



ČESKÁ REPUBLIKA ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a JUDr. Věry Šimůnkové v právní věci žalobce **V. E.K., a.s.**, se sídlem x, právně zastoupen JUDr. Danielem Weinholdem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Florenci 2116, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno-Střed, o žalobách na zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2014, č. j. 10320/14/5000-14401-701836 a č. j. 10121/14/5000-14401-701836, o vyměření daně darovací,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2014, č. j. 10320/14/5000-14401-701836 a č. j. 10121/14/5000-14401-701836, **se zrušují** a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradu nákladů řízení částku 18.342,- Kč, a to k rukám jeho právního zástupce, JUDr. Daniela Weinholda, Ph.D., advokáta.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce podal žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 4. 2014, č. j. 10320/14/5000-14401-701836 a č. j. 10121/14/5000-14401-701836, kterými byla zamítnuta jeho odvolání a zároveň potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Kolíně (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 10. 2013, č. j. 3231264/13/2111-24402-204537 a č. j. 3231265/13/2111-24402-204537, jímž byla žalobci vyměřena darovací daň ve výši 0,- Kč s tím, že výše daně darovací, jež byla vyměřena platebním výměrem č. j. 40688/12/034962204537 ze dne 7. 3. 2012 ve výši 1.509.184,- Kč a

platebním výměrem ze dne 23. 7. 2012, č. j. 149347/12/034965504537 ve výši 870.528,- Kč, se nemění.

Usnesením zdejšího soudu ze dne 2. 6. 2014, č. j. 46 Af 6/2014-21, přerušil soud řízení o výše uvedených žalobách podle ustanovení § 48 odst. 3 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.), do doby zodpovězení předběžné otázky Soudním dvorem EU položené ve skutkově obdobné věci Nejvyšším správním soudem v usnesení ze dne 18. 12. 2013, sp. zn. 1 Afs 6/2013. Zároveň spojil obě žaloby ke společnému řízení vedenému pod sp. zn. 46 Af 6/2014. Usnesením ze dne 14. 9. 2015, č. j. 46 Af 6/2014-59 vyslovil soud, že v řízení bude pokračováno, jelikož ve věci sp. zn. 1 Afs 6/2013 NSS v mezidobí meritorně rozhodl.

Žalobce ve své žalobě namítal, že právní úprava zákona o dani darovací je v rozporu s právem Evropské unie, konkrétně s ustanoveními směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2003/87/ES ze dne 13. 10. 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES, ve znění pozměňovací směrnice č. 2009/29/ES, ze dne 23. 4. 2009 (dále jen „směrnice č. 2003/87/ES“).

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě trval na správnosti vyměřené darovací daně a uvedl, že v reakci na rozsudek NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 6/2013 si vyžádal informace od Ministerstva životního prostředí, z nichž vyplývá, že počet zdaněných povolenek nepřesáhl 10% hranici a jejich zdanění tak bylo s tímto rozsudkem v souladu.

Ze správního spisu soud zjistil následující skutečnosti:

Platebním výměrem č. j. 40688/12/034962204537, ze dne 7. 3. 2012 byla žalobci vyměřena darovací daň ve výši 1.509.184,- Kč a platebním výměrem ze dne 23. 7. 2012, č. j. 149347/12/034965504537, byla žalobci vyměřena darovací daň ve výši 870.528,- Kč. Dne 27. 6. 2013 podal žalobce dodatečná daňová přiznání, ve kterých tvrdil, že mu měla být správně vyměřena darovací daň ve výši 0,- Kč a poukázal přitom na rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 11. 2012, sp. zn. 47 Af 1/2012. Dne 25. 10. 2013 vydal správce daně dodatečné platební výměry č. j. 3231264/13/2111-24402-204537 a č. j. 3231265/13/2111-24402-204537, jimiž byla žalobci vyměřena darovací daň ve výši 0,- Kč s tím, že výše daně darovací, jež byla vyměřena platebním výměrem č. j. 40688/12/034962204537 ze dne 7. 3. 2012 ve výši 1.509.184,- Kč a platebním výměrem ze dne 23. 7. 2012, č. j. 149347/12/034965504537 ve výši 870.528,- Kč, se nemění.

Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný napadenými rozhodnutími zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Ve svém rozhodnutí žalovaný uvedl, že bezúplatné přidělování povolenek probíhá podle alokačního plánu a jejich následné zdanění není v rozporu s evropským právem. Dále uvedl, že proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 8. 11. 2012, sp. zn. 47 Af 1/2012, byla podána kasační stížnost a následně položena předběžná otázka Soudnímu dvoru EU, přičemž rozhodnutí těchto soudů nelze předjímat a žalovaný je tak povinen aplikovat účinnou právní úpravu.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného a řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Podstatou žaloby je nesouhlas žalobce s právní úpravou provedenou zákonem č. 402/2010 Sb., kterým došlo k novelizaci zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. V důsledku novely byla předmětem daně darovací učiněna i hodnota bezplatně přidělených emisních povolenek podle zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. Soud hodnotil povahu předmětné daně z hlediska práva Evropské unie a teprve pokud by dospěl k závěru o souladu této daně s právem Evropské unie, přistoupil by pak k posouzení dalších námitek žalobce.

Obdobnou věc již zdejší soud posuzoval ve věci vedené pod sp. zn. 46 Af 6/2012. V této věci rozhodl zdejší soud svým rozsudkem ze dne 20. 11. 2012, č. j. 46 Af 6/2012 – 43 tak, že zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze a vrátil mu věc k dalšímu řízení, neboť shledal, že správní orgány měly respektovat přímý účinek vyplývající z ustanovení čl. 10 směrnice č. 2003/87/ES a neaplikovat novelu zákona o dani darovací provedenou zákonem č. 402/2010 Sb. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, která byla Nejvyšším správním soudem projednávána pod sp. zn. 1 Afs 6/2013. Nejvyšší správní soud předložil během řízení Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku, zda je třeba čl. 10 směrnice č. 2003/87/ES vykládat v tom smyslu, že brání uplatnění takových vnitrostátních předpisů, které podrobují bezplatné přidělení emisních povolenek v příslušném období dani darovací (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2013, č. j. 1 Afs 6/2013 – 46). O této předběžné otázce rozhodl Soudní dvůr Evropské unie rozsudkem ze dne 26. 2. 2015, sp. zn. C-43/1, tak, že na položenou otázku odpověděl, že „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 úplat, kterou stanoví tento článek, což musí ověřit předkládající soud.“

Nejvyšší správní soud následně rozsudkem ze dne 9. 7. 2015 zrušil jak rozhodnutí Krajského soudu v Praze, tak rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Ve svém rozhodnutí se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval otázkou vymezení relevantního odvětví a uvedl, 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“. NSS dále odmítl provedený výpočet 10% hranice pro přidělení povolenek za úplat, když uvedl, že „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“ a uzavřel, že „dani

darovací mohlo být podrobena pouze 10 % (kusů) přidělených povolenek v dotčeném odvětví“. Konečně NSS neshledal, že by v projednávané věci došlo ze strany českého státu k porušení zásady rovnosti.

Výše uvedené závěry NSS shrnul tak, že „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“.

Vycházejí ze závěrů Soudního dvora Evropské Unie a Nejvyššího správního soudu soud konstatuje, že napadené rozhodnutí není v souladu se zákonem. Žalovaný se totiž v napadeném rozhodnutí nijak nezabýval tím, zda počet zdaněných emisních povolenek překročil hranici 10 % z celkového počtu povolenek rozdělených v odvětví energetiky (vymezeném v souladu přílohou I směrnice) v pětiletém období počínajícím rokem 2008, či nikoliv a zda tedy bylo možno přistoupit k jejich zdanění. Na výše řečeném nemůže nic změnit ani argumentace žalovaného ve vyjádření k žalobě, jelikož nedostatky v odůvodnění napadených rozhodnutí nelze ve vyjádření k žalobě zhojit (srovnej rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2004, sp. zn. 3 As 51/2003).

S ohledem na výše uvedené důvody soud rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze podle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Protože již z uvedeného důvodu soud shledal rozhodnutí žalovaného nezákonným a z tohoto důvodu je zrušil, nezabýval se dalšími námitkami žalobce, jelikož v dalším řízení bude nejprve třeba postavit najisto, zda je žalobci vůbec možné darovací daň vyměřit. Ve věci rozhodoval soud bez jednání, jelikož účastníci s takovým postupem vyslovili souhlas podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s.

Žalovaný 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 žalovaného při novém projednání odvolání žalobce bude následující:

Nejprve žalovaný 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, jelikož ve správním spise nejsou obsaženy. 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. Uvedený postup zvolil soud z důvodu zachování kasačního principu soudního přezkumu správních aktů, podle kterého správním soudům nepřísluší zjišťovat nové skutkové okolnosti věci, ale přezkoumat právní závěry správních orgánů.

Na základě spolehlivě zjištěných údajů o počtu rozdaných povolenek žalovaný posoudí, zda byla v odvětví energetiky dodržena hranice 10 % pro úplatné přidělení emisních povolenek v pětiletém období počínající rokem 2008. Při výpočtu 10 % hranice bude žalovaný 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 x.

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.

Pokud by bylo v odvětví energetiky zdaněno nabytí více než 10 % emisních povolenek, bude žalovaný 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 by proto bylo zdaněno v rozporu s požadavky směrnice.

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 dotyčného ustanovení, 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinnosti jednotlivci.

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. 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 NSS tak, že 10 % hranici je třeba posoudit v rámci dotčeného odvětví, v nyní posuzovaném případě v odvětví energetiky.

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.

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).

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. Zdanění emisních povolenek členským státem by tak nemělo nedůvodně dopadat na některé subjekty více než na jiné.

Při respektování zásady rovnosti je proto nutno dodržení hranice 10 % pro úplné rozdělení emisních povolenek (v případě, že došlo k překročení 10 % hranice v rámci odvětví energetiky) posuzovat individuálně, tedy samostatně u každého dotčeného subjektu. Žalovaný 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.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 18.342,- Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 9.300,- Kč za tři úkony právní služby po 3.100,- Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky k vyjádření žalovaného - § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění

pozdějších předpisů], ze tří paušálních částek jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, vše zvýšeno o částku 2.142,- Kč odpovídající 21 % DPH z předchozích částek a z částky 6.000,- Kč představující zaplacené soudní poplatky za podání žalob.

Poučení:

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

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

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

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

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

V Praze dne 8. ledna 2016

Olga Š t r á n s k á, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Vlasáková