protiústavně zasahuje do chráněného práva vlastnit majetek. Dále podle navrhovatelů není zřejmé, co představuje nová působnost Ministerstva životního prostředí „zveřejnit“ tržní hodnotu povolenky. Povolenky nejsou extrakomerciálním statkem, neboť jsou předmětem obchodu, v takovém případě cenová regulace představuje vždy zásah do vlastnického práva, a proto lze ceny regulovat pouze na základě zákona. Působnost Ministerstvu životního prostředí v cenové oblasti však nedává ani zákon č. 526/190 Sb., o cenách, ani zákon č. 265/1991 Sb., jenž stanoví působnost správních úřadů v oblasti cen, a to vzhledem ke skutečnosti, že zmíněné ministerstvo, bez ohledu k nedostatku působnosti v oblasti cen, nemá tržní cenu povolenek stanovit rozhodnutím, ale pouze zveřejnit. Krom shora uvedeného podle navrhovatelů představují napadená ustanovení novely zákona č. 357/1992 Sb. případ pravé retroaktivity, neboť nová norma zdaňuje již vydané emisní povolenky, sice na léta 2011 a 2012, avšak pro výrobu elektřiny v zařízení, které vyrábělo k 1. 1. 2005 nebo později.

V závěru návrhu navrhovatelé mimo jiné shrnuli, že způsob, jímž se napadenými ustanoveními zákonů zasahuje do již nabytých práv adresátů zákonné podpory, kterou formálně zachovává, ale současně ji přímočaře eliminuje (podrobuje odvodu, zdanění a odnímá osvobození od daně příjmu), je ústavně nepřijatelný. A to nejen pro zásahy do principu rovnosti a nabytých majetkových práv resp. oprávněného očekávání retroaktivně účinnými novelami, ale i pro jejich vnitřní rozpornost. V případě nového zdanění povolenek daní darovací se navíc jedná o excés z ústavního pravidla, že daně lze uložit jen zákonem, a svěřuje se stanovení daňového základu moci výkonné, aniž se pro ně současně stanoví kritéria. Je zjevné, že zákonodárce vyhověl krátkodobým praktickým (fiskálním) cílům exekutivy odůvodňovaným veřejným zájmem na úkor vyšších hodnot, kterými jsou nedotknutelnost základních individuálních práv a důvěra v mocenské akty státu. Navrhovatelé jsou přesvědčeni, že žádný hospodářský resp. fiskální cíl takový zásah do náležitostí demokratického a právního státu neopodstatňuje. Navrhovatelé soudili, že krom posouzení ústavní konformity napadených ustanovení, jak se navrhuje shora, je namísto zkoumání jejich kontextu s původním režimem podpory energetiky z obnovitelných zdrojů, s ostatními nenapadenými novelizacemi, se správní praxí České republiky a kontextem s mezinárodními závazky České republiky.

V bodě 81 nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, jímž byl návrh skupiny senátorů Senátu Parlamentu České republiky zamítnut, Ústavní soud k napadeným ustanovením zákona č. 357/1992 Sb. uvedl: *„K námitkám navrhovatelů poukazujícím na absenci kompetence Ministerstva životního prostředí v cenové oblasti a s tím související veřejnoprávní podstatu povolenek, která je v rozporu se soukromoprávním charakterem předmětných ustanovení (daň darovací), odkazuje Ústavní soud na podrobné vyjádření Ministerstva financí, se kterým se ztotožňuje. Podle § 7a odst. 2 zákona č. 357/1992 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, 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. 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.“.

V závěru uvedeného nálezu (bod 92) Ústavní soud výslovně uvedl, že na základě výše uvedeného shledal, že napadená ustanovení nejsou v rozporu s ústavním pořádkem České republiky.

Dodržení zásady rovnosti, resp. nediskriminace posoudil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184 (odst. 56 až 67).

V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud ohledně uvedeného problému došel zejména k tomuto:

„[63] V případě posuzování dodržení zásady rovnosti v hospodářské oblasti (zde konkrétně v oblasti zdanění), je 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.

[64] 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.

[65] V rámci druhé roviny soud hodnotil, zda nedošlo k diskriminaci některých podniků či zařízení uvnitř energetického odvětví. Zdanění byli totiž podrobeni pouze výrobci elektřiny spalováním paliv. Důvodová zpráva k zákonu 402/2010 Sb., kterým byla do zákona o dani darovací zavedena daň z bezúplatného nabytí emisních povolenek, uvádí jako důvod zavedení daně darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek 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 (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), účinném do 31. 12. 2012. Z tohoto odůvodnění ovšem jednak

není patrné, z jakého důvodu byla zdaněna pouze určitá část výrobců elektřiny, a jednak tento účel nekoresponduje s cíli směrnice 2003/87/ES (viz odst. 25 rozsudku Soudního dvora ve věci ŠKO-ENERGO).

[66] Nicméně 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.

[67] Zákon o dani darovací však od daně osvobodil výrobu elektřiny a tepla kombinovaným způsobem. Je proto nutno posoudit, zda není zvýhodnění těchto vybraných výrobců diskriminační vůči ostatním. 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 (viz bod 20 odůvodnění směrnice 2003/87/ES). Záměr zatížit ekologicky méně šetrné výrobce elektřiny je také v souladu s environmentálními cíli směrnice 2003/87/ES. 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.“.

Zdejší soud se s posouzením dodržení zásady rovnosti, resp. nediskriminace, k němuž dospěl Nejvyšší správní soud, ztotožňuje (obdobně např. Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 19. 10. 2016, čj. 52Af 57/2015-56).

U výtky retroaktivity se zdejší soud může opřít nejen o nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, ale i o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2017, čj. 6 Afs 307/2016-39 (odst. 16): „Jestliže stěžovatel namítá, že se v případě uvalení darovací daně na nabytí emisních povolenek jedná o nepřipustnou retroaktivitu, musí Nejvyšší správní soud uvést, že 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. Zdaňován je tedy předmět daně, k němuž došlo po nabytí účinnosti této novelizace. Ke stejnému závěru ostatně dospěl i Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. 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 přihlídnout 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.“.

Žalobce namítá porušení legitimního očekávání a ochrany dobré víry, jakož i ochrany právní jistoty. Také těmito otázkami se správní soudy na základě nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, i dalších jeho rozhodnutí již podrobně zabývaly.

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích k tomu v bodě 15 svého rozsudku ze dne 9. 11. 2016, čj. 52Af 11/2016-65, uvedl: „*Prostá důvěra v to, že určitý právní stav nedozná změny, nepožívá ústavněprávní ochrany (jinými slovy: všeobecné očekávání, že platné právo zůstane nezměněno, není ústavněprávně chráněno). Výše uvedené platí dvojnásob pro změny v oblastech významných pro suverenitu státu - např. pro změny v daňové (na tomto místě nelze nepřipomenout odpovědnost vlády a parlamentu za stav veřejných financí, s čímž souvisí i oprávnění zákonodárce přizpůsobit výdaje státního rozpočtu jeho reálným možnostem a aktuálním potřebám formou změn příslušné právní úpravy) či energetické legislativě (v těchto případech je zákonodárci vymezen velmi široký prostor pro volné uvážení). Nadto z čl. 10 Směrnice, která byla schválena již dne 13. 10. 2003, jednoznačně plynulo, že v pětiletém období od 1. 1. 2008 je Česká republika oprávněna zpoplatnit až 10 % přidělených povolenek. Žalobce proto nemohl legitimně očekávat, že povolenky v tomto období nebudou ve stanoveném rozsahu zdaněny, zvláště když taková právní úprava existoval již v jiných členských státech Evropské unie (např. Velká Británie, Řecko, Španělsko). Takové legitimní očekávání nemohlo založit ani nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008-2012, které bylo jednak pouhým příslibem nabytí povolenek provozovateli zařízení vypouštějících skleníkové plyny, a to za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek, jednak explicitně negarantovalo bezplatné přidělení 100 % povolenek v celém pětiletém období či to, že povolenky nebudou v souladu s čl. 10 Směrnice v určitém rozsahu zdaněny. K zásahu do principu ochrany legitimního očekávání proto nedošlo.“.*

Nejvyšší správní soud se k těmto otázkám vyslovil zejména v rozsudku ze dne 9. 8. 2017, čj. 1 Afs 346/2016-54 (odst. 34 až 46). V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud ohledně uvedeného problému došel k tomuto posouzení:

„[34] Základní námitkou stěžovatelky, která se vine všemi argumenty uváděnými v kasační stížnosti, je tvrzení o porušení legitimního očekávání stěžovatelky, že nabude všechny přidělené emisní povolenky zcela zdarma, tedy bez nutnosti vynaložit jakékoliv finanční prostředky.

[35] Nejvyšší správní soud se neztotožnil se stěžovatelkou, že Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 posoudil otázku porušení legitimního očekávání příjemců emisních povolenek nedostatečně a nepřezkoumatelně, a že by se proto měl otevřít prostor pro nové přehodnocení.

[36] Ústavní soud neshledal, že by novela zákona o trojdani provedená zákonem č. 402/2010 Sb. byla retroaktivní: „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.“ (odst. 81 citovaného nálezu). Tento závěr je podstatnou odlišností oproti právní úpravě solárního odvodu, u které Ústavní soud shledal účinky nepravé retroaktivity (viz odst. 77 téhož nálezu). U nepravé retroaktivity platí zásada obecné

přípustnosti, ze které existují výjimky, jejichž případnou existenci musel Ústavní soud posoudit (k výjimkám z přípustnosti nepravé retroaktivity srov. např. nálezy ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, č. 119/2011 Sb., nebo ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08, č. 236/2011 Sb.). U nepravé retroaktivity nelze a priori vyloučit, že zájem jednotlivce na aplikaci předchozí právní úpravy v konkrétním případě převáží nad veřejným zájmem na její změně s ohledem na zásadu právní jistoty a ochrany důvěry v právo. Je proto logické, že posouzení případného zásahu do legitimního očekávání v případě solárního odvodu bylo podrobnější.

[37] Jakkoliv se Ústavní soud zabýval solárním odvodem podrobněji než zdaněním emisních povolenek, z odůvodnění nálezu nevyplývá, že by hledisko případného zásahu do legitimního očekávání příjemců emisních povolenek opomněl nebo že by s jím nezabýval dostatečně. Odkázal-li Ústavní soud v otázce legitimního očekávání příjemců emisních povolenek na část nálezu týkající se solárního odvodu, je třeba tím rozumět i podrobnou část rozebírající v obecné rovině problematiku legitimního očekávání, a to i ve smyslu „majetkového zájmu“ podle čl. 1 Dodatkového protokolu (viz zejm. část VIII/a nálezu). Z předmětné pasáže je zřejmé, že Ústavní soud si byl vědom teoretických východisek, která stěžovatelka nyní nabízí k posouzení v rámci kasační stížnosti, a bral je při svém rozhodování v úvahu. Nebylo by účelné, aby Ústavní soud tato východiska znovu plně opakoval v části věnované dani z emisních povolenek, ale bylo naprosto dostačující, pokud na své předchozí úvahy odkázal.

[38] Námitky, že zdanění emisních povolenek bylo v rozporu s legitimním očekáváním provozovatelů zařízení zařazených do systému obchodování s emisními povolenkami a nepřiměřeně zasáhlo do práva vlastnit majetek, byly součástí argumentace navrhovatelů ve věci sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (viz rekapitulace námitek v odst. 2, 7 a 79 nálezu). Ústavní soud však přisvědčil stanovisku Ministerstva financí, že nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008 - 2012, bylo pouhým příslibem nabytí povolenek provozovateli zařízení vypouštějících skleníkové plyny, a to za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek (odst. 85 citovaného nálezu). Skutečnost, že se stěžovatelka s důvody nálezu neztotožňuje, neznamená, že tyto důvody nejsou dostatečné pro závěr, k němuž Ústavní soud dospěl.

[39] Nejvyšší správní soud se na rozdíl od stěžovatelky se závěrem Ústavního soudu ztotožňuje a neshledal naplnění podmínek pro výjimečné případy, kdy by byl oprávněn se od právního názoru vysloveného v nálezu Ústavního soudu odchýlit (srov. rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, č. 2000/2010 Sb. NSS). Obdobnými námitkami směřujícími proti tvrzené retroaktivitě, porušení legitimního očekávání a zásahu do práva vlastnit majetek, jakož o námitkou neaplikovatelnosti nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 z důvodu tvrzené změny skutkového a právního stavu, se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku č. j. 6 Afs 307/2016 – 39, neshledal je však důvodnými.

[40] Soud považuje za podstatné, že novelizace zákona o trojdani zákonem č. 402/2010 Sb., která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2011, dopadla pouze na bezúplatné nabytí emisních povolenek, ke kterému došlo v letech 2011 až 2012, tedy po nabytí účinnosti tohoto zákona. Zdaňován byl tedy předmět daně, který vznikl po nabytí účinnosti této novelizace. Skutečnost, že správní soudy s ohledem na směrnici 2003/87/ES dovodily, že je nutné, aby tímto zdaněním nebylo zasaženo více než 10 % povolenek přidělených v letech 2008 až 2012, neznamená, že byly 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 přihlídnout

k celkovému počtu emisních povolenek přidělených v letech 2008 až 2012 podle Národního alokačního plánu a z něho vypočtené hranice 10 % povolenek, které mohou podléhat zdanění. V důsledku tohoto výpočtu nejsou zdaňovány emisní povolenky nabyté před 1. 1. 2011, ale pouze povolenky po tomto datu (viz rozsudek č. j. 6 Afs 307/2016 – 39, odst. 16).

[41] Jinými slovy, daňová povinnost stěžovatelky vznikla teprve za zdaňovací období roku 2011 a 2012, tedy po nabytí účinnosti zákona č. 402/2010 Sb. V takovém případě měl zákonodárce, neexistovala-li by unijní úprava, oprávnění rozhodnout, zda a v jakém rozsahu emisní povolenky vydané v letech 2011 a 2012 zdaní, třeba i tak, že zdaní 100 % povolenek vydaných v letech 2011 a 2012 (takový byl evidentně i jeho původní záměr). Vymezení daňového zatížení je z velké části ponecháno na rozhodnutí zákonodárce, který za něj nese politickou odpovědnost. Nicméně, s ohledem na skutečnost, že se v případě zdanění emisních povolenek prolíná pravomoc vnitrostátního zákonodárce k úpravě přímých daní s oblastí environmentální politiky, která je v dané věci na úrovni EU harmonizována směrnicí 2003/87/ES, byl zákonodárce limitován požadavky uvedené směrnice.

[42] Z rozsudku Soudního dvora ve věci ŠKO-ENERGO vyplývá, že darovací daň, která se týká pouze přidělení povolenek a nikoliv jejich použití, představuje poplatek zatěžující bezplatné přidělení povolenek na emise skleníkových plynů ve smyslu čl. 10 směrnice 2003/87/ES. Toto ustanovení v rozhodném znění požadovalo, aby členské státy přidělily v pětiletém období počínající dnem 1. 1. 2008 pouze 90 % povolenek zdarma. A contrario, unijní právo umožňovalo, aby členský stát v daném období zpoplatnil, třeba i formou daně, přidělení až 10 % emisních povolenek. Jinak řečeno, právní úprava zatěžující nabytí emisních povolenek darovací daní je slučitelná s unijním právem pouze tehdy, pokud množství zdanitelných povolenek nepřekročí hranici 10 % stanovenou čl. 10 směrnice 2003/87/ES. Soudní dvůr v citovaném rozsudku také upřesnil, že tuto hranici je třeba určit s ohledem na povolenky vydané v dotčeném odvětví, nikoliv podle počtu všech povolenek vydaných členským státem (odst. 28 citovaného rozsudku; k vymezení dotčeného odvětví viz odst. 43 až 49 rozsudku č. j. 1 Afs 6/2013 – 84).

[43] Snížení množství zdanitelných povolenek přidělených v letech 2011 a 2012 podle kritérií stanovených v čl. 10 směrnice 2003/87/ES (tj. „10 % povolenek vydaných v období 2008 - 2012“) je tedy korektivem, který za pomoci přímého účinku směrnice 2003/87/ES snižuje ve prospěch daňových subjektů celkový počet povolenek, které by jinak byl zákonodárce oprávněn zdanit. Ekonomická a právní pozice příjemců povolenek by bez tohoto korektivu byla nepochybně méně výhodná (srov. rozsudek č. j. 6 Afs 307/2016 – 39, odst. 12 až 15).

[44] Zároveň, právě s ohledem na existenci čl. 10 směrnice 2003/87/ES, z něhož bylo jednoznačně odvoditelné, že členské státy mají pravomoc zpoplatnit určitou část emisních povolenek v období 2008 - 2012, nemohla mít stěžovatelka legitimní očekávání, že zákonodárce nemůže za žádných okolností změnit příslib přidělení všech emisních povolenek zdarma uvedený v Národním alokačním plánu (srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 17/11, odst. 85). Skutečnosti, že je Národní alokační plán vyhlášován na relativně krátké období a je schvalován unijními orgány, nepovažuje soud za natolik silné, aby s ohledem na ostatní výše uvedené okolnosti byly způsobivé založit legitimní očekávání neměnnosti příslibu bezplatného přidělení všech emisních povolenek. Stěžovatelka mohla legitimně očekávat pouze to, že zdarma bude přiděleno 10 % emisních povolenek v rámci období 2008 - 2012, neboť takto byl formulován jednoznačný závazek České republiky vůči EU, který ČR nemohla jednostranně

změnit. Do tohoto legitimního očekávání stěžovatelky nebylo nyní napadenými rozhodnutími žalovaného zasaženo (viz dále odst. [47] a [48]).

[45] Námitku legitimního očekávání stěžovatelka opřela také o vyjádření Komise ve věci *Evropská komise v. Lotyšská republika*, podle kterého národní alokační plány vytváří práva a legitimní očekávání. V dané věci ovšem Komise činila své vyjádření nikoliv jako rozhodující unijní orgán, ale z pozice účastníka řízení, který prostřednictvím kasačního opravného prostředku obhajoval své rozhodnutí zrušené Tribunálem. Soudní dvůr opravný prostředek podaný Komisí zamítl. Otázkou, zda národní alokační plány vyvolávají legitimní očekávání, se při tom nezabýval. Z dílčích vyjádření Komise v daném řízení proto nelze činit žádné závěry.

[46] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud setrval na svém dříve vysloveném závěru, že zdanění emisních povolenek (ve výše vymezeném rozsahu) nezasáhlo do legitimního očekávání provozovatelů zařízení vypouštějících skleníkové plyny, ani do jejich práva vlastnit majetek či svobody podnikání. Z tohoto důvodu soud neshledal důvod pro stěžovatelkou navrhovaný postup podle čl. 95 odst. 2 Ústavy.“.

Zdejší soud tedy konstatuje, že otázky legitimního očekávání a ochrany dobré víry a právní jistoty, jakož i práva vlastnit majetek, byly zejména Ústavním soudem a Nejvyšším správním soudem posouzeny v rozsahu a hloubce, s níž se lze plně ztotožnit a k níž již není třeba nic dalšího dodávat.

Žalobce namítá porušení principu *nullum tributum sine lege*. K tomu soud konstatuje, že podle § 7a odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. základem 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. Podle § 7a odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb. průměrnou tržní hodnotu povolenky na emise skleníkových plynů 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. Ministerstvo životního prostředí zveřejňuje předpokládanou tržní hodnotu povolenek. Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, výslovně neuznal námitku proti oprávnění Ministerstva životního prostředí zveřejňovat průměrnou tržní hodnotu povolenky za důvodnou.

Ministerstvo životního prostředí na základě uvedeného zmocnění zveřejnilo sdělení „Ocenění emisní povolenky pro účely zdanění emisních povolenek výrobců elektřiny [k 28. únoru 2011]“ a „Průměrná cena emisní povolenky k 28. únoru 2012“. V těchto sděleních se uvádí, že s ohledem na možnou stagnaci obchodů na spotových trzích s emisními povolenkami v jednom obchodovacím dni, tj. i 28. února, je zvoleno delší časové období pro stanovení průměrné tržní ceny emisní povolenky od 1. ledna 2011 do 28. února 2011 včetně a od 1. ledna 2012 do 28. února 2012 včetně. V období od 1. ledna 2011 do 28. února 2011 a od 1. ledna 2012 do 28. února 2012 nebyly realizovány obchody s emisními povolenkami na burze v České republice. Obchody na spotových trzích s emisními povolenkami v rámci Evropské unie byly realizovány pouze / zejména na European Energy Exchange se sídlem ve Spolkové republice Německo a na BlueNext se sídlem ve Francii. Objem obchodů na spotovém trhu s emisními povolenkami na European Energy Exchange v uvedeném období byl pouze 8,5 % / 9,89 % oproti BlueNext. Průměrná cena emisní povolenky byla stanovena z

nejlikvidnějšího spotového trhu s emisními povolenkami na BlueNext jako vážený průměr uzavíracích cen za každý obchodovací den na burze, přepočtených na Kč podle platného kurzu vyhlášeného Českou národní bankou pro daný den, kde váhou je množství zobchodovaných emisních povolenek za každý obchodovaný den (k dispozici též na <http://www.financnisprava.cz/cs/vyhledavani?q=emiss%C3%AD+povolenky>).

K tomu soud uvádí, že skutečnosti rozhodné pro daňový základ lze v některých případech stanovit přímo, kdežto v jiných případech je možno stanovit jen způsob výpočtu. Průměrná tržní hodnota povolenky na emise skleníkových plynů mohla být předem stanovena toliko rámcově. Tento rámec zmocněné Ministerstvo životního prostředí, jak patrně, naplnilo náležitě odůvodněným oceněním emisních povolenek k 28. únoru 2011 a k 28. února 2012. Jelikož zásadní úprava tu byla provedena zákonem, podle názoru soudu se zavedená daň darovací z emisních povolenek nedostala do rozporu s principem *nullum tributum sine lege*.

Uvedená námitka souvisí s namítaným uložením daňové povinnosti *extra legem*.

K této otázce zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 7. 2017, čj. 6 Afs 307/2016-39, takovýto názor:

„[11] Pokud stěžovatel tvrdí, že uložení darovací daně v dané věci je nezákonné pro absenci zákonného vymezení daně, musí Nejvyšší správní soud odkázat 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 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 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%.

[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 C-566/11, Iberdrola a další, v němž uvedl, že „pojem „bezplatnost“ stanovený v článku 10 směrnice 2003/87 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 C- 43/14, 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 dostát 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 C- 43/14.

[13] Nejvyšší správní soud uznává, že tím byla vytvořena poněkud komplikovaná situace, avšak ta vzniká prakticky vždy, když je nutné při aplikaci národního práva zohlednit unijní pravidla. 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; ekonomická a právní pozice stěžovatele by totiž bez tohoto přístupu Nejvyššího správního soudu byla zjevně méně výhodná – k tomu srovnej původní výši darovací daně vyměřené stěžovateli a její výši v důsledku napadeného rozhodnutí, které výslovně vychází z výše citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

[14] Právní úpravu obsaženou ve Směrnici přitom nelze zpochybňovat argumentací, že Evropská unie nemá pravomoc regulovat přímé daně, neboť Směrnice primárně nereguluje oblast daňového práva, ale řeší ochranu životního prostředí prostřednictvím vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, přičemž řeší i možnou úplatnost nabývání těchto povolenek, když pro období 2008 až 2012 omezuje zpoplatnění na 10% přidělených emisních povolenek. Tato úprava tedy zjevně primárně nemíří na regulaci přímých daní a neukládá členskému státu povinnost zavést zdanění prostřednictvím přímé daně. Byl to však národní stát – zde Česká republika – kdo na tuto právní úpravu reagoval zavedením přímé daně (k čemuž je členský stát zásadně oprávněn), která by však byla způsobilá (bez aplikace přímého vzestupného vertikálního účinku směrnice) porušit toto unijní právo. Ostatně citovaná úprava obsažená ve Směrnici byla opakovaně předmětem výkladu a aplikace ze strany Soudního dvora Evropské unie, který má pravomoc prohlásit sekundární právní úpravu za neplatnou (srov. čl. 263 Smlouvy o fungování Evropské unie), přičemž ani jednou k tomuto závěru nedošel, a to i při posuzování Směrnice ve vztahu k české právní úpravě obsažené v zákoně o trojdani, který je představitelem přímé daně.“.

Zdejší soud se s tímto posouzením zákonného vymezení daně darovací z emisních povolenek ztotožňuje.

V žalobě a jejích doplněních žalobce v podstatě polemizuje s názorem Ústavního soudu na ústavnost ustanovení § 6 odst. 8, § 7a, § 14a, § 20 odst. 1 písm. a) a odst. 15 a § 21 odst. 9 zákona č. 357/1992 Sb. K tomu senát 57 zdejšího soudu v rozsudku ze dne 27. 6. 2017, čj. 57Af 5/2016-41, uvedl: „Soud ... otázku ústavnosti daných ustanovení považuje za uzavřenou. K závaznosti nálezů Ústavního soudu se tento orgán sám vyjádřil ve svém nálezu dne 8. 11. 2011, sp. zn. IV. ÚS 1642/11. V první řadě uvedl, že „judikatura Ústavního soudu rozeznává dva základní typy závaznosti rozhodnutí Ústavního soudu, a to závaznost kasační

(instanční, v téže věci) a závaznost precedenční.“. Tyto dva typy závaznosti nálezů pak definoval následovně: „Ke kasační závaznosti svých nálezů se Ústavní soud ve své rozhodovací praxi vyslovil mnohokrát. Např. již v nálezu sp. zn. III. ÚS 425/97 (Sb. n. u., sv. 10, str. 285) a znovu v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 4/06 (Sb. n. u., sv. 44, str. 665) konstatoval, že vykonatelný náleze Ústavního soudu je závazný pro všechny orgány i osoby a zakládá nepominutelnou procesní překážku rei iudicatae, která brání jakémukoli dalšímu meritornímu přezkumu či přehodnocení věci. Názor, dle kterého je kasační závaznost nálezů Ústavního soudu závazností takřka absolutní, byl pak potvrzen v mnoha dalších rozhodnutích Ústavního soudu (srov. např. náleze sp. zn. IV. ÚS 301/05, Sb. n. u., sv. 47, str. 465). Požadavky na reflektování kasačního nálezu v následném rozhodnutí obecného soudu jsou tudíž výrazně přísnější, než je tomu v případě „pouhé“ závaznosti precedenční. Zatímco v případě tzv. precedenční závaznosti nálezů Ústavního soudu existuje možnost, aby obecný soud (ne)reflekoval právní názory Ústavního soudu tím, že v dobré víře přestře konkurující úvahy a započne s Ústavním soudem ústavněprávní dialog, kasační závaznost může (pochopitelně toliko za nezměněného skutkového stavu) být reflektována toliko bezpodmínečným respektováním nálezu Ústavního soudu [srov. nálezy sp. zn. III. ÚS 467/98 (Sb. n. u., sv. 13, str. 121) či IV. ÚS 301/05].“. Zdejší soud má za to, že náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012 má ve vztahu k projednávané věci účinky „závaznosti kasační“, jak ji shora vymezil Ústavní soud. Je jistě pravdou, že se nejedná o typický příklad dané závaznosti, neboť Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012 rozhodoval ve věci návrhu skupiny senátorů na zrušení mj. § 6 odst. 8, § 7a, § 14a, § 20 odst. 1 písm. a) v části „s výjimkou bezúplatně nabytých povolenek“, § 20 odst. 15, § 21 odst. 9 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, žádný vztah instančního charakteru, který by zakládal „kasační závaznost“ stricto sensu, tak dán není. Účinky „kasační závaznosti“ však na projednávanou přesto přílehavě dopadají v tom smyslu, že výrok nálezu Ústavního soudu, jímž zamítl návrh na zrušení výše uvedených ustanovení zákona č. 357/1992 Sb. (čímž vyslovil jejich soulad s Ústavou), je pro zdejší soud závazný a zakládá ohledně jakýkoliv dalších úvah o ústavnosti předmětných ustanovení překážku rei iudicatae, která brání jakémukoli dalšímu meritornímu přezkumu či přehodnocení věci. Pouze pokud by žalobce vztáhl svoji obsáhlou argumentaci k jinému ustanovení než některému ze shora citovaných, k nimž se již Ústavní soud závazně vyjádřil, pak by si bylo možno v teoretické rovině představit, že by byla dána možnost, „aby obecný soud (ne)reflekoval právní názory Ústavního soudu tím, že v dobré víře přestře konkurující úvahy a započne s Ústavním soudem ústavněprávní dialog“, když by se v tomto hypotetickém případě jednalo o případ „závaznosti precedenční“ nálezu Ústavního soudu.“. Senát 30 Krajského soudu v Plzni se s uvedeným názorem senátu 57 ztotožňuje.

K bodu 5.7 žaloby se soud vyslovil v rámci vypořádání žalobního bodu 4).

Ani žalobní bod namítající porušení ústavních práv a svobod tudíž nepokládá soud za důvodný.

VII. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný správní orgán však žádné náklady řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 27. října 2017

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.