



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: Plzeňská energetika a.s.**, se sídlem Tylova 1/57, Plzeň, *zastoupené Ing. Janem Čapkem, daňovým poradcem, Ernst & Young, s.r.o., Na Florenci 2116/15, Praha 1*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne **1. 8. 2011**, čj. **5751/11-1400-400429**,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 1. 8. 2011, čj. 5751/11-1400-400429, se z r u š u j e a v ě c s e v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 21.634,- Kč k rukám jejího zástupce Ing. Jana Čapka do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Platebním výměrem ze dne 4. 5. 2011, čj. 309780/11/138962402765, Finanční úřad v Plzni (dále též jen „*správce daně*“) žalobkyni vyměřil podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*zákon o dani darovací*“), daň darovací ve výši 57.941.792,- Kč.

Předmětem této daně bylo podle § 6 odst. 8 zákona o dani darovací, ve znění účinném od 1. 1. 2011 [tj. ve znění změn provedených zákonem č. 402/2010 Sb., kterým se mění zákon

č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony], bezúplatně nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012 pro výrobu elektřiny v zařízení, které k 1. lednu 2005 nebo později vyrábělo elektřinu na prodej třetím osobám a ve kterém probíhá z činností, na které se vztahuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, pouze spalování paliv (dále jen „bezúplatně nabytá povolenka“) výrobcem elektřiny.

Proti tomuto rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, v němž namítla, že nová právní úprava daně darovací je v rozporu jak s komunitárním právem, jež přidělování povolenek na emise skleníkových plynů upravuje, tak s ústavním pořádkem České republiky (viz též ústavní stížnost skupiny 20 senátorů Senátu Parlamentu České republiky).

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 1. 8. 2011, čj. 5751/11-1400-400429, Finanční ředitelství v Plzni odvolání žalobkyně zamítlo a platební výměr Finančního úřadu v Plzni ze dne 4. 5. 2011, čj. 309780/11/138962402765, potvrdilo s tím, že směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/101/ES ze dne 27. 10. 2004, kterou se s ohledem na projektové mechanismy Kjótského protokolu mění směrnice 2003/87/ES, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství, ani původní znění 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, se v žádném ustanovení nezabývají případným zdaněním přidělovaných povolenek.

II. Žalobní body

V žalobě žalobkyně namítá, že právní úprava daně darovací, provedená zákonem č. 402/2010 Sb. s účinností od 1. 1. 2011, je v rozporu jak s komunitárním právem, jež přidělování povolenek na emise skleníkových plynů závazně upravuje (část *III.* žaloby), tak s ústavním pořádkem České republiky (část *IV.* žaloby).

V doplnění žaloby datovaném dne 29. 6. 2012 si je žalobkyně vědoma nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, tento nálezn však nijak nemění její názor, že žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni je v rozporu s komunitárním právem.

Část *III.* žaloby se skládá z kapitol rozpor s komunitárním právem a přímá účinnost komunitárního práva.

V namítaném *rozporu s komunitárním právem* se uvádí, že 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 (dále jen „*směrnice 2003/87/ES*“), stanoví povinnost členským státům pro období počínající dnem 1. 1. 2008 přidělit alespoň 90 % povolenek na emisi skleníkových plynů zdarma, a to v souladu s příslušným národním alokačním plánem. Česká republika se Národním alokačním plánem na období 2008–2012 zavázala vybraným subjektům rozdělit předem určený počet povolenek zdarma. Národní alokační plán byl schválen Evropskou

komisí a bez jejího předchozího souhlasu ho nelze měnit. Nelze tak zejména snížit bezplatnou alokaci povolenek pod hranici 90 % z celkového množství, požadovat za poskytnutí povolenek úplatu, ani jakkoli měnit alokaci předpokládanou schváleným Národním alokačním plánem. Spornou právní úpravou došlo k dodatečnému zavedení daně darovací na povolenky přidělené v souladu s Národním alokačním plánem. Tím zákonodárce dosáhl stejného účinku, k jakému by vedlo dodatečné uvalení povinnosti úplaty za přidělené povolenky nebo dodatečné snížení počtu zdarma přidělených povolenek. V nyní posuzované věci došlo stejně jako v případě řešeném Ústavním soudem v nálezu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, k tomu, že napadená zákonná úprava zavedla dodatečnou daň z hodnoty povolenek, na jejíž bezplatnou alokaci již žalobkyni vznikl v minulosti nárok na základě směrnice 2003/87/ES, resp. Národního alokačního plánu. Dle nálezu Ústavního soudu takto vymezená daňová povinnost se od varianty dodatečného přímého snížení původního nároku liší pouze svým označením a sama tak představuje přímé snížení již vzniklého nároku na poskytnutí určitého počtu povolenek zdarma. Zavedením nové úpravy zákona o dani darovací tak došlo k porušení podmínek jak Národního alokačního plánu, tak i směrnice 2003/87/ES.

V uplatňované *přímé účinnosti komunitárního práva* je uvedeno, že směrnice 2003/87/ES je pro Českou republiku závazná. Ústavní soud ve svém rozhodnutí ze dne 21. 2. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 19/04, konstatoval, že počínaje 1. květnem 2004 je každý orgán veřejné moci povinen aplikovat komunitární právo přednostně před českým právem tehdy, pokud je český zákon v rozporu s právem komunitárním. Judikatura Evropského soudního dvora [= Soudního dvora Evropské unie] výslovně konstatuje, že se závazným účinkem směrnice by bylo neslučitelné, aby se směrnicí dotčené osoby nemohly dovolávat závazků uložených směrnicí (tzv. bezprostřední účinek). Cílem tohoto institutu je nepřipustit, aby pochybením členského státu trpěla práva jednotlivců. Ti se v případě porušení svých práv, která měla přímo vyplynout z komunitárního práva, mohou těchto práv dovolávat přímo před národními orgány. Ve svých rozsudcích ze dne 13. 11. 2009, čj. 5 Afs 53/2009-63, a ze dne 25. 11. 2009, čj. 7 Afs 116/2009-76, došel Nejvyšší správní soud k názoru, že „*postupoval-li správce daně podle ustanovení, které je neslučitelné s komunitárním právem, nelze dospět k jinému závěru, než že pochybil*“. Žalobkyně se při respektování přímé účinnosti a bezprostřední aplikovatelnosti práva Evropské unie, plynoucí ze Smlouvy o založení Evropského společenství, domáhala přímé aplikovatelnosti směrnice 2003/87/ES. Správce daně však postupoval v rozporu s touto směrnicí.

V *doplnění žaloby datovaném dne 29. 6. 2012* žalobkyně dále uvedla, že podle článku 1 směrnice 2003/87/ES má být systém pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství nástrojem podporujícím postupné snižování emisí skleníkových plynů způsobem efektivním z hlediska nákladů a ekonomicky účinným. Důvodová zpráva k této směrnicí v odst. 13 zcela jednoznačně uvádí, že povolenky budou pro stanovená období přidělovány zdarma za účelem ochrany vnitřního trhu. Bez takové harmonizace, kdy by v jednom státě byly povolenky přidělovány v aukci a jinde zdarma, by mohlo docházet k narušení hospodářské soutěže. Dodatečné zavedení daně darovací na povolenky přidělené v souladu s Národním alokačním plánem je zcela jednoznačně v rozporu s tímto cílem směrnice 2003/87/ES [žalobkyně tu odkazuje na rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci Telecom Italia (C-296/06) a ve věci Braathens Sverige AB (C-346/97)].

V *doplnění č. 2 žaloby datovaném dne 10. 12. 2012* žalobkyně informovala zdejší soud o tom, že Krajský soud v Praze již v obdobné věci rozhodl a žalobě vyhověl (sp. zn. 46 Af 6/2012 a 47 Af 1/2012).

V *doplnění č. 3 žaloby datovaném dne 17. 10. 2013* žalobkyně uvedla, že Soudní dvůr Evropské unie vydal rozhodnutí ve spojených věcech C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 a C-640/11. Stanovisko soudu i generální advokátky Juliane Kokott zcela potvrzuje argumentaci žalobkyně, že i nepřímé zpoplatnění povolenek při jejich přidělení, které mělo proběhnout bezplatně, je neslučitelné se směrnicí 2003/87/ES.

III. Vyjádření Finančního ředitelství v Plzni

Finanční ředitelství v Plzni se k žalobě písemně vyjádřilo dne 22. 11. 2011 pod čj. 7879/11-1500-401496.

K žalobní námitce týkající se rozporu s komunitárním právem finanční ředitelství uvedlo, že přidělování emisních povolenek zdarma, které se děje na základě a v souladu s vládou schváleným Národním alokačním plánem pro obchodovací období roků 2008 - 2012 (nařízení vlády č. 80/2008 Sb.), v žádném případě neznamená, že bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů není možné podrobit dani darovací a že toto zdanění by bylo v rozporu s komunitárním právem. Následným zdaněním bezúplatně nabytých povolenek rovněž nedochází k porušení bezúplatnosti jejich nabytí zaručeného českým právním řádem a nedochází tím ani k porušování směrnice 2003/87/ES. Zdaněním také nedochází ani ke snížení či jiné změně alokace povolenek schválených národním alokačním plánem. K nejdůležitějším pravomocem jednotlivých členských států náleží právo stanovit a vybírat daně a toto právo je tak součástí jejich státní suverenity. Smlouva o založení Evropského společenství v čl. 110 a násl. však z daňových předpisů výslovně zmiňuje pouze nepřímé daně. Jednotlivým členským státům Evropského společenství je tak umožněno volně stanovit předmět, základ a sazbu majetkových daní, tedy i daně darovací; i tato pravomoc má ale svá určitá omezení. Ustálená judikatura totiž dospěla k názoru, že členské státy musí vykonávat svoje pravomoci v oblasti přímých daní v souladu s právem Společenství. Konkrétní ustanovení, podle nichž členské státy stanovují daně majetkové, ale řeší jen práva usazování, volného pohybu služeb nebo volného pohybu kapitálu. Z toho tedy vyplývá, že zdanění emisních povolenek do toho okruhu omezení nespadá. V žalovaném případě se jedná o stanovení daně z bezúplatně nabytých povolenek na emise skleníkových plynů u konkrétního subjektu se sídlem na území České republiky, a proto zde neexistuje přímá souvislost s právem Evropského společenství, respektive jeho porušení.

Finanční ředitelství se dále detailně vyslovilo k namítanému rozporu nové úpravy zákona o dani darovací s ústavní pořádkem České republiky, k výtce, že zavedení předmětných ustanovení zákona o dani darovací představuje pravou retroaktivitu, a k tvrzením, že tato daň se jeví neodůvodněně diskriminující a porušující princip rovnosti v právech zakotvených v čl. 1 Listiny základních práv a svobod a že dochází k porušení principů právního státu, neboť spotřeba je účtována do výnosů společnosti a v zákoně o dani z příjmů neexistuje žádné ustanovení upravující osvobození emisních povolenek od daně

z příjmů, takže dochází k dvojímu zdanění (v podrobnostech se odkazuje na str. 3 až 7 předmětného vyjádření).

Závěrem finanční ředitelství konstatuje, že žalobkyně v žalobě nenamítá žádné relevantní skutečnosti, které by svědčily o tom, že postupem správce daně při vyměření daně darovací z bezúplatně nabytých povolenek pro výrobu elektřiny při prodeji třetím osobám došlo k porušení zákona o dani darovací nebo že by při výpočtu základu daně darovací byla použita jiná než průměrná tržní hodnota povolenky na emise skleníkových plynů zveřejněná Ministerstvem životního prostředí.

IV. Replika

V replice datované dne 16. 12. 2011 žalobkyně upozornila na dva zásadní body, které žalovaný ve svém vyjádření pominul.

Ve svém vyjádření (str. 5, první a druhý odstavec) žalovaný zcela opomíjí skutečnost, že přijetím Národního alokačního plánu pro období 2008 až 2012 ve formě nařízení vlády č. 80/2008 Sb. s účinností od 5. 3. 2008 vznikl žalobkyni zcela nezpochybnitelný právní nárok na bezúplatné přidělení povolenek na emisi skleníkových plynů. Pokud by tak skutečně došlo ke zvýšení majetku žalobkyně, stalo by se tak již vznikem právního nároku. Samotné přidělení povolenek v jednotlivých letech představuje pouze splacení existujících závazků státu schválené množství povolenek připsat na účet jednotlivých společností. Teoretický přírůstek majetku v roce 2008 nemůže být předmětem zdanění na základě nové právní úpravy k dani darovací přijaté s účinností od 1. 1. 2011.

Žalovaný ve svém vyjádření (str. 2, předposlední a poslední odstavec) neuvedl žádný argument, proč zdaněním povolenek neměl být porušen závazek České republiky přidělit povolenky zdarma. Podle názoru žalobkyně je zavedení zdanění povolenek daní darovací v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011 sp. zn. Pl. ÚS 53/10, i s rozhodnutími Soudního dvora EU [např. na rozsudek ve věci Humblot (C-112/84)]. V dané věci právo EU rovněž nezakazovalo Francii automobily zdanit, ale zakazovalo tímto způsobem obcházet povinnost nediskriminovat automobily z jiných členských států. Česká republika má právo stanovit a vybírat daně dle národní legislativy, avšak nesmí tím porušit ustanovení jiného nařízení Evropské unie, kterým je v daném případě povinnost přidělit povolenky zdarma.

V. Argumentace soudu

V.1 Namítaný rozpor s ústavním pořádkem České republiky

K tomuto rozporu zdejší soud konstatuje, že nálezem ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, Ústavní soud návrh na zrušení mj. sporovaných ustanovení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, zamítl. Nedůvodnost tvrzené protiústavnosti obsahu napadených zákonných ustanovení, týkajících se uvalení daně darovací na bezúplatně nabytí povolenek (novelizace zákona č. 357/1992 Sb.), shledal Ústavní soud zejména v části IX. uvedeného nálezu publikovaného pod č. 220/2012 Sb.

V.2 Namítaný rozpor s komunitárním právem

Ohledně takovéto námitky došel Nejvyšší správní soud k tomuto závěru: „Zavedení daně darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek (podle § 6 odst. 8, § 7a § 14a zákona č. 357/1992, o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí) je v rozporu s článkem 10 směrnice 2003/87/ES o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES, pokud nerespektuje 10 % horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, kterou stanoví tento článek. Pokud by v dotčeném odvětví (v tomto případě v odvětví energetiky definovaném v souladu s uvedenou směrnicí) dopadlo zdanění na více než 10 % povolenek rozdělených v pětiletém období počínajícím rokem 2008, nebyla by stanovená hranice pro úplatné přidělení emisních povolenek dodržena. V takovém případě by bylo nutno respektovat přímý účinek směrnice 2003/87/ES a zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí v rozsahu, ve kterém podrobuje dani počet povolenek přesahující stanovenou 10 % hranici, neaplikovat.“ (rozsudek ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184).

V odůvodnění tohoto rozsudku se mimo jiné uvádí:

„[39] Při posouzení této otázky [= zda daň darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek je v rozporu s unijním právem] vycházel Nejvyšší správní soud z odpovědi Soudního dvora na jím položenou předběžnou otázku (rozsudek ve věci ŠKO-ENERGO). 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 [nyní: Odvolací finanční ředitelství] a formuloval závazný právní názor pro další postup ve věci (viz kapitola V.B).

V.A Výklad a použití rozsudku Soudního dvora

...
[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 [zde: ŠKO-ENERGO, s.r.o.] 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.“.

Následně se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval vymezením dotčeného odvětví (body 43 až 49), výpočtem 10 % hranice pro přidělení povolenek za úplatu (body 50 až 55) a posouzením dodržení zásady rovnosti (body 56 až 67).

V odůvodnění uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu je dále uvedeno:

„V.B Posouzení kasačních námitek

[a závazný právní názor pro další postup Odvolacího finančního ředitelství ve věci]

...

[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) rozdělena, a dále jaký počet z těchto povolenek podléhal v letech 2011 a 2012 zdanění darovací daní. Tyto informace však nemá Nejvyšší správní soud k dispozici, respektive je třeba je učinit předmětem dokazování. Žalobce stěžovatelem předložené údaje zpochybňuje, a proto je v dalším řízení bude nutno ověřit a jednoznačně vymezit. 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 Nejvyšší správní 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.

[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 počínající 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 dotyčného ustanovení, 3) přímou aplikaci 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.“.

Zdejší soud má za to, že uvedené názory Nejvyššího správního soudu plně dopadají i na právě přezkoumávanou věc sp. zn. 57Af 40/2011. K náležitému pochopení tohoto komplikovaného případu je ovšem nutno seznámit se s úplným zněním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184.

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož žaloba byla ve výše uvedeném rozsahu shledána důvodnou, soud podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání (§ 51 odst. 1 věta první s. ř. s.).

Žalobkyni, která měla ve věci plný úspěch, přiznal soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v celkové výši **21.634,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000,- Kč a z odměny daňového poradce za pět úkonů právní služby po 2.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012, ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s. (10.500,- + DPH = 12.705,- Kč) a za jeden úkon právní služby ve výši 3.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2013, ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s. (3.100,- + DPH = 3.751,- Kč) a z náhrady hotových výdajů – výdajů na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za šest úkonů právní služby po 300,- Kč podle § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s. (1.800,- + DPH = 2.178,- Kč). Za úkony právní služby učiněné před 1. 1. 2013 se považují převzetí a příprava zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, žaloba, replika, doplnění žaloby č. 1 ze dne 29. 6. 2012 a doplnění žaloby č. 2 ze dne 10. 12. 2012, za úkon právní služby učiněný po 31. 12. 2012 se považuje doplnění žaloby č. 3 ze dne 17. 10. 2013. Vyšší než obvyklý počet úkonů právní služby je v daném případě podle názoru soudu opodstatněn zcela mimořádnou složitostí rozhodované věci. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 a 3 o. s. ř. *per analogiam* ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

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

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 Plzni dne 28. srpna 2015

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

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková