



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a JUDr. Dalily Marečkové právní věci žalobkyně: **A. G. (CZ) s. r. o.** se sídlem , zastoupené JUDr. et. Mgr. Tomášem Sequensem, advokátem Advokátní kanceláře Kocián Šolc Balašík se sídlem Jungmannova 24, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství Praha**, Žitná 563/12, 120 00 Praha 2, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 14. 12. 2011, č. j. 5520/11-1400-203043,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2011, č. j. 5520/11-1400-203043, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce JUDr. et Mgr. Tomáše Sequense, advokáta Advokátní kanceláře Kocián Šolc Balašík se sídlem Jungmannova 24, 110 00 Praha 1 náklady řízení ve výši 11.640 Kč, a to do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“) domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2011, č. j. 5520/11-1400-203043, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Kolíně ze dne 10. 6. 2011, č. j. 201583/11/030963205021. Tímto rozhodnutím – platebním výměrem byla žalobkyni

vyměřena k úhradě daň darovací z emisních povolenek ve výši 140 938 080 Kč, kdy základem daně byla částka 440 431 500 Kč a sazba daně činila 32 %.

Žalobkyně uvedla, že provozuje *elektrárnu K.* o výkonu 372 MW (z toho bloky na hnědé uhlí s případnou příměsí biomasy mají kapacitu 271 MW, na černé uhlí 34,3 MW a na zemní plyn s lehkými topnými oleji 67 MW) a *elektrárnu K. II* o výkonu 43 MW spalující plyn a určenou jako záložní zdroj a zdroj pro vykrytí špičkové poptávky. V květnu 2011 zahájila v rámci elektrárny K. navíc stavbu nového bloku spalujícího uhlí ve směsi s biomasou o výkonu 135 MW – investice za 7,5 mld. Kč s dokončením v roce 2014. Žalobkyně patří mezi největší nezávislé výrobce elektřiny v ČR s podílem cca 3 % trhu (viz <http://www.finance.cz/zpravy/finance/308509-v-kladne-zacala-vystavba-noveho-bloku-elektrarny-za-7-5-mld-kc/>).

Podstatou žaloby je nesouhlas žalobkyně s právní úpravou provedenou zákonem č. 402/2010 Sb. (dále jen „novela“), kterým došlo k novelizaci zákona 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“). V důsledku novely byl předmětem daně darovací učiněn i příjem plynoucí z bezplatného přidělení emisních povolenek podle zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o emisních povolenkách“).

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě popřel důvodnost žalobních výhrad a na tomto stanovisku setrval i při jednání konaném dne 8. 11. 2012. Ke změně právního postoje nedošlo ani na straně žalobkyně.

Pro větší přehlednost jsou jednotlivé žalobní výhrady uváděny odděleně s tím, že ke každé z nich je současně přiřazen soudem zaujatý právní názor.

Žalobkyně je přesvědčena, že

1. novela odporuje evropskému právu, a proto byl žalovaný povinen ustanovení novely neaplikovat
2. novelou, resp. její aplikací byla zasažena ústavním pořádkem chráněná práva žalobkyně, a proto by měl soud navrhnout ÚS její zrušení
3. nepřesnost právní úpravy znemožnila zákonným způsobem stanovit cenu emisní povolenky, a proto nebylo možné určit základ darovací daně a daň vyměřit.

I. Rozpor s právem EU

Žalobkyně konkrétně namítá:

porušení čl. 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2003/87/ES, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES, ve znění před novelou provedenou směrnicí č. 2009/29/ES, kterou se mění směrnice 2003/87/ES s cílem zlepšit a rozšířit systém pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství (dále jen „směrnice“)

Čl. 10 věta druhá směrnice stanoví: „Pro pětileté období počínající dnem 1. ledna 2008 členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma.“

Výraz „zdarma“ je podle žalobkyně nutno vykládat materiálně, tj. ze směrnice plyne povinnost státu přidělit povolenky přinejmenším v rozsahu 90 % bez nároku na protiplnění, a to ať už vybírané přímo nebo nepřímo.

ČR se rozhodla přidělovat v letech 2008-2012 bezplatně veškeré emisní povolenky. Přijetím novely s účinností od 1. 1. 2011 se však bezplatně přidělené povolenky staly předmětem darovací daně ve výši 32 % z ceny povolenek přidělených na výrobu elektřiny na prodej třetím osobám v zařízeních založených výlučně na spalování paliv. V roce 2011 i v roce 2012 je tedy přidělení emisních povolenek uvedeným provozům neoddelitelně spjato s povinností odvést státu peněžitou platbu obsahově odpovídající plné úhradě 32 % přidělených povolenek. Je tedy evidentní, že požadavek čl. 10 směrnice splněn nebyl, přičemž žádné ustanovení směrnice nedává členským státům oprávnění přidělovat méně než 90 % povolenek za úplatu.

Preambule (odůvodnění) směrnice v bodech 23 a 24 uvádí:

„Obchodování s povolenkami na emise by mělo tvořit část obsažného a souvislého balíku politik a opatření prováděných na úrovni členských států a na úrovni Společenství. Aniž je dotčeno uplatňování článků 87 a 88 Smlouvy, mohou členské státy v případě činností, které spadají pod systém Společenství, zvážit důsledky regulačních, daňových nebo jiných politik určených k dosažení týchž cílů. Přezkum této směrnice by měl posoudit rozsah, ve kterém byly tyto cíle dosaženy.

Vybírání daní může v rámci národní politiky představovat nástroj k omezení emisí ze zařízení, která byla dočasně vyňata.“

Ve větě druhé čl. 21 odst. 1 směrnice se členským státům ukládá, aby v každoroční zprávě Komisi o uplatňování směrnice věnovaly zvláštní pozornost mj. nakládání s povolenkami z daňového hlediska.

Čl. 30 odst. 2 písm. e) směrnice 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 vztah mezi obchodováním s emisemi a dalšími politikami a opatřeními prováděnými na úrovni členských států a Společenství, včetně zdanění, které sledují tytéž cíle.“*

Citovaná ustanovení preambule i směrnice naznačují, že cílem směrnice nebylo regulovat související národní opatření v celé jejich komplexnosti. Výslovně připouští i možnost souběžné regulace prostřednictvím daňových opatření a za tím účelem pověřuje Komisi, aby sledovala prostřednictvím pravidelných ročních zpráv členských států, jakým způsobem tato souběžná opatření ovlivňují zavedený systém obchodování s emisními povolenkami, a případně navrhla úpravu směrnice tak, aby došlo k řádnému naplnění jejích cílů. Z bodu 24 odůvodnění však plyne, že daňovou politiku jako nástroj snižování emisí skleníkových plynů směrnice výslovně připouští pouze ve vztahu k zařízením, která nespádají do působnosti směrnice a nejsou tedy v dané fázi vytváření systému obchodování s emisními povolenkami do něj ještě zahrnuty.

Jakkoliv asi nelze z výše uvedeného dojít k závěru, že by směrnice měla ambici po členských státech vyžadovat, aby jejich daňová politika ve vztahu k subjektům zahrnutým do systému obchodování s emisními povolenkami byla k tomuto systému naprosto neutrální, je zřejmé, že daňové zatížení nakládání s emisními povolenkami považuje za potenciální hrozbu pro efektivní fungování celoevropského systému a za tím účelem předepisuje Komisi sbírat a vyhodnocovat odpovídající údaje. Směrnice sama o sobě tak daňové aspekty systému emisních povolenek nijak neharmonizuje.

Nelze však ani dovodit, že by připouštěla, aby členské státy prostřednictvím daňové politiky narušovaly plnění svých povinností stanovených směrnicí. Z pohledu směrnice je tedy stát povinen naplnit cíl ustanovení čl. 10, tj. přidělit alespoň 90 % emisních povolenek bezplatně a nemůže vnitrostátními opatřeními dosažení tohoto cíle mařit.

V tomto přístupu se nic nezměnilo ani v novém znění směrnice, jež se použije od 1. 1. 2013.

Z pohledu evropského práva je přitom nepodstatné, jakými opatřeními členské státy požadavky směrnice naplňují, podstatná je úplná realizace těchto požadavků. Pro interpretaci a aplikaci práva EU je totiž v judikatuře ESD klíčovým teleologický přístup, jehož projevem je široce aplikovaná zásada zachování užitečného účinku evropského práva ("effet utile"). Jestliže určitá oblast není právem EU upravena, avšak má vliv na realizaci práv a povinností právem EU vytvořených, principy na nichž je založeno právo EU vyžadují, aby vnitrostátní právní úprava jednak nebyla méně výhodná než v případě nároků stejného druhu vyplývajících pouze z vnitrostátního práva (zákaz diskriminace) a jednak nesmí jít vnitrostátní právní úprava tak daleko, aby prakticky znemožňovala výkon práva nebo ho nepřiměřeně ztěžovala (zásada "effet utile") - viz např. odst. 39 až 48 rozsudku velkého senátu ESD ze dne 15. 04. 2008 ve věci C-268/06 Impact (požadavky na procesní právo) nebo odst. 36 rozsudku ze dne 20. 10. 2011 ve věci C-94/10 Danfoss (požadavky vztaheny na hmotněprávní úpravu). Právě zásada zachování užitečného účinku evropského práva vedla ESD až tak daleko, že z ní dovodil jinak výslovně nezakotvený institut odpovědnosti členských států za porušení evropského práva (viz odst. 31-37 rozsudku ESD ze dne 19. 11. 1991 ve věci C-6/90 Francovich).

O nutnosti posuzovat dopady nesouvisejících vnitrostátních opatření do oblasti harmonizované ustanoveními evropských směrnic velmi zřetelně vypovídá např. rozsudek ESD ze dne 10. 06. 1999 ve věci C-346/97 Braathens (pouze v angličtině), který se týkal vztahu evropských směrnic stanovujících povinnost osvobodit od spotřební daně z minerálních olejů letecký benzín a dánskou právní úpravou zakotvující ekologickou daň z domácích komerčních letů, která měla zohlednit ekologickou újmu plynoucí z emisí uhlovodíků, oxidů dusíku a oxidu uhličitého. Tato daň byla stanovena na základě údajů sdělených národním letovým administrátorem o průměrných emisích uhlovodíků a oxidů dusíků při obvyklém letu daného typu letounu a na dopočtených emisích oxidu uhličitého z obvyklé spotřeby paliva u daného typu letounu. ESD zde dovodil (odst. 23-24), že dánská ekologická daň je neslučitelná s ustanoveními směrnice o osvobození leteckého benzínu od spotřební daně z minerálních olejů, a to nejen v části, kde byly emise oxidu uhličitého dopočteny z průměrné spotřeby paliva při letu, ale i v části, kde daň byla založena na údajích o průměrných změřených emisích uhlovodíků a oxidů dusíku. Vyšel přitom z úvahy, že objem uvedených emisí je v přímém a neoddělitelném vztahu ke spotřebě paliva. Jestliže evropská směrnice stanovila povinnost osvobodit spotřebu paliva od nepřímých daní, stala by se její ustanovení v důsledku zakotvení předmětné ekologické daně v Dánsku zcela neúčinnými.

V návaznosti na rozsudek ve věci C-436/97 Braathens a v reakci na rozsudek ve věci C-437/01 Komise v. Itálie, který stejnou úvahou řešil otázku výběru daně z mazacích a hydraulických olejů, dánské daňové orgány pozastavily výběr daně správní cestou a následně byla tato daň zrušena i zákonodárcem (viz odst. 10 rozsudku C-94/10 Danfoss).

Je tedy zřejmé, že z hlediska evropského práva je třeba darovací daň zavedenou novelou posuzovat optikou ustanovení směrnice a že obhajoba žalovaného, že oblast darovacích daní je evropským právem nedotčena, když nepodléhá harmonizaci, není správná. Zavedená darovací daň dosahuje účinku rozporného s čl. 10 směrnice a je proto problematická. Zbývá ještě posoudit, zda není s ohledem na jiná ustanovení evropského práva přípustným se od ustanovení čl. 10 směrnice odchýlit.

Čl. 193 Smlouvy o fungování evropské unie (dále jen „SFEU“), dříve čl. 176, resp. čl. 130t Smlouvy o založení Evropských společenství (dále jen „SES“), stanoví: *„Ochranná opatření přijatá podle článku 192 nejsou překážkou tomu, aby každý členský stát zachovával nebo zaváděl přísnější ochranná opatření. Tato opatření musí být slučitelná se Smlouvami. Oznamují se Komisi.“*

Jak plyne z úvodníku preambule směrnice, byla tato směrnice přijata právě jako opatření podle čl. 192 odst. 1 SFEU (resp. čl. 175 odst. 1 SES). Proto v principu platí, že členské státy mají právo se od této směrnice odchýlit formou přijetí přísnějšího opatření. Zpoplatnění emisních poukázek nad rámec ustanovení čl. 10 je ve vztahu k provozovatelům zařízení emitujících skleníkové plyny nepochybně přísnějším opatřením, protože je silněji motivuje ke snížení emisí a odprodeji nadbytečných povolenek. Je však nutné zohlednit i skutečnost, zda jde o opatření slučitelné se Smlouvami.

K této otázce se v minulosti ESD již vyjádřil v tom směru, že z podmínky souladnosti se Smlouvami jakožto pramenem primárního práva vyvěrá i nutnost souladu s normami sekundárního práva, které na Smlouvy navazují. V rozsudku ze dne 15. 4. 2010 ve věci C-64/09 Komise proti Francii v odst. 35 uvedl ve vztahu k jiné směrnici přijaté podle čl. 175 SES: *„Směrnice [...] nepředvídá úplnou harmonizaci a nebrání tak možnosti, aby členské státy přijaly přísnější ochranná opatření (viz zejména rozsudek ze dne 14. dubna 2005, Deponiezweckverband Eiterköpfe, C-6/03, Sb. rozh. s. I-2753, bod 27). Taková opatření však musí být slučitelná s ustanoveními Smlouvy o ES a nesmí zejména narušovat uskutečnění cíle, který tato směrnice sleduje na druhém místě...“*

Soulad se Smlouvami přitom představuje nejen požadavek respektu k druhotným cílům téže směrnice, nýbrž i nezbytnost respektovat požadavky dalších souvisejících sekundárních předpisů. V rozsudku ze dne 21. 7. 2011 ve věci C-2/10 Azienda Agro-Zootecnica Franchini tak ESD posuzoval soulad přísnějšího opatření na ochranu životního prostředí s ustanoveními směrnice o podpoře elektřiny z obnovitelných zdrojů. K podmínce oznámení přísnějšího opatření Evropské komisi pak ESD v odst. 53 uvedl: *„Je pravda, že ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplyvá, že by italská vláda tato opatření podle článku 193 SFEU oznámila Komisi. Je však třeba uvést, že uvedený článek sice ukládá členským státům povinnost oznámit Komisi přísnější ochranná opatření, která zamýšlejí zachovat nebo zavést, avšak nepodmiňuje provedení zamýšlených opatření souhlasem nebo nevznesením námitek ze strany Komise. Jak uvedl generální advokát v bodě 38 svého stanoviska, v tomto kontextu ani znění, ani účel přezkoumávaného ustanovení neumožňují učinit závěr, že nesplnění oznamovací povinnosti, kterou mají členské státy podle článku 193 SFEU, samo o sobě způsobuje protiprávnost takto přijatých přísnějších ochranných opatření (viz, per analogiam, rozsudky ze dne 13. července 1989, Enichem Base a další, 380/87, Recueil s. 2491, body 20 až 23; ze dne 23. května 2000, Sydhavnens Sten & Grus, C-209/98, Recueil s. I-3743, bod 100, jakož i ze dne 6. června 2002, Sapod Audic, C-159/00, Recueil s. I-5031, body 60 až 63).“*

Otázkou splnění oznamovací povinnosti se tak soud zabývat nemusí. V rámci požadavku na soulad takového opatření se Smlouvami se ESD také zabýval otázkou souladu přísnějšího opatření se zásadami, které jsou evropskému právu vlastní, aniž by musely být konkrétně v textu právní úpravy zakotveny, a to např. zásadou nediskriminace (odst. 64 – 65) či zásadou proporcionality (odst. 73 – 74). ESD také ověřoval, jaký cíl vlastně přijaté opatření sleduje (odst. 51).

Z výše uvedeného je zřejmé, že skutečnost, že zpochybňovaná novela zesiluje motivaci emitentů skleníkových plynů k omezování emisí, sama o sobě nepostačí k závěru o souladu novely s evropským právem. Je vhodné si také ověřit cíl takto přijatého opatření.

Z informací obsažených na internetových stránkách Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR (dále jen „PSP“) lze zjistit, že novela byla projednávána jako sněmovní tisk č. 145 ve volebním období 2006-2010. Vlastní čl. III novely, který podřídil přidělení emisních povolenek darovací dani, nebyl součástí vládního návrhu zákona, nýbrž byl přijat jako součást komplexního pozměňovacího návrhu doporučeného hospodářským výborem. Proto k jeho ustanovením neexistuje důvodová zpráva. Jak však plyne ze stenografického záznamu jednání PSP, cílem novely nebylo ani v nejmenším přijetí přísnějšího opatření za účelem posílení redukce emisí skleníkových plynů. Jeho jediným cílem bylo pouze najít dílčí zdroj peněz, z nějž by stát mohl pokrýt své výdaje na podporu poskytovanou výrobcům elektrické energie z fotovoltaických elektráren. Vedle uzákonění odvodů z elektřiny vyrobené v těchto elektrárnách a zvýšení odvodů za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu k tomu měl přispět částkou 4,8 mld. Kč právě výnos darovací daně na bezplatně přidělované emisní poukázky. To plyne z úvodního vyjádření ministra průmyslu a obchodu Martina Kocourka, které vzápětí podpořil i zpravodaj hospodářského výboru Milan Urban. Lze tedy konstatovat, že přijetí přísnějšího opatření za účelem ochrany životního prostředí nebylo cílem zákonodárce, nýbrž pouze faktickým a neplánovaným důsledkem novely.

Jak dále oprávněně konstatuje žalobkyně, přijaté opatření narušuje *dosahování sekundárních cílů směrnice*. Jak uvedl Soud prvního stupně v odst. 124 rozsudku ze dne 07. 11. 2007 ve věci T-374/04 Německo v. Komise: „...*hlavním cílem uvedeným ve směrnici 2003/87 je snížit podstatným způsobem emise skleníkových plynů tak, aby byly dodrženy závazky Společenství a členských států s ohledem na Kjótský protokol. Tohoto cíle musí být dosaženo za současného respektování řady "dílčích cílů" a za použití určitých nástrojů. Hlavním nástrojem k tomuto účelu je systém obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství (článek 1 a bod 2 odůvodnění směrnice 2003/87), jehož fungování je určováno některými "dílčími cíli", a sice dodržením způsobu efektivního z hlediska nákladů a ekonomicky účinného, zachováním hospodářského rozvoje a zaměstnanosti a zachováním integrity vnitřního trhu a konkurenčního prostředí (článek 1 a body 5 a 7 odůvodnění uvedené směrnice). Směrnice 2003/87 mimoto podporuje používání nástroje zvláštního druhu, a sice příklon k technologiím, které účinněji využívají energii a které produkují méně emisí na jednotku výstupu (bod 20 odůvodnění uvedené směrnice).*“

Směrnice se totiž snaží o vyvážení protichůdných požadavků na omezení emisí skleníkových plynů a na současné zachování hospodářského růstu EU a mezinárodní konkurenceschopnosti dotčených průmyslových odvětví. V dané situaci je tak velmi obtížné, ne-li nemožné, dosáhnout toho, aby jednostranně zpřísnující opatření nenarušilo rovnováhu, o níž evropský zákonodárce usiluje.

Systém obchodování s emisními povolenkami jako hlavní nástroj směrnice má umožnit, aby tržními mechanismy bylo dosaženo toho, že k redukcí emisí dojde v těch odvětvích, kde snížení lze dosáhnout nejlevněji. Fungování tohoto nástroje však nutně musí být narušeno, jestliže v důsledku novely je činěn větší tlak na to, aby k omezování objemu emisí docházelo především při výrobě elektřiny. Novela tak nutí výrobce elektřiny ke snižování objemu emisí bez ohledu na to, zda snížení jejich objemu není efektivněji dosažitelné např. v odvětví výroby oceli, papíru nebo tepla.

Tím, že zákonodárce zatížil odvětví výroby elektřiny dodatečnou daní na emisní povolenky, také nepochybně ztížil jeho hospodářskou situaci. Přitom nejde o vliv zanedbatelný, neboť např. v případě žalobkyně jde o zatížení (navíc předem nepředpokládané) přesahující částku sta milionů Kč. Takové zatížení může narušovat dílčí cíl zachování hospodářského rozvoje a zaměstnanosti v dotčených odvětvích.

Již samotná skutečnost, že darovací daň zatížila pouze jedno z odvětví zahrnutých do systému obchodování s emisními povolenkami, je způsobilá narušit dosahování cílů směrnice a vede k definitivnímu závěru o rozporu dotčené právní úpravy s evropským právem, neboť přijatá novela nesplňuje podmínky přípustnosti přísnějšího opatření podle čl. 193 SFEU. Protože o přednosti a nepodmíněnosti ustanovení čl. 10 směrnice, požadujícího přidělování nejméně 90 % emisních povolenek zdarma, nemůže být pochyb, stejně jako o skutečnosti, že z tohoto ustanovení lze dovodit právo žalobkyně na (v příslušném poměru) bezplatné přidělení emisních povolenek ze strany státu, byl žalovaný jako správní orgán povinen respektovat přímý účinek tohoto ustanovení a s evropským právem rozpornou právní úpravu zavedenou novelou neaplikovat. Jestliže proto žalovaný schválil postup Finančního úřadu v Kladně a připustil aplikaci ustanovení novely, dopustil se porušení evropského práva a jeho rozhodnutí je tak namísto jako nezákonné zrušit.

S ohledem na skutečnost, že shora uvedené závěry bylo možno z ustanovení směrnice, SFEU a judikatury ESD a Soudu prvního stupně dovodit, nepovažoval soud za potřebné v této věci žádat ESD o zodpovězení předběžné otázky. Povinnost položit předběžnou otázku by v této věci vázala až Nejvyšší správní soud. Pro úplnost lze nicméně odkázat na skutečnost, že obdobnou záležitostí se již v současné době ESD zabývá pod sp. zn. C-566/11 na základě předběžné otázky podané dne 14. 11. 2011 v šesti věcech španělským Tribunal Supremo.

Žalobkyně také argumentovala, že k úhradě placených povolenek má podle směrnice dojít na základě dražby, v níž bude cena stanovena tržními mechanismy s ohledem na velikost poptávky českých provozovatelů po dodatečných povolenkách, jichž je předem známý fixní počet - provozovatel tak má mít vždy možnost si určit, zda, popř. kolik těchto povolenek nakoupí. Povinnost dražení emisních povolenek však byla do směrnice vtělena až její novelou č. 2009/29/ES s účinností až od 1. 1. 2013, proto se jí nelze v této věci dovolávat.

porušení zásady rovného zacházení speciálně vyjádřené v čl. 5 přílohy III směrnice

Žalobkyně také namítá jako problematické selektivní zatížení touto daní, které podle ní narušuje konkurenční prostředí. Příjemcem bezplatných poukázek je mnohem širší spektrum odvětví než pouze výroba elektřiny, avšak ke zdanění došlo pouze u úzké skupiny výrobců elektrické energie – výrobců elektřiny na bázi spalování paliv. V tomto směru se však předložené argumenty nejeví být opodstatněnými. O narušení konkurenčního prostředí lze totiž hovořit pouze v situaci, kdy dotčená odvětví skutečně jsou v konkurenčním vztahu. Žalobkyně konkrétně namítá zvýhodnění

výrobců tepla, resp. kombinované výroby tepla a elektrické energie v kogeneračních jednotkách. Ve vztahu k výrobcům tepla je však podle názoru soudu konkurenční vztah velmi volný, neboť z pohledu spotřebitelů nejsou dodávky tepla a dodávky elektřiny volně zaměnitelné, popř. přechod spotřebitele od spotřeby elektrické energie na vytápění k dálkovému vytápění si vyžaduje natolik vysoké náklady, že dopad zpochybňované daně na cenu elektrické energie nemůže být pro takové rozhodnutí spotřebitele určující.

Pokud jde o tvrzené zvýhodnění společné výroby tepla a elektřiny formou osvobození od darovací daně, je třeba poukázat na fakt, že zvláštní podpora kombinované výroby elektřiny a tepla je v souladu s politikou EU a navazuje na ustanovení směrnice č. 2004/8/ES, o podpoře kombinované výroby tepla a elektřiny založené na poptávce po užitečném teple na vnitřním trhu s energií a o změně směrnice 92/42/EHS (dále jen „kogenerační směrnice“) a na § 32 zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (energetický zákon), který její ustanovení spolu s ustanoveními prováděcích vyhlášek implementuje do právního řádu ČR. Za daných okolností proto závěr o nepřípustnosti této diskriminace není bez dalšího namístě a vyžaduje si i posouzení proporcionality takového opatření.

Je však pravdou, že zvláštní podpora kogenerace má být určena pouze zařízením splňující takové parametry, které zaručují, že současná výroba elektřiny a tepla v nich je efektivnější než oddělená výroba v samostatných zařízeních (viz odst. 11 odůvodnění kogenerační směrnice). Energetický zákon hovoří v návaznosti na kogenerační směrnici v § 32 o tzv. vysokoúčinné kombinované výrobě elektřiny a tepla. Oproti tomu osvobození od placení darovací daně v § 20 odst. 15 zákona o trojdani se týká kombinované výroby elektřiny a tepla jako celku (legální definici obsahuje § 2 odst. 2 písm. a) bod 6. energetického zákona) a jde tedy nad rámec kogenerační směrnice, protože se týká i provozů neefektivních. Ve vztahu ke zvýhodnění nedostatečně účinné kogenerace tak lze přisvědčit argumentaci žalobkyně o narušení dílčího cíle směrnice spočívajícího v požadavku na zachování konkurenčního prostředí a tedy i zásady rovného zacházení, aniž by soud musel přistoupit k hodnocení přijatelnosti dopadů tohoto opatření z pohledu principu proporcionality.

porušení právní jistoty a legitimního očekávání

K obecným zásadám evropského práva ESD konstatoval (odst. 74 rozsudku ze dne 5. 5. 2011 ve věci C-230/09 Hauptzollamt Koblenz proti K. a T. Etlingovi, že: „...členské státy jsou při přijímání prováděcích opatření k právní úpravě Unie povinny při výkonu své diskreční pravomoci dodržovat zejména obecné zásady práva Unie (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 20. června 2002, *Mulligan a další*, C-313/99, *Recueil*, s. I-5719, bod 35, a ze dne 25. března 2004, *Azienda Agricola Giorgio, Giovanni e Luciano Visentin a další*, C-495/00, *Recueil*, s. I-2993, bod 40), mezi něž náleží zásada právní jistoty, zásada ochrany legitimního očekávání, zásada proporcionality a zásada zákazu diskriminace. Prováděcí opatření musí být rovněž v souladu se základními právy, například s právem vlastnit majetek (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Mulligan a další*, bod 36).“

Z koncepce právní úpravy ve směrnici i zákoně o emisních povolenkách lze dovodit dostatečný základ pro vznik legitimního očekávání ze strany výrobců elektřiny včetně žalobkyně, že s přidělením emisních povolenek nebude spojena povinnost finančního protiplnění (bezplatnost přidělení). Zákonodárce toto legitimní očekávání porušil

novelou, která jak s ohledem na cíle svého přijetí (sanování nákladů na státní podporu fotovoltaiky), tak s ohledem na okamžik svého přijetí v testu proporcionality neobstojí.

Nelze totiž pominout okolnost, že ke zdanění přidělu povolenek došlo až v situaci, kdy již provozovatel nemohl ovlivnit, kolik povolenek mu bude přiděleno [srov. § 10 odst. 3 písm. a) zákona o emisních povolenkách], protože jejich množství bylo určeno na základě žádosti všech provozovatelů a s ohledem na stanovené národní a celoevropské cíle redukce objemu skleníkových plynů v národním alokačním plánu schváleném již na počátku pětiletého období 2008-2012. V té době provozovatel při vyčíslení objemu požadovaných povolenek nemohl do své úvahy vůbec promítnout skutečnost, že povolenky v letech 2011-2012 budou zdaněny (zpoplatněny nepřímo) a zákon mu ani neumožňuje část emisních povolenek s účinky *ex-ante* odmítnout. Případné navrácení povolenek *ex-post* by situaci neřešilo, neboť předmětem daně je již samotné nabytí povolenek.

Novela tak představuje případ nepravé retroaktivní úpravy, která z v minulosti nastalých právních skutečností (na počátku obchodovacího období stanovený přiděl emisních povolenek) dovozuje nové právní důsledky (povinnost odvést darovací daň). Retroaktivita vždy znamená zásah do legitimních očekávání právních subjektů. V případě nepravé retroaktivity je takový zásah zpravidla přijatelný, lze-li ho při dodržení zásady proporcionality odůvodnit existencí jiného významného zájmu.

Rozhodnutí zákonodárce o přijetí novely zde vycházelo čistě z rozpočtových potřeb ČR, kdy bylo možno volit z velmi širokého portfolia rozpočtových opatření a jejich konkrétního zacílení. Vlastní rozhodnutí zatížit příslušnou daň právě jen výrobce elektřiny ve spalovacích zařízeních však postrádá racionální zdůvodnění (žádný důvod nezazněl ani v parlamentní diskusi) a jak bylo shora zmíněno, svým selektivním přístupem narušuje efektivní fungování tržních mechanismů v rámci systému obchodování s emisními povolenkami. Soud tak dochází k přesvědčení, že zásah do legitimních očekávání žalobkyně přijetím novely v testu proporcionality neobstál, neboť jeho cíle bylo možno dosáhnout i šetrnějšími opatřeními (např. omezením bezplatného přidělu emisních povolenek až na 90 % a rozdělením zbývajících 10 % dražbou – jak totiž plyne z odst. 106 rozsudku Soudu prvního stupně ve věci T-374/04 Německo v. Komise, směrnice nezakazuje pozdější změnu množství povolenek přidělených jednotlivě podle národního alokačního plánu a dokonce ani změnu rozdělovacího klíče za předpokladu, že je změna založena na objektivních a transparentních kritériích). Novela tak i z tohoto hlediska porušuje evropské právo.

II. Rozpor s ústavním pořádkem

Závěry o porušení principu právní jistoty v důsledku přijetí právní úpravy založené na nepravé retroaktivitě, aniž by byla založena na náležitém vyvážení v kolizi stojícího ústavně chráněného základního práva a veřejného zájmu, platí i ve vztahu k namítanému porušení ústavního pořádku. V tomto ohledu není mezi požadavky evropského práva a ústavní rovínou rozdíl. Žalobkyní poukazovaný nálezn ÚS publikovaný pod č. 63/1997 Sb., je v tomto ohledu zcela relevantní.

Namítané porušení zásady rovného zacházení však při odhlédnutí od požadavků evropského práva relevantní není, neboť zákonodárce při volbě subjektů, které zatíží nově zaváděnou daň, má široké pole uvážení. Pokud se zákonodárce rozhodl podporovat kombinovanou výrobu tepla a elektřiny daňovou exempcí, která má v obecnosti racionální základ (je skutečně mrháním, není-li současně využíváno i přebytkové teplo, které při výrobě elektřiny vzniká), nemá podle soudu případný

defekt spočívající v tom, že právní úprava není natolik precizní, aby z daňové exempce vyloučila ty subjekty, které nedosahují při kogeneraci potřebné míry efektivity, ústavněprávní rozměr. Z daného pohledu soud vnímá tuto vadu jako příliš bagatelní.

III. Nemožnost určit cenu emisní povolenky

Novela vložila do zákona o trojdani ustanovení § 7a odst. 2, podle nějž: „*Průměrnou tržní hodnotu povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku zveřejní Ministerstvo životního prostředí způsobem umožňujícím dálkový přístup.*“ Určení ceny povolenky je nezbytné pro stanovení základu pro výpočet darovací daně.

Žalobce namítá, že MŽP bylo oprávněno pouze ke zveřejnění takové ceny, nikoliv k jejímu stanovení. Přitom MŽP se ve svém sdělení omezilo na pouhé konstatování určité ceny, nýbrž provedlo její určení výběrem konkrétního burzovního trhu a navíc i stanovením období 1. 1. 2011 – 28. 2. 2011, které použilo pro stanovení váženého průměru realizovaných cen. Stejně MŽP postupovalo i ve sdělení za rok 2012. Námitka žalobkyně je oprávněná pouze zčásti. Z textu § 7a odst. 2 zákona o trojdani je zřejmé, že zákonodárce vycházel z toho, že údaj o tržní hodnotě bude objektivně znám a úlohou MŽP bude pouze jeho převzetí z dostupných informací z trhu s emisními povolenkami. Protože se navíc hovoří o průměrné tržní hodnotě, předpokládá zákon navíc to, že MŽP z dostupných dat vypočte průměrnou tržní hodnotu k 28. únoru, aniž by bylo přesně stanoveno, o jaký typ průměru má jít (aritmetický, geometrický, vážený apod.) a z hodnot za jaké období.

Za situace, kdy nedošlo k žádným obchodům s emisními povolenkami v ČR, je třeba akceptovat skutečnost, že systém obchodování s emisními povolenkami je systémem celoevropským a cenu určit při použití měnového kurzu vyhlášeného ČNB z nejlíkovnějšího evropského trhu s emisními povolenkami, popř. z váženého průměru cen dosahovaných na vícero souběžných trzích v EU. Potud nelze postupu MŽP nic vytýkat, neboť tímto postupem nepřesáhlo rámec zákonného zmocnění ke zveřejnění příslušného údaje. Protože úkolem MŽP bylo stanovení ceny emisní povolenky, nebyl důvod brát do úvahy cenu jednotek CER a ERU (jde o bonusy za ušetřené emise skleníkových plynů pomocí projektů realizovaných v zemích, které nepodepsaly Kjótský protokol, a projektů ve smluvních zemích, realizovaných v odvětvích, jež nejsou do systému emisních povolenek zahrnuty), neboť i přes možnost jejich uplatnění namísto emisních povolenek (§ 10b zákona o emisních povolenkách) nejde o totožný instrument.

Pochybnosti však budí skutečnost, že zákon MŽP zmocnil k oznámení průměrné tržní hodnoty emisní povolenky a nestanovil za jaké období má být průměr stanoven. Ustanovení je možno chápat tak, jak to pravděpodobně činí žalobkyně, že má být zveřejněna průměrná cena z obchodů uskutečněných v průběhu dne 28. února. Takový výklad se však nejvíce jeví být rozumným, neboť tento den nemusí být obchodním dnem (případně-li na sobotu či neděli). Nelze také vyloučit, že se v uvedený den neuskuteční obchody z dalších důvodů, jako z důvodu nedostatečné likvidity trhu (nezájem o obchodování) nebo z důvodu technických poruch či bezpečnostního přerušení obchodování (viz loňský případ „ukradených“ emisních povolenek).

Proto by se mělo jednat o průměr za období více dnů, avšak zákon nestanoví délku takového období. Přitom výběr období, za něž se průměr spočte, může ovlivnit výslednou průměrnou cenu výrazným způsobem. V důsledku toho by to bylo ve značné míře právě MŽP, které by volbou průměrovaného období stanovovalo zatížení daňových poplatníků a nikoliv zákon, jak to požaduje čl. 11 odst. 5 Listiny. Ve

výsledku to tedy znamená, že příslušné ustanovení vede buď k neústavním důsledkům, nebo k (občasné) nemožnosti stanovit základ daně.

V každém případě zvolený postup MŽP je založen na variantě, která se jeví být rozporná s ústavním pořádkem a soud by (nebýt primárního závěru o rozporu s evropským právem) vedla k předložení věci Ústavnímu soudu.

Závěrem uvádí soud, že vliv na jím zaujatý právní názor nemá ani nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, na který při jednání odkázal žalovaný, neboť nález neřešil vztah ke směrnici.

Ze všech výše uvedených důvodů zrušil soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán vysloveným právním názorem.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyni, jakožto úspěšné účastnici řízení, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové výši 11.640 Kč. Postupoval při tom podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif), nikoliv podle vyhlášky č. 484/2000 Sb. jak požadoval zástupce žalobkyně. Celková částka se skládá ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a odměny za zastupování ve výši 8.640 Kč. Tuto částku tvoří tři úkony právní služby po 2.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, písemné podání soudu a účast na jednání podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/196 Sb.], dále tři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky (900 Kč), to vše zvýšeno o částku 1.440 Kč odpovídající 20 % DPH, jíž je zástupce žalobkyně plátcem.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 8. listopadu 2012

JUDr. Věra Šimůnková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Lébllová