



ČESKÁ REPUBLIKA ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jitky Zavřelové v právní věci žalobce **Š.-E., s.r.o.**, se sídlem x, právně zastoupeného společností VORLÍČKOVÁ PARTNERS s.r.o., se sídlem Jungmannova 31, 110 00 Praha 1, jednající jednatelem Ing. Tomášem Zatloukalem, LL. M., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno-Střed, o žalobě na zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze, ze dne 24. 9. 2012, č. j. 3441/12-1400-201897, o vyměření daně darovací,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 24. 9. 2012, č. j. 3441/12-1400-201897 **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradu nákladů řízení částku 11.228,- Kč.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce podal žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 24. 9. 2012, č. j. 3441/12-1400-201897 (dále jen „rozhodnutí Finančního ředitelství“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a zároveň potvrzen platební výměr Finančního úřadu v Mladé Boleslavi ze dne 16. 4. 2012, č. j. 114758/12/048961202051 (dále jen „platební výměr“), jímž byla žalobci vyměřena darovací daň ve výši 11 809 056,- Kč.

Dle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla.

Správním orgánem rozhodujícím v posledním stupni bylo v daném případě Finanční ředitelství v Praze, jehož působnost však podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, přešla ke dni 1. 1. 2013 na Odvolací finanční

ředitelství. Proto je v tomto řízení za žalovaného nutno považovat právě Odvolací finanční ředitelství.

Žalobce ve své žalobě uvedl, že jakožto provozovatel tepelné elektrárny disponuje povolením k vypouštění emisí skleníkových plynů č. CZ-0256-09/M3, na jehož základě je oprávněn vypustit množství CO₂ v rozsahu získaných emisních povolenek. Žalobci bylo pro jeho elektrárnu ke dni 28. 2. 2012 přiděleno bezúplatně 527.845 kusů emisních povolenek, a to na základě splnění podmínek vyplývajících ze zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, ve znění účinném ke dni bezúplatného přidělení emisních povolenek žalobci (dále jen „zákon o obchodování s povolenkami“). Účinností zákona č. 402/2010 Sb., jímž se novelizoval zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani darovací“), však bezúplatně nabyté emisní povolenky podléhají zdanění darovací daní. Z tohoto důvodu vydal finanční úřad v Mladé Boleslavi platební výměr, ve kterém při stanovení základu daně vycházel z ceny emisní povolenky ke dni 28. 2. 2012 stanovené Ministerstvem životního prostředí částkou ve výši 201,79 Kč, na základě čehož byla žalobci vyměřena darovací daň ve výši 11. 809. 056,- Kč, již žalobce dne 18. 5. 2012 zaplatil. Žalobce přitom již v odvolacím řízení namítal nezákonnost platebního výměru, a to z důvodu nesprávného vymezení předmětu darovací daně ve smyslu ustanovení § 6 odst. 8 zákona o dani darovací a nesprávného stanovení základu darovací daně ve smyslu ustanovení § 7a odst. 1 zákona o dani darovací. Žalobce rovněž namítal, že právní úprava zákona o dani darovací je v rozporu jednak s ústavním pořádkem, zejména s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny, a dále pak v rozporu s právem Evropské unie, konkrétně s ustanoveními směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. 10. 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES, ve znění pozměňovací směrnice 2009/29/ES ze dne 23. 4. 2009 (dále jen „směrnice 2003/87/ES“).

Žalovaný (*prostřednictvím Finančního ředitelství v Praze vykonávajícím tou dobou jeho působnost*) ve svém vyjádření k žalobě trval na správnosti vyměřené darovací daně s tím, že přidělení emisních povolenek na základě schváleného alokačního plánu představuje bezúplatné nabytí převoditelné hodnoty z majetku České republiky, čímž byly splněny znaky darování. Základ daně byl tudíž vypočten v souladu s pravidly stanovenými zákonem o dani darovací. Žalovaný rovněž nesouhlasil s žalobcem namítanou kolizí české právní úpravy darovací daně s právní úpravou EU, neboť dle jeho názoru nelze při vyměřování darovací daně aplikovat ustanovení směrnice č. 2003/87/ES, jež byla do českého právního řádu zapracována zákonem o obchodování s povolenkami, který upravuje jinou oblast nežli zákon o dani darovací.

Ze správního spisu soud zjistil následující skutečnosti:

Dne 16. 4. 2012 vydal Finanční úřad v Mladé Boleslavi pod č. j. 114758/12/048961202051 platební výměr na daň darovací, kterým podle zákona o dani darovací a podle ustanovení § 139, ve spojení s ustanovením § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřil žalobci k úhradě daň darovací ve výši 11 809 056,-Kč. V odůvodnění platebního výměru uvedl, že při stanovení základu daně vycházel z údajů uvedených v podaném daňovém přiznání a z průměrné ceny emisní povolenky, která v souladu s ustanovením § 7a odst. 1 zákona o dani darovací činí 201,79 Kč. Základ daně zaokrouhlený na celé 100,- Kč nahoru činí 36 903 300,-Kč, sazba daně činí 32% a daň 11 809 056,-Kč. K odvolání žalobce rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 9. 2012, č. j. 3441/12-1400-201897 tak, že odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí Finančního úřadu v Mladé Boleslavi ze dne 16. 4. 2012 č. j. 114758/12/048961202051,

potvrdil. Rozhodnutí žalovaný odůvodnil tím, že daňová povinnost vzniká naplněním určitých zákonem vymezených právních skutečností, podmínek, které na straně státu zakládají právní nárok na daň a na straně osoby daňový závazek. Při zdaňování má stát poměrně širokou volnost. Je věcí státu, aby rozhodl, že jedné skupině poskytne méně výhod než jiné, nesmí však postupovat libovolně a z jeho rozhodnutí musí být patrné, že tak činí ve veřejném zájmu. K přidělování povolenek dochází nikoliv na základě povolení k vypouštění skleníkových plynů do ovzduší vydaného Ministerstvem životního prostředí, ale v návaznosti na Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES a národního alokačního plánu, který stanoví celkové množství povolenek, které bude vydáno v každém kalendářním roce obchodovacího období 2008-2012. Na bezplatné přidělení povolenek má provozovatel zařízení nárok na základě národního alokačního plánu teprve od okamžiku, kdy je mu nabytí povolenek připsáno na účet, má povolenky ve své dispozici a je oprávněn s nimi nakládat. K tomuto okamžiku, kdy dochází k bezúplatnému nabytí povolenek, je vázán vznik předmětu daně darovací. K námitce týkající se způsobu stanovení počtu emisních povolenek tvořících předmět daně darovací uvedl, že základem systému přidělování povolenek v České republice je národní alokační plán České republiky schválený Evropskou komisí a nařízením vlády č. 80/2008 Sb. Toto nařízení stanovilo celkové množství povolenek, 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. Energetický regulační úřad zveřejňuje seznam subjektů, které podle zákona podléhají zdanění emisních povolenek. Cena emisní povolenky (cena EUA) pro účely zdanění emisních povolenek výrobců elektřiny podle zákona je stanovena jako průměrná tržní cena povolenky k 28. 2. 2012. S ohledem na možnou stagnaci obchodů na spotových trzích s emisními povolenkami v jednom obchodovacím dni, tj. k 28.2., je zvoleno delší časové období pro stanovení průměrné tržní ceny emisní povolenky od 1. 1. 2012 do 28. 2. 2012 včetně. Průměrná cena emisní povolenky k 28. 2. 2012 byla stanovena ve výši 201,79 Kč. U bezúplatně nabytých povolenek je základ daně speciálně upraven v § 7a zákona o dani darovací. Je jím průměrná tržní hodnota povolenky na emise skleníkových plynů k 28. 2. příslušného kalendářního roku vynásobená počtem bezúplatně nabytých povolenek k výrobě elektřiny pro příslušný kalendářní rok. Je tomu tak proto, že pro účely peněžního vyjádření základu daně jsou k dispozici tržní hodnoty povolenek realizované na spotových trzích s emisními povolenkami v rámci Evropské unie. Průměrnou tržní hodnotu nedefinuje žádný právní předpis, je proto nutno vycházet z obecného chápání tohoto termínu. Definici základních pojmů pro oceňování lze dohledat v mezinárodních, popřípadě evropských oceňovacích standardech. Z nich vyplývá, že za tržní hodnotu je považována odhadnutá částka, za kterou by se aktivum směňovalo k datu ocenění mezi potencionálními kupujícími a prodávajícími při transakci samostatných a nezávislých partnerů. Z výše uvedené definice a použitého termínu „průměrná tržní hodnota“ vyplývá, že se určí z realizovaných tržních cen obchodovaných povolenek jako jejich průměrná hodnota. Pro rok 2012 s ohledem na možnou stagnaci obchodů na spotových trzích s emisními povolenkami v jednom obchodovacím dni, tj. 28. února, bylo zvoleno delší časové období pro stanovení průměrné tržní hodnoty emisní povolenky, a to od 1. 1. 2012 do 28. 2. 2012 včetně. V období od 1. 1. 2012 do 28. 2. 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 na European Energy Exchange (EEX) se sídlem v SRN a na BlueNext se sídlem ve Francii. Objem obchodů s emisními povolenkami na spotovém trhu EEX v uvedeném období byl pouze 9,85% oproti BlueNext. Z těchto důvodů byla průměrná hodnota emisní povolenky stanovena z nejlíkvidnějšího 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 ČNB pro daný den, kdy váhou je množství zobchodovaných emisních povolenek za každý obchodovaný den. K námitce žalobce, že stanovení darovací daně má i rozměr dosahující kolize s právem Evropské unie žalovaný uvedl, že ustanovení směrnice 2003/87/ES

a 2009/29/ES byla transponována do českého právního řádu a jsou obsahem zákona č. 695/2004 Sb. K námitce žalobce, že napadená úprava porušuje ústavní povinnost státu dbát na šetrné využívání přírodních zdrojů a ochranu přírodního bohatství a je v rozporu se závazky České republiky z mezinárodních smluv o ochraně klimatu, žalovaný uvedl, že závazek České republiky představuje snížení emisí o 8%. Emisní povolenky a obchodování s nimi jsou nástroje, které Evropská unie vytvořila, aby mohla splnit svůj závazek snížení emise skleníkových plynů.

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 o dani darovací. 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 námitkách žalobce.

Takřka totožnou věc již Krajský soud v Praze projednával v řízení vedeném pod sp. zn. 46 Af 6/2012. Skutkové okolnosti obou případů jsou v zásadě stejné, pouze s tím rozdílem, že ve věci sp. zn. 46 Af 6/2012 je zkoumána otázka zdanění emisních povolenek nabytých v předchozím roce (*tn. nabytí emisních povolenek žalobcem ke dni 28. 2. 2011, k tomuto dni činila cena emisní povolenky 349,87 Kč a žalovaný tak vyměřil žalobci darovací daň ve výši 20.473.152,- Kč*). Rovněž právní argumentace účastníků je v obou případech takřka totožná, ať už jde o námitky žalobce (*nesprávně určený předmět a nesprávně vypočtený základ darovací daně, rozpor právní úpravy s ústavním pořádkem a právem EU*), nebo o vyjádření žalovaného (*odmítnutí kolize s právem EU kvůli odlišnosti problematiky upravované jednotlivými předpisy*). Je tedy zřejmé, že předmětem soudního přezkumu je v nyní projednávané věci posouzení zákonnosti vyměření darovací daně žalobci z titulu bezúplatného nabytí emisních povolenek, stejně jako tomu bylo v řízení vedeném pod sp. zn. 46 Af 6/2012.

Ve shora zmiňované 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 rozhodnutím ze dne 26. 2. 2015, sp. zn. C-43/14 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 úplatu, 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 úplatu, 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 Š.-E. 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. Finanční ředitelství v Praze se totiž nijak nezabývalo možným nesouladem uplatnění daně darovací z hodnoty bezúplatně nabytých emisních povolenek se směrnicí 2003/87/ES a konstatovalo, že bylo nutno aplikovat český zákon o dani darovací bez ohledu na unijní právo, což je závěr, který ve světle shora uvedeného rozhodnutí Soudního dvora Evropské Unie nemůže obstát.

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 už jen z uvedeného důvodu soud shledal rozhodnutí žalovaného nezákonným a z tohoto důvodu je zrušil, nezabýval se již pro nadbytečnost dalšími námitkami žalobce. 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 výběru darovací daně od žalobce, přičemž bude vycházet ze závěrů Soudního dvora, podrobněji vyložených Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 9. 7. 2015 sp. zn. 1 Afs 6/2013. 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 rozdělených 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 Š.-E.

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 % kusů 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 povinnosti 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 zdejšího soudu 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 specifikována v příloze III bodě 5 zásada rovnosti, podle které při přidělování povolenek nemá docházet k nedůvodnému upřednostňování některých podniků nebo činností. Neoprávněně zdanění emisních povolenek členským státem by tak nemělo nedůvodně dopadat na některé subjekty více než na jiné.

Při respektování zásady rovnosti je proto nutné 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. 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.

Z výše uvedených důvodů soud napadené rozhodnutí žalovaného podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bude žalovaný postupovat výše naznačeným směrem.

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 11.228,- Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 6.200,- Kč za dva úkony právní služby po 3.100,- Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby - § 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 dvou paušálních částek částku 1.428,- Kč odpovídající 21 % DPH z předchozích částek a z částky 3.000,- Kč představující zaplacený soudní poplatek za podání žaloby.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Praze dne 14. září 2015

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

Za správnost:
Božena Kouřimová