



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **ENERGETIKA TŘINEC, a. s.**, se sídlem Průmyslová 1024, Třinec - Staré Město, zastoupeného společností BDO Tax, s. r. o., daňovým poradcem se sídlem Muchova 240/6, Praha 6, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 8664/14/5000-14401-701836 ze dne 2. 4. 2014 a č. j. 8665/14/5000-14401-701836 ze dne 2. 4. 2014, ve věci daně darovací,

t a k t o :

I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 4016/13/5000-14304-711359 ze dne 8. února 2013 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 18 342,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám společnosti BDO Tax, s. r. o., daňového poradce se sídlem Muchova 240/6, Praha 6.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 8664/14/5000-14401-701836 ze dne 2. 4. 2014 a č. j. 8665/14/5000-14401-701836 ze dne 2. 4. 2014, jimiž byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územního pracoviště v Třinci č. j. 2537015/13/3218-24400-807510 a č. j. 2537100/13/3218-24400-807510 ze dne 27. 9. 2013. Tyto dodatečné platební výměry byly vydány v návaznosti na dodatečná daňová přiznání, podaná žalobcem, v nichž vyčíslil daňovou povinnost na dani darovací z emisních povolenek bezúplatně přidělených na rok 2011 a 2012 ve výši 0 Kč. Správce daně však dodatečnými platebními výměry doměřil daňovou povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daně, jejíž souhrnná výše za oba roky činila 111 121 216 Kč.

Žalobce v žalobě zrekapituloval skutkový stav a právní rámec kauzy. Proti napadeným rozhodnutím namítal, že pokud z čl. 10 Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2003/87/ES ze dne 13. 10. 2013, o vytvoření systému obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů plyne, že v období let 2008-2012 měly členské státy přidělit alespoň 90% povolenek zdarma, pak to znamená, že je měly přidělit bez nároku na jakékoliv protiplnění, a to ať už vybírané přímo či nepřímo (formou zdanění). Česká republika zavedla zákonem č. 402/2010 Sb. zdanění bezúplatného nabytí emisních povolenek pro určité typy zařízení v letech 2011 a 2012 daní darovací se sazbou 32%. Žalobce se domáhá akceptace přímého účinku čl. 10 směrnice č. 2003/87/ES, zakotvujícího určitý, přesný a bezpodmínečný závazek členského státu, a sice bezplatnost přidělení minimálně 90% emisních povolenek, případně takové interpretace českého práva, aby byla s evropskou směrnicí bezrozporná. Žalobce v tomto směru poukázal na rozsudek Soudního dvora EU ve spojených věcech *Iberdrola, SA a další* ze dne 17. 10. 2013, podle něhož nelze v souvislosti s bezúplatným přidělováním emisních povolenek vybírat poplatky. Následně žalobce polemizoval s argumentací žalovaného, že zdanění povolenek je přípustné s ohledem na ustanovení odst. 11 preambule směrnice č. 2009/29/ES, kdy poukázal na to, že uvedená pasáž směrnice řeší situaci, kdy již nebudou existovat pětiletá přidělovací období a nadto nelze argumentovat touto pasáží proti výslovné úpravě čl. 10 směrnice 2003/87/ES. K argumentaci žalovaného volností členských států při úpravě majetkových daní žalobce uvedl, že zdanění bezúplatně nabytých emisních povolenek jednoznačně dosahuje účinku rozporného s čl. 10 směrnice č. 2003/87/ES, kdy není splněno jejich přidělení „zdarma“, k čemuž se Soudní dvůr EU vyjádřil ve výše citovaném rozsudku jednoznačně; nelze hájit zdanění povolenek dezinterpretací výroků Soudního dvora, týkajících se snížení odměny za výrobu elektřiny. Žalobce dále poukázal na to, že žalovaný se nevyjádřil k námitce porušení zásady tzv. užitečného účinku evropského práva a poukázal na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-64/09 ze dne 15. 4. 2010, dle něhož přísnější ochranné opatření (jímž v dané věci je zpoplatnění emisních povolenek) nesmí narušovat uskutečnění cíle, který směrnice sleduje na druhém místě (jímž je v dané věci 90% bezplatný příděl povolenek). Sama směrnice dle čl. 1 zajišťuje redukci emisí skleníkových plynů ekonomicky výhodným způsobem; vyvažuje tak protichůdné zájmy na omezení znečištění ovzduší a na

hospodářském růstu Společenství. Navíc český zákonodárce nebyl dle stenografického záznamu jednání Poslanecké sněmovny motivován snahou o redukci emisí skleníkových plynů, ale snahou o nalezení dílčího zdroje peněz pro podporu výrobců elektrické energie z obnovitelných zdrojů. Dále žalobce namítal, že v případě konkurence dvou rovnocenných výkladů právní úpravy měly správní orgány postupovat v duchu zásady *in dubio mitius*. Žalovaný se uspokojivě nevyjádřil k tomu, proč nelze oba výklady (jeho a žalobcův) pokládat za rovnocenné, navíc za situace, kdy existenci těchto dvou srovnatelných výkladů připustil sám Nejvyšší správní soud, když usnesením č. j. 1 Afs 6/2013 ze dne 18. 12. 2013 položil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku, týkající se výkladu pojmu „bezplatnosti“. Žalobce následně namítal porušení zásady rovného zacházení, mající spočívat v tom, že zdanění bezúplatně nabytých emisních povolenek byla zavedeno jen pro určitou skupinu provozovatelů, a dále porušení principu legitimního očekávání v důsledku nepravé retroaktivity. Navíc cenu emisní povolenky stanovilo Ministerstvo životního prostředí na základě neurčitého zákonného zmocnění, čímž došlo k porušení práva vlastnit majetek garantovaného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že s se touto nesouhlasí. Pokud se týče namítaného rozporu s ústavním pořádkem, poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012, kde nebyly shledány důvodnými námitky stran kompetence Ministerstva životního prostředí v cenové oblasti, nepravé retroaktivity či legitimního očekávání. Pokud se týče namítaného rozporu s komunitárním právem, předestřel žalovaný argumentaci pro neexistenci tohoto rozporu. V podrobnostech žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.

Podáním ze dne 29. 3. 2016 žalobce upozornil, že rozsudkem Soudního dvora EU ve věci C-43/14 ze dne 26. 2. 2015 bylo zodpovězeno na v žalobě uvedenou předběžnou otázku Nejvyššího správního soudu tak, že čl. 10 směrnice č. 2003/87/ES brání upěnění takové daně darovací, o jakou se jedná ve věci původní, pokud tato daň nerespektuje 10% hodní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu. V návaznost na tento rozsudek rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 1 Afs 6/2013-184 ze dne 9. 7. 2015 s tím, že zjištění skutkového stavu a posouzení oprávněnosti stanovení darovací daně nechal na odvolacím správním orgánu. Žalobci je známo z obdobných případů, že žalovaný odmítá provést řádné zjištění skutkového stavu. Proto navrhoval, aby již v tomto řízení soud zavázal žalovaného posoudit následující skutečnosti: 1) zda emisní povolenky byly v letech 2008-2012 poskytovány bezúplatně nebo za úplatu, a případně které, 2) zda lze případně takto úplatně nabyté emisní povolenky vůbec podřadit pod předmět daně darovací a v jakém rozsahu, 3) zda některé z úplatně přidělených povolenek byly poskytnuty žalobci a které emisní povolenky to v jednotlivých letech 2008-2012 byly, 4) postup výpočtu základu daně darovací z emisních povolenek, 5) zda je dodržena zásada rovnosti v případě zdanění emisních povolenek daní darovací.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu

(§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „s. ř. s.“]), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že platebním výměrem na daň darovací č. j. 111061/11/364960807510 ze dne 15. 6. 2011 byla na základě daňového přiznání vyměřena žalobci daň darovací z emisních povolenek bezúplatně přidělených na rok 2011 ve výši 70 472 320 Kč; dále mu byla platebním výměrem na daň darovací č. j. 103738/12/364960807510 ze dne 14. 5. 2012 na základě daňového přiznání vyměřena daň darovací z emisních povolenek bezúplatně přidělených na rok 2012 ve výši 40 648 896 Kč. Dne 30. 8. 2013 podal žalobce dodatečná daňová přiznání k dani darovací, kde vyčíslil daňovou povinnost na dani darovací z emisních povolenek bezúplatně přidělených na léta 2011 a 2012 ve výši 0 Kč s odůvodněním, proč dle názoru žalobce nemohou bezúplatně přidělené emisní povolenky podléhat dani darovací. Dodatečnými platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územního pracoviště v Třinci č. j. 2537015/13/3218-24400-807510 a č. j. 2537100/13/3218-24400-807510 ze dne 27. 9. 2013, byla žalobci doměřena daňová povinnost, která se neodchyluje od poslední známé daně. Podaná odvolání byla zamítnuta napadenými rozhodnutími žalovaného.

Ve věci sp. zn. 1 Afs 6/2013 rozhodoval Nejvyšší správní soud v obdobné situaci jiného žalobce. Dovodil přitom rozpor praxe daňových orgánů při vyměřování darovací daně v obdobných případech s komunitárním právem, které je nadřazeno právu vnitrostátnímu (v daném případě zákonu č. 402/2010 Sb.).

V rozsudku ze dne 9.7.2015 č.j. 1 Afs 6/2013-184, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud uvedl, že:

„[33] Jádrem sporu je posouzení souladu české právní úpravy stanovující daň darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek v letech 2011 a 2012 s článkem 10 směrnice 2003/87/ES.

[34] Směrnice 2003/87/ES vytváří systém pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství, aby se podpořilo snižování emisí skleníkových plynů způsobem efektivním z hlediska nákladů a ekonomicky účinným (viz článek 1 směrnice). Podle článku 10 směrnice věty druhé „pro pětileté období počínající dnem 1. ledna 2008 členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma“.

[35] Cílem bezplatného přidělení emisních povolenek bylo zmírnění hospodářského dopadu, který mělo okamžité a jednostranné zřízení trhu s emisními povolenkami Evropskou unií, zabráněním ztrátě konkurenceschopnosti některých výrobních odvětví, na která se vztahuje tato směrnice (viz odst. 39 rozsudku Soudního dvora ze dne 17.10.2013, ve spojených věcech C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 a C-640/11, Iberdrola, SA a další, ECLI:EU:C:2013:660).

[36] Soudní dvůr v rozsudku ve věci Iberdrola vyložil pojem „bezplatnosti“ uvedený v článku 10 této směrnice tak, že „brání nejen přímému stanovení ceny za přidělení emisních povolenek, ale také následnému výběru poplatku za přidělení uvedených povolenek“ (viz odst. 31 tohoto rozsudku).

[37] Směrnice 2003/87/ES byla transponována do českého právního řádu prostřednictvím zákona o podmínkách obchodování s povolenkami. Tento zákon mimo jiné upravoval povolení k emisím skleníkových plynů a systém přidělování

emisních povolenek. Na základě tohoto zákona vydala vláda nařízení č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008 – 2012, ve kterém byl stanoven maximální alokovaný objem povolenek na období 2008 – 2012, jež představoval pětinasobek roční kvóty stanovené Evropskou komisí, která činila 86,835264 milionu povolenek. Podle Národního alokačního plánu měly být všechny povolenky rozděleny zdarma s výjimkou případně nespotřebovaných zbývajících povolenek z rezervy pro nové účastníky, které budou prodány v aukci na konci druhého obchodovacího období. Zařízení zařazená do Evropského systému emisního obchodování („EU ETS“) byla pro potřeby alokace povolenek rozdělena na dva soubory – zařízení s ročními emisemi CO₂ do 50 tisíc tun (malá zařízení) a zařízení s emisemi CO₂ nad 50 tisíc tun (velká zařízení). Příloha Národního alokačního plánu obsahuje úplný seznam zařízení pro obchodovací období 2008 - 2012 podle jednotlivých subjektů s uvedením počtu alokovaných povolenek.

[38] V průběhu uvedeného pětiletého období byla přijata novela zákona o dani darovací provedená zákonem č. 402/2010 Sb., který s účinností od 1.1.2011 včlenil do tohoto zákona § 6 odst. 8, podle něhož „předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012 pro výrobu elektřiny v zařízení, které k 1. lednu 2005 nebo později vyrábělo elektřinu na prodej třetím osobám a ve kterém probíhá z činností, na které se vztahuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, pouze spalování paliv (dále jen „bezúplatně nabytá povolenka“) výrobcem elektřiny“. Podle § 7a byla základem daně darovací z bezúplatně nabytých povolenek „průměrná tržní hodnota povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku vynásobená počtem bezúplatně nabytých povolenek k výrobě elektřiny pro příslušný kalendářní rok“. Sazba daně darovací činila dle § 14a 32 %. V souladu s § 20 tohoto zákona bylo od daně darovací osvobozeno „nabytí takového počtu bezúplatně nabytých povolenek, které odpovídá poměru průměrného množství vyrobené elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla k celkovému množství vyrobené elektřiny v letech 2005 a 2006“.

[39] Stěžejní argumentace kasační stížnosti směřuje proti závěru krajského soudu, že daň darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek je v rozporu s unijním právem. Při posouzení této otázky vycházel Nejvyšší správní soud z odpovědi Soudního dvora na jím položenou předběžnou otázku (rozsudek ve věci ŠKO-ENERGO, tj. rozsudek ve věci C-43/14 – pozn. krajského soudu). Z odpovědi Soudního dvora však přímo neplyne, zda je česká právní úprava daně darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek v rozporu s článkem 10 směrnice 2003/87/ES. Tuto otázku má na základě Soudním dvorem vyslovených kritérií posoudit předkládací soud. Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval samotným výkladem rozsudku Soudního dvora, který je klíčový pro další posouzení souladu české právní úpravy s článkem 10 směrnice 2003/87/ES (viz kapitola V.A). Posléze se vypořádal s kasačními námitkami stěžovatele a formuloval závazný právní názor pro další postup ve věci (viz kapitola V.B).

V.A Výklad a použití rozsudku Soudního dvora

[40] Soudní dvůr v rozsudku ve věci ŠKO-ENERGO konstatoval, že daň darovací, jež se týká pouze přidělení povolenek a nikoliv jejich použití, představuje poplatek

zatěžující bezplatné přidělení povolenek na emise skleníkových plynů, který je neslučitelný s požadavkem bezplatnosti zavedeným směrnicí 2003/87/ES (viz odst. 18 a 24 rozsudku). Podle Soudního dvora toto opatření, jehož cílem bylo získat dodatečné příjmy pro provozovatele solárních elektráren, sleduje jiné cíle než směrnice 2003/87/ES, a nelze jej proto považovat za přísnější ochranné opatření ve smyslu článku 193 Smlouvy o fungování EU (viz odst. 25 rozsudku). Článek 10 směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání uplatnění daně darovací, pokud tato daň nerespektuje 10 % horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, kterou stanoví tento článek.

[41] Těžiště návodu pro posouzení souladu české právní úpravy se směrnicí shledává Nejvyšší správní soud v odst. 28 rozsudku ve věci ŠKO-ENERGO, kde Soudní dvůr zdůraznil, že „výklad zastávaný českou vládou odporuje cíli sledovanému článkem 10 směrnice 2003/87, kterým je dočasně zmírnit hospodářský dopad zřízení trhu s povolenkami na emise skleníkových plynů Evropskou unií, a to zabráněním ztrátě konkurenceschopnosti některých výrobních odvětví, na která se tato směrnice vztahuje (rozsudek Iberdrola a další, EU:C:2013:660, bod 39). Takový cíl totiž vyžaduje, aby omezení množství povolenek, které mohou být přiděleny za úplatu, na 10 % bylo posuzováno z hlediska subjektů v každém z dotčených odvětví, a nikoliv ve vztahu ke všem povolenkám vydaným členským státem, při dodržení zásady rovnosti (zvýraznění doplněno NSS).

[42] Z vyjádření účastníků vyplynulo, že při výkladu rozsudku Soudního dvora jsou sporné zejména tři otázky. Za prvé je nutno vyložit, jak má být vymezeno „dotčené odvětví“, což je klíčové pro následný výpočet 10 % hranice povoleného zpoplatnění povolenek. Dále se žalobce se stěžovatelem zcela rozcházejí v tom, 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. Nakonec je třeba posoudit, zda zdanění pouze některých producentů emisí CO₂ neporušuje zásadu rovnosti.

Vymezení dotčeného odvětví

[43] Soudní dvůr v rozsudku ve věci ŠKO-ENERGO uvedl, že cíl článku 10 směrnice vyžaduje, aby omezení množství povolenek, které mohou být přiděleny za úplatu, na 10 %, bylo posuzováno z hlediska subjektů v každém dotčeném odvětví, a nikoliv ve vztahu ke všem povolenkám vydaným členským státem, při dodržení zásady rovnosti (viz odst. 28 rozsudku). Soudní dvůr tak reagoval na vyjádření české vlády, která předložila v řízení o předběžné otázce údaje týkající se všech přidělených povolenek v pětiletém odvětví a hranici 10 % počítala z tohoto celkového počtu bez ohledu na rozdělení na odvětví. Ačkoliv by tento přístup české vlády bylo možné podle názoru Nejvyššího správního soudu odůvodnit výkladem článku 10 směrnice, který se o odvětvích nijak nezmiňuje, Soudní dvůr se s tímto pojetím neztotožnil a hranici 10 % jednoznačně vztáhl k dotčenému odvětví. Z jeho konstatování, že 10 % hranice má být posuzována z hlediska subjektů v každém z dotčených odvětví, nicméně nelze vyvodit, že by se dodržení této hranice pro účely posouzení souladu vnitrostátní úpravy s právem EU mělo zkoumat u každého jednotlivého subjektu zvlášť. Pak by totiž zmínka o dotčeném odvětví postrádala pro posouzení souladu českého práva se unijním právem relevanci.

[44] Soudní dvůr ve svém rozsudku dotčená odvětví blíže nespecifikoval. Vzhledem k tomu, že se jedná o výklad směrnice 2003/87/ES, je dle Nejvyššího správní soud třeba vymezit pojem odvětví v souladu s touto směrnicí. Dotčenými odvětvími jsou ta odvětví, ve kterých byly v pětiletém období počínajícím rokem 2008 rozděleny emisní povolenky dle uvedené směrnice. V bodě 25 jejího odůvodnění se uvádí, že „[p]olitiky a opatření je třeba provádět na úrovni členských států a na úrovni Společenství pro všechna odvětví hospodářství Evropské unie a ne pouze v odvětvích průmyslu a energetiky, aby se dosáhla podstatná snížení emisí“. Podle článku 9 směrnice pojednávajícím o národním alokačním plánu platí, že „plán nerozlišuje mezi společnostmi nebo odvětvími tak, aby neoprávněně upřednostňoval některé podniky nebo činnosti.“ Článek 30 odst. 2 směrnice pak stanoví: „Na základě zkušeností s uplatňováním této směrnice a na základě pokroku dosaženého při monitorování emisí skleníkových plynů a ve světle vývoje v mezinárodních souvislostech vypracuje Komise zprávu o uplatňování této směrnice, ve které bude posuzovat: a) jak a zda by měla být změněna příloha I, aby zahrnovala další relevantní odvětví, mimo jiné odvětví chemického průmyslu, zpracování hliníku a oblast dopravy, jiné činnosti a emise jiných skleníkových plynů uvedených v příloze II, s cílem zlepšit ekonomickou účinnost systému; [...]“.

[45] Z logiky směrnice tak plyne, že dotčenými odvětvími jsou odvětví energetiky a průmyslová odvětví. V České republice podléhali dani výrobci elektřiny spalováním paliv, kteří spadají do odvětví energetiky. Může být však sporné, která všechna (další) zařízení, pro něž byly v relevantním oddělení rozděleny emisní povolenky, do odvětví energetiky patří. V tomto je nutno vyjít z přílohy I směrnice 2003/87/ES nazvané „Kategorie činností uvedených v čl. 2 odst. 1, článcích 3 a 4, čl. 14 odst. 1 a článcích 28 a 30“, jež specifikuje seznam činností, které spadají pod jednotlivé oblasti, na něž se směrnice vztahuje. Do oblasti energetiky jsou zařazeny následující činnosti:

1. Spalovací zařízení o jmenovitém tepelném příkonu větším než 20 MW (s výjimkou zařízení pro spalování nebezpečných nebo komunálních odpadů)
2. Rafinerie minerálních olejů
3. Koksovací pece

[46] Obdobné vymezení pojmu odvětví energetiky ostatně přejal také český zákonodárce v příloze č. 1 zákona o podmínkách obchodování s povolenkami, nazvané Činnosti, na které se vztahuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, ve které pod oblast energetiky zařadil stejné tři kategorie činností.

[47] Žalobce dále jako možné vymezení odvětví navrhl rozdělení na veřejnou a podnikovou energetiku podle rozdělení uvedeného v Národním alokačním plánu České republiky pro roky 2005 – 2007, tedy v předešlém období rozdělování emisních povolenek. Stejně dělení bylo použito i v prvním návrhu Národního alokačního plánu České republiky pro roky 2008 – 2012, který však nebyl akceptován Evropskou komisí z důvodu stanovení vysokého počtu alokovaných povolenek ročně (viz rozhodnutí Evropské komise ze dne 26. 3. 2007). V nové verzi Národního alokačního plánu (jež byla přijata formou nařízení vlády č. 80/2008 Sb.), kde byla stanovena roční alokace povolenek v souladu s rozhodnutím Evropské komise na 86 835 264 milionů ročně, se již neuvádí rozdělení povolenek po sektorech, nýbrž přímo po zařízeních jednotlivých emitentů s tím, že základními

kritérii byly průměry let 2005 a 2006. Z této konečné verze Národního alokačního plánu je proto třeba vycházet. Rozdělení energetiky na veřejnou a podnikovou tak nemá oporu v žádném z dokumentů relevantních pro pětileté období počínající rokem 2008.

[48] *Není také namístě vymezit dotčené odvětví tak, jak bylo identifikováno v § 6 odst. 8 zákona o dani darovací, tj. jako výrobu elektřiny spalováním paliv s tím, že podle § 20 odst. 14 tohoto zákona bylo od daně darovací osvobozeno „nabytí takového počtu bezúplatně nabytých povolenek, které odpovídá poměru průměrného množství vyrobené elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla k celkovému množství vyrobené elektřiny v letech 2005 a 2006.“ Jde totiž o vymezení oblasti, resp. okruhu zařízení vyrábějících elektřinu, které český zákonodárce uměle vytvořil pouze pro účely zdanění darovací daní. Toto vymezení tak nijak nesouvisí s účelem směrnice a nebylo s ním ani počítáno v Národním alokačním plánu. Námitka žalobce, že tuto definici odvětví použila generální advokátka ve svém stanovisku ze dne 11. 12. 2014 ve věci ŠKO-ENERGO, neobstojí, neboť v této části Soudní dvůr závěry stanoviska nepřevzal. Nadto lze uvést, že generální advokátka v bodě 35 stanoviska použila pojem odvětví spíše ve smyslu okruhu výrobců elektřiny, kteří byli v České republice podrobeni dani, aniž by zamýšlela definovat odvětví pro účel výpočtu 10% hranice povoleného zpoplatnění (tu ostatně generální advokátka ve svém stanovisku ani blíže neřešila).*

[49] *Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že odvětví, ve kterém má být posouzeno dodržení hranice 10 % pro úplatné přidělení emisních povolenek, je třeba chápat v souladu se směrnicí 2003/87/ES jako odvětví energetiky, jež v sobě zahrnuje činnosti specifikované přílohou I této směrnice, tj. spalovací zařízení o jmenovitém tepelném příkonu větším než 20 MW (s výjimkou zařízení pro spalování nebezpečných nebo komunálních odpadů), rafinerie minerálních olejů a koksovací pece.*

Výpočet 10 % hranice pro přidělení povolenek za úplatu

[50] *Mezi stěžovatelem a žalobcem je sporné, zda se hranice 10 % týká počtu emisních povolenek nebo jejich hodnoty. Stejně jako žalobce je i Nejvyšší správní soud přesvědčen, že je třeba vycházet z počtu povolenek, nikoliv z kalkulace jejich tržní hodnoty (ceny). Jiný výklad by byl dle soudu účelový a zcela v rozporu se smyslem článku 10 směrnice i závěry rozsudku Soudního dvora ve věci ŠKO-ENERGO.*

[51] *Článek 10 směrnice 2003/87/ES stanovil, že členské státy rozdělí v daném období alespoň 90 % povolenek zdarma. Ze samotného textu tohoto ustanovení nelze vyvodit, že by zdarma mělo být rozděleno 90 % tržní hodnoty povolenek, naopak gramatický výklad jednoznačně nasvědčuje tomu, že se jedná o 90 % z celkového počtu povolenek.*

[52] *Soudní dvůr v odst. 26 rozsudku uvedl, že druhá věta článku 10 směrnice 2003/87/ES „stanoví pro dotčené období zásadu bezplatného přidělení alespoň 90 % povolenek, aniž odkazuje na jejich hodnotu“. Jednoznačně přitom odmítl přístup české vlády, která obdobně jako ve svém vyjádření stěžovatel, kalkulovala hranici 10 % s ohledem na hodnotu povolenek. Že se jedná o množství povolenek a nikoliv jejich hodnotu, uvedl Soudní dvůr také v odst. 28 uvedeného rozsudku.*

[53] 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.

[54] Zcela nepřipadná je v tomto kontextu argumentace stěžovatele, že zpoplatněno bylo pouze 32 % každé zdaněné povolenky, a zbylých 68 % zdaněné povolenky bylo přiděleno zdarma. Stěžovatel tak simuluje situaci, kdy bylo méně než 10 % povolenek 100 % zdaněno, tj. jakoby prodáno za tržní cenu. Zdaněnou povolenku ovšem nelze dělit na část zpoplatněnou a část přidělenou zdarma. Rozhodující je, zda bylo reálně možno získat 90 % z počtu povolenek bez jakékoliv úplaty, resp. bez nutnosti následně uhradit darovací daň. Není přitom relevantní posuzovat, zda byla celková státem vybraná částka větší či menší nežli 10 % tržní hodnoty rozdělených povolenek.

[55] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že dani darovací mohlo být podrobeno pouze 10 % (kusů) přidělených povolenek v dotčeném odvětví.

Posouzení dodržení zásady rovnosti

[56] Mezi účastníky řízení je konečně spor i o tom, jak má být interpretována zásada rovnosti, kterou Soudní dvůr taktéž zmínil v bodě 28 rozsudku, kde uvedl, že omezení množství povolenek, které mohou být přiděleny za úplatu, na 10 % má být posuzováno z hlediska subjektů v každém z dotčených odvětví, a nikoliv ve vztahu ke všem povolenkám vydaným členským státem, při dodržení zásady rovnosti.

[57] Zásada rovnosti, resp. nediskriminace, vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněno (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 10.1.2006 ve věci IATA a ELFAA, C-344/04, Sb. rozh. s. I-403, bod 95, ze dne 7. 7. 2009 ve věci S. P. C. M. a další, C-558/07, Sb. rozh. s. I-5783, bod 74 či ze dne 14. 9. 2010 ve věci Akzo Nobel Chemicals a Akros Chemicals v. Komise a další, C-550/07 P, Sb. rozh. s. I-8301, bod 55). Rozdílné zacházení však může být odůvodněno, pokud je založeno na objektivním a přiměřeném kritériu, tedy pokud to souvisí s právně přípustným cílem sledovaným dotčenými právními předpisy a pokud je tato rozdílnost přiměřená cíli sledovanému dotčeným zacházením (viz např. rozsudek ze dne 16.

12.2008 ve věci *Arcelor Atlantique et Lorraine a další*, C-127/07, Sb. rozh. s. I-9895, bod 47).

[58] Ve směrnici 2003/87/ES je zásada rovného zacházení specifikována v příloze III (Kritéria pro národní alokační plány podle článků 9, 22, a 30) bodě 5, který zakazuje členskému státu, aby při přidělování povolenek neoprávněně upřednostňoval některé podniky nebo činnosti.

[59] Je tedy třeba posoudit, jestli podrobení dani darovací pouze subjektů v určitém výseku odvětví energetiky – v oblasti výroby elektřiny spalováním paliv mimo kombinovanou výrobu elektřiny a tepla – nepředstavuje neoprávněné upřednostňování některých podniků či činností, resp. není nerovným zacházením bez objektivního odůvodnění.

[60] Při výkladu principu rovnosti vycházel Nejvyšší správní soud také z judikatury Ústavního soudu, podle které je třeba chápat rovnost jako relativní kategorii, jež vyžaduje odstranění neodůvodněných rozdílů. Zásadě rovnosti v právech je proto třeba rozumět tak, že právní rozlišování v přístupu k určitým právům nesmí být projevem libovůle, neplyne z ní však závěr, že by každému muselo být přiznáno jakékoli právo (viz např. nálezy ze dne 25.4.1994, sp. zn. Pl. ÚS 16/93, N 25/1 SbNU 189, 131/1994 Sb., či ze dne 21.1.2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02, N 11/29 SbNU 79, 40/2003 Sb. atd.).

[61] Je tedy třeba posuzovat srovnatelnost postavení subjektů, kteří byli podrobeni dani, a subjektů, jež daňovou povinnost neměli. O nerovné zacházení zavedením zdanění v určité hospodářské oblasti se totiž nejedná v případě, kdy je tato oblast dostatečně odlišitelná od ostatních oblastí (srov. např. také stanovisko generální advokátky ze dne 21.3.2013 ve věci *Iberdrola*). Není totiž namístě – taktéž z důvodu respektování principu rovnosti – upravovat režim nestejných věcí a procesů stejně (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 21.4.2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, N 89/53 SbNU 125, 181/2009 Sb.). Odlišitelnost se vyznačuje například tím, že produkty/služby produkované v určitém odvětví nejsou substituty k produktům/službám nabízeným v jiném odvětví nepodléhajícím dani. Rozdílnost se může projevit také v jiném postupu při výrobě obdobných produktů, třebaš postupem méně efektivním, který se zákonodárce rozhodne regulovat zavedením zdanění.

[62] Výkladem zásady rovnosti v daňové oblasti se Ústavní soud zabýval ve svém plenárním nálezu ze dne 15.5.2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, N 102/65 SbNU 367, 220/2012 Sb., ve kterém přezkoumával ústavnost právní úpravy obsahující zavedení odvodů a zdanění elektřiny z fotovoltaických elektráren a souvisejících předpisů, mimo jiné také novely zákona o dani darovací, která zavedla právě zdanění emisních povolenek. Porušení zásady rovnosti uvalením daně pouze na některé subjekty zde neshledal. V bodě 75 nálezu uvedl, že „[u]rčitá zákonná úprava, jež zvýhodňuje jednu skupinu či kategorii osob oproti jiným, nemůže [...] být sama o sobě bez dalšího označena za porušení principu rovnosti. Zákonodárce má určitý prostor k úvaze, zda takové preferenční zacházení zakotví. Musí přitom dbát o to, aby zvýhodňující přístup byl založen na objektivních a rozumných důvodech (legitimní cíl zákonodárce) a aby mezi tímto cílem a prostředky k jeho dosažení (právní výhody) existoval vztah přiměřenosti (viz např. rozsudky Evropského soudu pro lidská práva ve věcech *Abdulaziz, Cabales a Balkandali* z r. 1985, § 72; *Lithgow* z r. 1986, § 177 a *Inze* z r. 1987, § 41).“ Ústavní soud přitom rozlišuje mezi uplatněním zásady rovnosti v oblasti občanských a politických práv a svobod, která se vyznačuje

povinností státu zdržet se zásahů do nich, a v oblasti práv hospodářských, sociálních, kulturních a menšinových, kde je stát častěji nucen k aktivním zásahům, jež mají odstranit křiklavé aspekty nerovnosti mezi různými skupinami složité sociálně, kulturně, profesně či jinak rozvrstvené společnosti. V druhé z uvedených oblastí proto zákonodárce disponuje logicky mnohem větším prostorem k uplatnění své představy o přípustných mezích faktické nerovnosti uvnitř ní. Preferenční zacházení s určitou skupinou či kategorií osob zde tudíž volí mnohem častěji. Zároveň Ústavní soud zdůraznil, že ve fiskálních otázkách (jako bylo zavedení odvodu z elektřiny ze solárních elektráren dopadající pouze na některé výrobce elektřiny) je nutno respektovat vůli zákonodárce k přijetí jím zvolených opatření, pokud jsou splněny podmínky legitimního zákonného účelu prosazovaného racionálním prostředky a současného vyloučení evidentní svévole (viz bod 76 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11).

[63] V případě posuzování dodržení zásady rovnosti v hospodářské oblasti (zde konkrétně v oblasti zdanění), je tedy třeba respektovat široké meze uvážení zákonodárce a je tak namístě zkoumat toliko racionalitu přijatého opatření, tzn. zda existují rozumné důvody pro podrobení právě určité oblasti dani, a vyloučit evidentní svévoli zákonodárce.

[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 vyněti 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.

Dílčí závěr

[68] Rozsudek Soudního dvora ve věci ŠKO-ENERGO je třeba vyložit a aplikovat tak, že daň darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek není v rozporu s článkem 10 směrnice 2003/87/ES, pokud počet zdaněných emisních povolenek nepřekročil hranici 10 % z celkového počtu povolenek rozdělených v odvětví energetiky (vymezeném v souladu přílohou I směrnice) v pětiletém období počínajícím rokem 2008.

V.B Posouzení kasačních námitek

[69] Stěžejní kasační argumentace směřovala proti závěru krajského soudu o nesouladu daně darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek s právem EU. Tuto otázku však Nejvyšší správní soud nemůže zodpovědět bez toho, aby zjišťoval dosud neposuzované skutkové okolnosti, a to celkový počet rozdělených emisních povolenek v odvětví energetiky v pětiletém období počínajícím rokem 2008 a počet zdaněných povolenek. (...)

[70] S většinou kasačních námitek se však Nejvyšší správní soud věcně neztotožnil. Za nesprávnou považuje argumentaci stěžovatele, že správní orgány nemohly postupovat nezákonně, pokud vybraly daň podle zákona. Z konstantní judikatury Soudního dvora i rozhodovací praxe Ústavního soudu (viz náleze ze dne 21.2.2006, sp. zn. Pl. ÚS 19/04) totiž vyplývá, že orgány veřejné moci jsou od okamžiku vstupu České republiky do EU povinny aplikovat unijní právo přednostně před českým zákonem tehdy, pokud je český zákon s právem EU v rozporu.

[71] V posuzovaném případě tedy byly správní orgány i krajský soud povinny respektovat požadavky vyplývající ze směrnice 2003/87/ES, která upravovala předpoklady pro zpoplatnění emisních povolenek. Směrnice sice (na rozdíl např. od nařízení, u kterých se presumuje přímý účinek) zejména ukládají povinnost členským státům implementovat jejich ustanovení do vnitrostátního práva, nicméně v případě nesprávného provedení směrnice či zcela chybějící implementace musí nejen vnitrostátní soudy, ale i orgány veřejné moci respektovat působení směrnice - ať již v podobě přímého či nepřímého účinku (viz např. rozsudky Evropského soudního dvora ze dne 5. 10. 2004, ve spojených věcech C-397/01 až C-403/01, Pfeiffer, odst. 110, ze dne 4. 7. 2006, ve věci C-212/04, Adeneler, odst. 117).

[72] Nepřípadná je též námitka stěžovatele, že zásada priority unijního práva sice patří mezi zásady finančního práva, nikoliv však mezi zásady práva berního. Nejen že daňové právo představuje odvětví práva finančního, ale přednost práva EU je navíc obecnou právní zásadou bez ohledu na právní odvětví.

[73] Ve věci není důvodná ani argumentace žalobce týkající se nevhodnosti uvalení daně darovací na bezúplatně nabyté povolenky. Jakkoliv lze se žalobcem souhlasit v tom, že přidělení emisní povolenky od státu není klasickým darováním ve smyslu civilního práva, přípustnost použití tohoto instrumentu již bylo akceptováno Ústavním soudem ve výše zmíněném nálezu Pl. ÚS 17/11. Stát navíc disponuje poměrně širokou diskrecí v tom, jakou daň zvolí, aby shromáždil finanční prostředky pro zabezpečování svých funkcí a politik. Vyměřovaná daň však nesmí omezovat vlastnické právo osoby povinné k zaplacení daně takovým způsobem, který by se přičil ustanovení čl. 4 odst. 4 Listiny (viz výše cit. nálezy Ústavního soudu 21.4.2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08).

[74] (...) Krajský soud se zejména nezabýval klíčovou otázkou, zda český zákonodárce respektoval 10 % hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu. Bez této úvahy však nemohl dospět k závěru o rozporu právní úpravy s právem EU. (...) Nejvyšší správní soud však vzal do úvahy, že již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí stěžovatele, neboť ten se s odvoláním žalobce vypořádal zcela nesprávně. Stěžovatel se totiž nijak nezabýval možným nesouladem uplatnění daně darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek se směrnicí 2003/87/ES a konstatoval, že bylo nutno aplikovat český zákon o dani darovací bez ohledu na unijní právo. (...)

[75] Stěžovatel bude v dalším řízení muset znovu posoudit oprávněnost žalobci vybrané daně darovací, přičemž bude vycházet ze závěrů Soudního dvora, podrobněji vyložených Nejvyšším správním soudem. Postup stěžovatele při novém projednání odvolání žalobce bude následující.

[76] Nejprve stěžovatel zjistí, zda byla v odvětví energetiky, vymezeném podle přílohy I směrnice 2003/87/ES, v pětiletém období počínajícím rokem 2008 dodržena 10 % hranice pro přidělení emisních povolenek za úplatu. K tomu je ovšem třeba postavit najisto, kolik emisních povolenek bylo celkově za toto období podnikům se zařízeními spadajícími do oblasti energetiky (tj. spalovací zařízení o jmenovitém tepelném příkonu větším než 20 MW, s výjimkou zařízení pro spalování nebezpečných nebo komunálních odpadů, rafinerie minerálních olejů a koksovací pece) rozděleno, a dále jaký počet z těchto povolenek podléhal v letech 2011 a 2012 zdanění darovací daní. Tyto informace (...) je třeba učinit předmětem dokazování. Žalobce stěžovatelem předložené údaje zpochybňuje, a proto je v dalším řízení bude nutno ověřit a jednoznačně vymežit. Stěžejním dokumentem by měl být Národní alokační plán pro roky 2008 až 2012, ve kterém je uvedena roční alokace povolenek pro jednotlivá zařízení produkující emise CO₂. Tyto údaje pak bude třeba ověřit například pomocí evidencí vedených příslušnými orgány – zejména Ministerstvem životního prostředí a Energetickým regulačním úřadem. (...) správním soudům nepřísluší zjišťovat nové skutkové okolnosti věci, ale přezkoumat právní závěry správních orgánů.

[77] Na základě spolehlivě zjištěných údajů o počtu rozdaných povolenek stěžovatel posoudí, zda byla v odvětví energetiky dodržena hranice 10 % pro úplatné přidělení emisních povolenek v pětiletém období počínajícím rokem 2008. Při výpočtu 10 %

hranice bude stěžovatel vycházet z počtu zdaněných emisních povolenek, nikoliv z jejich hodnoty. Nebude tedy kalkulovat s tím, že bylo zpoplatněno pouze 32 % každé zdaněné povolenky, neboť tento jeho přístup neodpovídá ani smyslu článku 10 směrnice ani závěrům Soudního dvora v rozsudku ve věci ŠKO-ENERGO (viz výše body [53] až [59]).

[78] Pokud bude počet zdaněných povolenek respektovat 10 % hranici z celkového počtu povolenek přidělených v odvětví energetiky, bude to svědčit o souladu české úpravy daně darovací z bezúplatného nabytí povolenek s článkem 10 směrnice 2003/87/ES. V takovém případě by byla žalobci darovací daň vyměřena oprávněně.

[79] Pokud by bylo v odvětví energetiky zdaněno nabytí více než 10 % emisních povolenek, bude stěžovatel muset dospět k závěru, že právní úprava daně darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek nebyla zcela v souladu s článkem 10 směrnice 2003/87/ES. Z odpovědi Soudního dvora na předběžnou otázku totiž vyplývá, že dani darovací, jako poplatku za přidělení emisní povolenky, mohlo podléhat maximálně 10 % povolenek rozdaných v pětiletém období v odvětví energetiky. Nabytí počtu emisních povolenek přesahujících 10 % hranici proto bylo zdaněno v rozporu s požadavky směrnice.

[80] Z judikatury Soudního dvora jednoznačně vyplývá, že všechny orgány členského státu, včetně orgánů veřejné moci, jsou povinny vykládat vnitrostátní právo v souladu se směrnicemi vydanými Evropskou unií nebo aplikovat ustanovení směrnice přímo. V případě nesouladu vnitrostátního právního předpisu s požadavkem směrnice, jsou orgány povinny přednostně aplikovat směrnici, pokud jsou zároveň splněny podmínky přímého účinku směrnice. Cílem přímého účinku je nepřipustit, aby pochybením členského státu trpěla práva jednotlivců. Ti se proto v případě porušení svých práv mohou dovolat unijní úpravy před vnitrostátními orgány. Podmínky přímého účinku, jež byly definovány v rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 4. 12. 1974, ve věci C-41/74, van Duyn, jsou následující: 1) marné uplynutí lhůty pro transpozici a implementaci směrnice, 2) dostatečná přesnost a bezpodmínečnost dotčeného ustanovení, 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinnosti jednotlivci.

[81] V případě článku 10 směrnice 2003/87/ES byla jednoznačně splněna první a třetí podmínka přímého účinku, tedy uplynutí lhůty pro implementaci a transpozici směrnice a neuložení povinností jednotlivci její přímou aplikací. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že zároveň byl naplněn i předpoklad přesnosti a bezpodmínečnosti předmětného ustanovení. Článek 10 totiž jednoznačně stanovil povinnost členských států rozdělit alespoň 90 % emisních povolenek zdarma, a contrario umožnil 10 % povolenek přidělit za úplatu. Byl tak stanoven bezpodmínečný cíl, kterého musely členské státy v rámci svého uvážení při implementaci směrnice dosáhnout. Tento cíl byl ještě konkretizován Soudním dvorem v odpovědi na předběžnou otázku zdejšího soudu tak, že 10 % hranici je třeba posoudit v rámci dotčeného odvětví, v nyní posuzovaném případě v odvětví energetiky.

[82] Pokud by členský stát podrobil dani větší počet emisních povolenek, než mu umožňoval článek 10 směrnice, bylo by nutno respektovat přímý účinek směrnice a zákon o dani darovací v rozsahu, ve kterém podrobuje dani počet povolenek přesahujících stanovenou 10 % hranici, neaplikovat.

[83] Dále je nutno posoudit, jak by se případné pochybení českého zákonodárce projevilo v konkrétní věci žalobce, respektive jakým způsobem by měl být aplikován zákon o dani darovací na jednotlivce tak, aby byl dodržen požadavek článku 10 směrnice. Samozřejmě není možné určit, zda žalobcovy zdaněné povolenky spadaly do 10 % oprávněně zdaněných povolenek, nebo již představovaly povolenky přesahující povolenou hranici zpoplatnění. Nelze totiž připustit, aby pochybení zákonodárce spočívající v nedodržení požadavku směrnice dopadalo na jednotlivé subjekty podrobené dani darovací nerovnoměrně. Při aplikaci přímého účinku směrnice je tak nutno respektovat zásadu rovnosti, která je obecným právním principem v rovině vnitrostátní i unijní (viz hlava III Listiny základních práv Evropské unie). Pokud článek 10 směrnice stanovoval určité početní omezení pro zpoplatnění emisních povolenek, které by stát při zavedení daně darovací nedodržel, musel by správní orgán při interpretaci předmětného vnitrostátního ustanovení zákona o dani darovací - respektive jeho části neodporující cíli směrnice - respektovat zásadu rovnosti (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 21.2.2012, sp. zn. Pl. ÚS 29/11, 147/2012 Sb., N 34/64 SbNU 361).

[84] Ve směrnici 2003/87/ES je zásada rovnosti specifikována v příloze III bodě 5, který uvádí, že při přidělování povolenek nemá docházet k nedůvodnému upřednostňování některých podniků nebo činností (k tomu viz podrobně body [56] až [67] tohoto rozsudku). Neoprávněně zdanění emisních povolenek členským státem by tak nemělo nedůvodně dopadat na některé subjekty více než na jiné.

[85] Při respektování zásady rovnosti je proto nutno dodržení hranice 10 % pro úplatné rozdělení emisních povolenek (v případě, že došlo k překročení 10 % hranice v rámci odvětví energetiky) posuzovat individuálně, tedy samostatně u každého dotčeného subjektu. Stěžovatel bude muset zjistit počet žalobci celkově přidělených povolenek v pětiletém období počínajícím rokem 2008 a vypočítat, zda počet jemu zdaněných povolenek nepřesáhl 10 %. Pokud bylo žalobci zdaněno více než 10 % jemu přidělených povolenek, počet povolenek přesahujících tuto hranici byl podroben dani neoprávněně, v rozporu s cílem článku 10 směrnice 2003/87/ES. Tento případně zjištěný rozdíl na uhrazené dani však nemůže státu náležet.“

Krajský soud v nyní posuzované – prakticky identické věci – plně respektuje úlohu Nejvyššího správního soudu při sjednocování výkladu práva (§ 12 s. ř. s.). Respektuje tak podrobný a pečlivě odůvodněný závěr Nejvyššího správního soudu o výkladu komunitárního i národního práva, jak byl v právě citovaném rozsudku podán, kdy krajský soud toliko dodává, že v nyní posuzované věci neshledal jediného důvodu se odchýlit od tohoto závěru či od podrobného návodu poskytnutého k dalšímu postupu daňových orgánů. V souladu se zásadou zdrženlivosti a sebeomezení soudní moci ani nepřistoupil k rozšiřování tohoto návodu, aby nepředjímal rozhodovací proces správních orgánů nad nezbytnou míru při respektování dělby moci ve státě.

Za této situace krajskému soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí pro důvodnost žaloby podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný postupovat v intencích odst. 76-79, 82 a 85 shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého procesně úspěšnému žalobci vzniklo vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.

Náklady žalobce tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 6 000 Kč, odměna zástupce za tři úkony právní služby – a to převzetí věci, sepsání žaloby a doplnění žaloby ze dne 29. 3. 2016 dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhl. č. 177/1996 Sb., přičemž výše odměny za jeden úkon činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhl. č. 177/1996 Sb. částku 3 100 Kč, ve třech režijních paušálech po 300 Kč dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. a 21% DPH ve výši 2 142 Kč.

Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Krajský soud v Ostravě
dne 2. června 2016

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu