



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **ŠKO-ENERGO, s. r. o.**, se sídlem tř. Václava Klementa 869, Mladá Boleslav 1, zastoupený společností **VORLÍČKOVÁ PARTNERS s. r. o.**, se sídlem Platnéřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze, se sídlem Žitná 12, Praha 2, ze dne 14. 11. 2011, č. j. 4278/11-1400-201897, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2012, č. j. 46 Af 6/2012 – 43,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne ze dne 20. 11. 2012, č. j. 46 Af 6/2012 - 43, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 14. 11. 2011, č. j. 4278/11-1400-201897, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Mladé Boleslavi (dále jen „správce daně“) vydal dne 6. 6. 2011 platební výměr, kterým v souladu s § 7a a § 14a zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „zákon o dani darovací“) vyměřil žalobci daň darovací ve výši 20.473.152 Kč. Předmětem daně bylo bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012 pro výrobu elektřiny v zařízení, které k 1. lednu 2005 nebo později vyrábělo elektřinu na

prodej třetím osobám a ve kterém probíhá z činností, na něž se vztahuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, pouze spalování paliv výrobcem elektřiny (§ 6 odst. 8 zákona o dani darovací). Podle § 14a zákona o dani darovací činila sazba daně darovací u bezúplatně nabytých povolenek 32 %.

[2] Žalobce podal proti uvedenému rozhodnutí správce daně odvolání, ve kterém namítl nezákonnost platebního výměru z důvodu neústavnosti právní úpravy a jejího rozporu s právem EU, konkrétně se směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2009/29/ES ze dne 23. dubna 2009, kterou se mění směrnice 2003/87/ES s cílem zlepšit a rozšířit systém pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství (Úř. věst. L 140, s. 63, dále jen „směrnice 2009/29/ES“).

[3] Finanční ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) odvolání žalobce v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítlo s tím, že uvedená daň byla stanovena na základě zákona; do zákona o dani darovací byla zakotvena novelou provedenou 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). Finanční ředitelství zamítlo žalobcovu námitku, že je sporné, zda přidělení povolenek může být předmětem daně darovací, a vyjádřilo se ke způsobu stanovení počtu emisních povolenek tvořících předmět daně darovací a jejich ceny pro účely zdanění. Odmítlo tvrzení žalobce, že by stanovení daně darovací bylo v kolizi s právem EU. K tomu uvedlo, že základní rámec pro obchodování s emisemi CO<sub>2</sub> v Evropě stanovují 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 (Úř. věst. L 275, s. 32; Zvl. vyd. 15/07, s. 631, dále jen „směrnice 2003/87/ES“), a směrnice 2009/29/ES, jejichž ustanovení byla transponována do českého právního řádu a jsou obsahem zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podmínkách obchodování s povolenkami“).

## II. Rozsudek krajského soudu

[4] Proti rozhodnutí finančního ředitelství podal žalobce žalobu ke krajskému soudu, který napadené rozhodnutí zrušil pro jeho nezákonnost z důvodu porušení unijního práva a vrátil věc finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

[5] V odůvodnění svého rozsudku krajský soud konstatoval, že směrnice 2009/29/ES daně nijak neharmonizuje, ale zároveň ani nepřipouští, aby členské státy prostřednictvím daňové politiky narušovaly plnění svých povinností stanovených touto směrnicí. Z pohledu uvedené směrnice je totiž stát povinen naplnit cíl uvedený v článku 10 směrnice, kterým je přidělit alespoň 90 % emisních povolenek zdarma, a nemůže vnitrostátními opatřeními dosažení tohoto cíle mařit. (Nejvyšší správní soud poznamenává, že krajský soud primárně uvádí směrnici 2009/29/ES, ale ve skutečnosti se zabývá výkladem původní směrnice 2003/87/ES. Dále je proto uváděna směrnice 2003/87/ES.)

[6] Soud se zabýval otázkou, zda je možné se od článku 10 směrnice 2003/87/ES odchýlit. Poznamenal, že systém obchodování s emisními povolenkami ve smyslu této směrnice má umožnit, aby bylo tržními mechanismy dosaženo redukce emisí v těch odvětvích, kde lze snížení dosáhnout nejlevněji. Novela zákona o dani darovací (provedená zákonem č. 402/2010 Sb.) však nutí výrobce elektřiny ke snižování objemu emisí bez ohledu na to, zda snížení jejich objemu není efektivněji dosažitelné v jiných odvětvích výroby. 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 závěru o rozporu dotčené úpravy s právem EU. Přijatá novela tak nesplňuje podmínky přísnějšího opatření podle článku 193 Smlouvy o fungování EU.

[7] Finanční ředitelství bylo podle názoru soudu povinno respektovat přímý účinek článku 10 směrnice 2003/87/ES a rozpornou novelu zákona o dani darovací neaplikovat.

### III. Stručné shrnutí důvodů kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[8] Proti rozsudku krajského soudu podalo Odvolací finanční ředitelství jako žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost z důvodu jeho nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a nepřezkoumatelnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a navrhlo, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[9] Nezákonnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v závěru soudu, že uvalení daně darovací na bezplatně přidělené emisní povolenky je v rozporu s unijním právem.

[10] Nepřezkoumatelnost spočívá podle stěžovatele v tom, že soud nevysvětlil, jakým způsobem mohly správní orgány postupem *ex lege* zároveň zákon porušit, pokud soud toliko uvedl, že postupovaly dle zákona o dani darovací, nicméně to nebylo v daném případě správné. Stěžovatel proto namítl, že soud v řízení o žalobě nezkoumal soulad rozhodnutí s platným právem, jímž jsou správní orgány vázány, ale posuzoval soulad právní úpravy s evropským právem, což mu v takovém případě nepřísluší. Navíc z rozsudku není zřejmé, jak měly správní orgány postupovat a jaký závazný právní názor z něj vzešel.

[11] Stěžovatel dále připomněl, za jakých podmínek může mít směrnice přímý účinek, a uvedl, že v případě, kdy členský stát poruší evropské právo, může se jednotlivec dovolávat náhrady škody. Zásada priority unijního práva je sice uváděna mezi zásadami finančního práva, nikoliv však v katalogu zásad berního práva. Rozhodnutí správního orgánu proto nemohlo být shledáno nezákonným. Směrnice 2003/87/ES, jejímž cílem je vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, upravuje odlišnou materii než zákon o dani darovací a v rámci eventuálních průsečíků odlišné aspekty takové materie. Vzhledem k tomu, že daň darovací není v rámci EU harmonizována, spadá její úprava do pravomoci členských států. Není tak možné, aby se soud dovolával toho, že správce daně měl při zjištění neslučitelnosti zákona o dani z příjmů s právem EU, toto právo aplikovat přednostně před právem vnitrostátním.

[12] Stěžovatel také odkázal na nálezní pléna Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kde mimo nekonfliktnosti vnitrostátní úpravy a evropské direktivy Ústavní soud dospěl k závěru, že se nejedná o retroaktivní zdanění.

[13] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl. Upozornil, že směrnice nepřipouští, aby členský stát mařil dosažení stanoveného cíle vnitrostátním opatřením daňového charakteru. Výraz „zdarma“ v článku 10 směrnice 2003/87/ES je třeba vykládat materiálně, a proto podrobuje-li zákon bezúplatně nabyté povolenky dani darovací sazbou 32 %, nelze již hovořit o bezúplatném nabytí emisních povolenek. Takto stanovená daň proto zjevně dosahuje účinku rozporného s článkem 10 citované směrnice. Žalobce podpořil také závěr krajského soudu, že novela zákona o dani darovací nesplňuje podmínky přísnějšího opatření podle článku 193 Smlouvy o fungování EU. Skutečným záměrem českého zákonodárce totiž nebyla ochrana životního prostředí; to bylo pouze faktickým a neplánovaným důsledkem zmiňované novely.

#### IV. Řízení o předběžné otázce před Soudním dvorem a následná vyjádření účastníků řízení

[14] Nejvyšší správní soud svým usnesením ze dne 18. 12. 2013, č. j. 1 As 6/2013 - 46, řízení ve věci stěžovatelovy kasační stížnosti přerušil. Důvodem bylo předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), jestli je třeba článek 10 směrnice 2003/87/ES (podle kterého: *„Pro pětileté období počínající dnem 1. ledna 2008 členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma.“*) vykládat v tom smyslu, že brání uplatnění takových vnitrostátních předpisů, které podrobují bezplatné přidělení emisních povolenek v příslušném období dani darovací.

[15] Druhý senát Soudního dvora v rozsudku ze dne 26. 2. 2015, ve věci *ŠKO-ENERGO s. r. o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství*, C-43/14, ECLI:EU:C:2015:120 (dále jen *„rozsudek ve věci ŠKO-ENERGO“*), odpověděl na předběžnou otázku takto: *„Článek 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání uplatnění takové daně darovací, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, pokud tato daň nerespektuje 10% horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplat, kterou stanoví tento článek, což musí ověřit předkládající soud.“*

[16] Usnesením ze dne 9. 3. 2015, č. j. 1 As 6/2013 - 103, Nejvyšší správní soud předsedkyní senátu vyslovil, že se v řízení pokračuje, a vyzval účastníky řízení k vyjádření ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení.

[17] Stěžovatel ve svém vyjádření uvedl, že hranice 10 % musí být posuzována ve vztahu k dotčenému odvětví, tj. v odvětví energetiky, jak bylo definováno v § 6 odst. 8 zákona o dani darovací. Podle informace Ministerstva životního prostředí bylo v daném obchodovacím období v tomto odvětví přiděleno celkem 314 359 025 emisních povolenek, z toho 10 % činí 31 435 903 povolenek, které nemusely být státem poskytnuty bezúplatně

a mohly být prodány, tj. i v plné výši své hodnoty. Povolenka je tedy dle stěžovatele zpoplatněna, pokud je oproti jejímu přidělení uhrazena cena povolenky. Vzhledem k tomu, že sazba daně darovací činila 32 %, bylo zpoplatněno pouze 0,32 každé povolenky podléhající darovací dani, kterých bylo v dotčeném obchodovacím období 84 415 171. Pokud tedy tento počet povolenek byl částečně zdaněn (v části 0,32 každé povolenky), odpovídá to 27 012 855 stoprocentně zdaněných povolenek, což představuje cca 8,59 % počtu povolenek v dotčeném odvětví. Hranice 10 % povoleného zpoplatnění podle čl. 10 směrnice 2003/87/ES tudíž nebyla překročena.

[18] Podle stěžovatele byla dodržena zásada rovnosti, jelikož subjekty, které byly v odvětví energetiky darovací dani podrobeny, se nacházely v jiném postavení než subjekty, jež byly od této daně osvobozeny. Darovací dani byl v souladu s cílem směrnice podroben energeticky nejméně efektivní způsob výroby elektřiny, tedy výroba elektřiny spalováním paliv.

[19] Stěžovatel dále navrhl, aby mu v případě úspěchu ve věci Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč jako náhradu výdajů na jeden úkon právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V této souvislosti stěžovatel odkázal na zásadu rovného postavení účastníků řízení dle § 36 odst. 1 s. ř. s. a na nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

[20] Žalobce v reakci na vyjádření stěžovatele uvedl, že pojem „dotčené odvětví“ nelze vztáhnout na celé odvětví energetiky. To by bylo v rozporu s přílohou I směrnice 2003/87/ES i přílohou č. 1 k zákonu o podmínkách obchodování s povolenkami, které oblast energetiky dále rozděluje na jednotlivé činnosti. Podle žalobce je pro účely posuzování dodržení hranice 10 % třeba dotčené odvětví definovat jako samostatnou výrobu elektřiny pomocí spalování paliv nezahrnující kombinovanou výrobu elektřiny a tepla. Tento závěr vyplývá také z bodu 35 stanoviska generální advokátky; ze stejného vymezení vychází také Soudní dvůr v odst. 24 svého rozsudku. Žalobce poznamenal, že Národní alokační plán pro období let 2005 až 2007 dále rozlišoval u spalovacích zařízení veřejný a závodní sektor.

[21] Žalobce také zpochybnil stanovení počtu emisních povolenek přidělených ve stěžovatelem definovaném odvětví, neboť tento výpočet zahrnuje jednak subjekty z nesprávně vymezeného dotčeného odvětví a dále lze mít i pochybnosti o spolehlivosti a správnosti údajů, z nichž výpočet vychází. Výpočet stěžovatele se odvíjí od údajů ze seznamu poskytnutého Ministerstvem životního prostředí, který oproti seznamu poskytnutému Energetickým regulačním úřadem nereagoval na průběžné změny subjektů zařazených do tohoto seznamu. Ministerstvo životního prostředí pouze mechanicky vynásobilo roční alokaci emisních povolenek uvedenou v daném seznamu pěti. Tím pádem došlo k tomu, že někteří výrobci elektřiny, kterým nebyly žádné povolenky přiděleny, na tomto seznamu byli, a naopak. Také hodnota počtu zdaněných povolenek se liší od hodnoty udávané Českou republikou v rámci řízení před Soudním dvorem.

[22] Dále se žalobce ohradil proti stěžovatelem popsanému způsobu výpočtu hranice 10 % pro přidělení emisních povolenek za úplatu. I v případě, že by dotčené odvětví bylo

vymezeno tak, jak uvádí stěžovatel, zdanění darovací daní by ve skutečnosti nerespektovalo horní hranici 10 % (což podle stěžovatele představuje 31 435 903 kusů povolenek). Vzhledem k tomu, že darovací dani ve sledovaném období podléhalo 84 415 171 kusů, je zjevné, že úplata se týkala trojnásobně vyššího počtu emisních povolenek, než umožňuje článek 10 směrnice 2003/97/ES. Soudní dvůr přitom zdůraznil, že pro směrnici není rozhodující hodnota povolenek, nýbrž jejich počet. Skutečným výsledkem výpočtu stěžovatele tak není počet emisních povolenek podléhajících dani darovací vyjádřený procentem, ale průměrná sazba daně připadající na jednu emisní povolenku v oboru energetika. Výpočet stěžovatele v podstatě simuluje situaci, jakoby část povolenek podléhala 100% zdanění, což ovšem představuje mylné východisko, neboť 100 % zdanění se prakticky rovná vyvlastnění. Jde tak o simulaci ústavně neakceptovatelné situace. K nepřipustnému překročení hranice 10 % ostatně došlo i v případě žalobce samotného, neboť pro pětileté období mu bylo přiděleno celkem 2 639 225 kusů emisních povolenek, v letech 2011 a 2012 podléhalo zdanění darovací daní celkem 365 758 kusů povolenek, což znamená, že bylo zdaněno celkem 14 % počtu žalobci přidělených emisních povolenek.

[23] V souvislosti s diskriminací a se zásadou rovnosti žalobce akcentoval skutečnost, že darovací daň zatížila pouze jedno z odvětví zahrnutých do systému obchodování s emisními povolenkami, a to odvětví samostatné výroby elektřiny ve spalovacích zařízeních nezahrnující kombinovanou výrobu elektřiny a tepla. Zásadu rovnosti je však třeba vnímat komplexně, nejen s přihlédnutím k cílům směrnice 2003/87/ES, kterým je snižování ekologické zátěže, ale zejména s ohledem na cíl samotného článku 10, jímž je dočasně zmírnit hospodářský dopad zřízení trhu s emisními povolenkami Evropskou unií, a to zabráněním ztrátě konkurenceschopnosti v některých výrobních odvětvích, na něž se tato směrnice vztahuje. Uvedených cílů bude dosaženo, pokud k redukci emisí dojde v těch odvětvích, kde lze jejich snížení dosáhnout nejlevněji, což ovšem vůbec nemusí souviset s tím, do jaké míry je provoz energeticky šetrný a efektivní. Naopak zavedení daně pro vybrané odvětví na základě kritéria energetické šetrnosti a efektivity nutně vede k narušení článku 10 směrnice 2003/87/ES.

[24] Stěžovatel se ve svém dalším vyjádření nejdříve zabýval vymezením odvětví pro účely stanovení 10% hranice. Upozornil, že ve svém výpočtu nebral v úvahu celé energetické odvětví, jak zmiňuje žalobce, ale odvětví definované v § 6 odst. 8 zákona o dani darovací. Požadavek dalšího členění nemá v tomto kontextu opodstatnění.

[25] V souvislosti se způsobem výpočtu celkového množství emisních povolenek uvedl, že se v dané věci nemůže vyjadřovat k případným daňovým povinnostem jiných provozovatelů, tato skutečnost nicméně není pro provedení výpočtu relevantní. Vhodné je však zmínit, že některé nově zařazené subjekty vznikly vyčleněním z podniků, které byly v systému emisního obchodování zahrnuty po celé obchodovací období a byly jim na vyčleněnou část alokovány povolenky. Je tedy vhodné zahrnout do výpočtu alokaci dotčených podniků na celé obchodovací období. Stěžovatel při výpočtu, kolik bylo v dotčeném odvětví alokováno emisních povolenek, vycházel z údajů uvedených v Národním alokačním plánu. Při zpracování podkladů za celou Českou republiku bylo k výše uvedeným změnám přihlédnuto a údaje předkládané v řízeních byly aktualizovány, proto také existuje rozdílný údaj o počtu emisních povolenek podléhajících dani darovací

předložený Soudnímu dvoru a předložený Nejvyššímu správnímu soudu ve vyjádření stěžovatele.

[26] K samotné podstatě výpočtu hranice 10 % stěžovatel poznamenal, že existovaly dva přístupy k výkladu této podmínky. První možností je, že budou „zpoplatněny“ v principu všechny emisní povolenky alokované v dotčeném odvětví, ale pouze určitým procentem jejich hodnoty. Tento přístup zvolil zákonodárce, pokud zatížil povolenky přidělené ve dvou letech z celkového obchodovacího období darovací daní se sazbou 32 %. Druhou možností je, že část alokovaných emisních povolenek bude přidělena bezúplatně a část za úplatu. Úplata v tomto případě není nijak určena, ale logicky se nabízí tržní cena povolenek v době jejich přidělení. Tento druhý přístup aproboval Soudní dvůr jako správný, ovšem zároveň určil, že je nutné rozsah zpoplatnění doposud hodnocený přístupem zákonodárce (první metodou) přepočítat podle druhého přístupu. Polemika žalobce, že přidělení zpoplatněné části povolenek za úplatu odpovídající jejich tržní ceně by představovala konfiskační zdanění, je v tomto kontextu zcela lichá, protože by se nejednalo o zdanění ale o přímý prodej.

[27] Zároveň stěžovatel odmítl, že by hranice 10 % měla být posuzována z hlediska každého jednotlivého výrobce elektřiny. Takový závěr odporuje smyslu odst. 28 rozsudku Soudního dvora, který implicitně předpokládá, že různé subjekty v rámci téhož odvětví mohou být podrobeny různé výši zpoplatnění emisních povolenek, a to případně i vyšší než 10 %, avšak různá výše zpoplatnění nesmí dopadat na subjekty, které jsou z hlediska darovací daně ve srovnatelném postavení.

[28] Žalobce ve svém dalším vyjádření zpochybnil stěžovatelem tvrzený počet přidělených emisních povolenek v definovaném odvětví a stejně tak celkový počet následně zdaněných emisních povolenek. Zopakoval, že počet subjektů v jednotlivých letech nebyl konstantní, přičemž vysvětlil, že docházelo k vyčlenění ze stávajících podniků, platí pouze pro některé z nich. Pokud tedy docházelo k určitým změnám v počtu subjektů působících v daném odvětví, nemůže být konečný počet emisních povolenek stanoven jako prostý pětinasobek koncového stavu těchto subjektů. V této souvislosti neobstojí ani poukaz na Národní alokační plán ČR na roky 2008 – 2012.

[29] Dále žalobce zopakoval, že ve světle rozsudku Soudního dvora nemůže obstat „hodnotový“ výpočet 10 % hranice pro přidělení povolenek za úplatu, kterou argumentuje stěžovatel. Vyjádřil se také k nepřipadnosti uvalení právě daně darovací na bezúplatně nabyté emisní povolenky, neboť ty nepředstavují dar ve smyslu civilního práva.

[30] Stěžovatel zaslal soudu další vyjádření, ve kterém zdůraznil, že počet provozovatelů (subjektů) byl při určení počtu povolenek alokovaných v dotčeném odvětví zcela irelevantní. Alokace povolenek je totiž vždy vázána na zařízení jako takové bez ohledu na to, kdo je jeho provozovatelem, a takto byly také počty povolenek Ministerstvem životního prostředí stanoveny. V rozhodných výpočtech alokovaných povolenek předložených stěžovatelem v průběhu řízení tedy počet provozovatelů (subjektů) nehrál roli. Pro úplnost však stěžovatel ve svém vyjádření ozřejmil alokaci povolenek u zpochybňovaných provozovatelů.

## V. Hodnocení věci Nejvyšším správním soudem

[31] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[32] K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, zanikly a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, přešla působnost Finančního ředitelství v Praze jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

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

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

[35] Cílem bezplatného přidělení emisních povolenek bylo zmírnění hospodářského dopadu, který mělo okamžité a jednostranné zřízení trhu s emisními povolenkami Evropskou unií, zabráněním ztrátě konkurenceschopnosti některých výrobních odvětví, na která se vztahuje tato směrnice (viz odst. 39 rozsudku Soudního dvora ze dne 17. 10. 2013, ve spojených věcech C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 a C-640/11, *Iberdrola, SA a další*, ECLI:EU:C:2013:660).

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

[37] Směrnice 2003/87/ES byla transponována do českého právního řádu prostřednictvím zákona o podmínkách obchodování s povolenkami. Tento zákon mimo jiné upravoval povolení k emisím skleníkových plynů a systém přidělování emisních povolenek. Na základě tohoto zákona vydala vláda nařízení č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008 – 2012, ve kterém byl stanoven maximální alokovaný objem povolenek na období 2008 – 2012, jež představoval pětinasobek roční kvóty stanovené Evropskou komisí, která činila 86,835264 milionu povolenek. Podle Národního alokačního plánu měly být všechny povolenky rozděleny



zdarma s výjimkou případně nespotřebovaných zbývajících povolenek z rezervy pro nové účastníky, které budou prodány v aukci na konci druhého obchodovacího období. Zařízení zařazená do Evropského systému emisního obchodování („EU ETS“) byla pro potřeby alokace povolenek rozdělena na dva soubory – zařízení s ročními emisemi CO<sub>2</sub> do 50 tisíc tun (malá zařízení) a zařízení s emisemi CO<sub>2</sub> nad 50 tisíc tun (velká zařízení). Příloha Národního alokačního plánu obsahuje úplný seznam zařízení pro obchodovací období 2008 - 2012 podle jednotlivých subjektů s uvedením počtu alokovaných povolenek.

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

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

#### ***V.A Výklad a použití rozsudku Soudního dvora***

[40] Soudní dvůr v rozsudku ve věci *ŠKO-ENERGO* konstatoval, že daň darovací, jež se týká pouze přidělení povolenek a nikoliv jejich použití, představuje poplatek zatěžující bezplatné přidělení povolenek na emise skleníkových plynů, který je neslučitelný s požadavkem bezplatnosti zavedeným směrnicí 2003/87/ES (viz odst. 18 a 24 rozsudku). Podle Soudního dvora toto opatření, jehož cílem bylo získat dodatečné příjmy pro provozovatele solárních elektráren, sleduje jiné cíle než směrnice 2003/87/ES, a nelze jej proto považovat za přísnější ochranné opatření ve smyslu článku 193 Smlouvy o fungování EU (viz odst. 25 rozsudku). Článek 10 směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání

uplatnění daně darovací, pokud tato daň nerespektuje 10 % horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, kterou stanoví tento článek.

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

[42] Z vyjádření účastníků vyplynulo, že při výkladu rozsudku Soudního dvora jsou sporné zejména tři otázky. Za prvé je nutno vyložit, jak má být vymezeno „dotčené odvětví“, což je klíčové pro následný výpočet 10 % hranice povoleného zpoplatnění povolenek. Dále se žalobce se stěžovatelem zcela rozcházejí v tom, jakým způsobem má být vypočítána hranice 10 % pro úplatné přidělení emisních povolenek, tedy zda je třeba vycházet z počtu (kusů) zdaněných povolenek nebo je nutno přepočíst celkovou částku uhrazenou na dani darovací z nabytí povolenek na jejich tržní hodnotu. Nakonec je třeba posoudit, zda zdanění pouze některých producentů emisí CO<sub>2</sub> neporušuje zásadu rovnosti.

### *Vymezení dotčeného odvětví*

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

[44] Soudní dvůr ve svém rozsudku dotčená odvětví blíže nespecifikoval. Vzhledem k tomu, že se jedná o výklad směrnice 2003/87/ES, je dle Nejvyššího správní soud třeba vymezit pojem odvětví v souladu s touto směrnicí. Dotčenými odvětvími jsou ta odvětví, ve kterých byly v pětiletém období počínajícím rokem 2008 rozděleny emisní povolenky dle uvedené směrnice. V bodě 25 jejího odůvodnění se uvádí, že „[p]olitiky a opatření je třeba provádět na úrovni členských států a na úrovni Společenství pro všechna odvětví

*hospodářství Evropské unie a ne pouze v odvětvích průmyslu a energetiky, aby se dosáhla podstatná snížení emisí. Podle článku 9 směrnice pojednávajícím o národním alokačním plánu platí, že „plán nerozlišuje mezi společnostmi nebo odvětvími tak, aby neoprávněně upřednostňoval některé podniky nebo činnosti.“ Článek 30 odst. 2 směrnice pak stanoví: „Na základě zkušeností s uplatňováním této směrnice a na základě pokroku dosaženého při monitorování emisí skleníkových plynů a ve světle vývoje v mezinárodních souvislostech vypracuje Komise zprávu o uplatňování této směrnice, ve které bude posuzovat: a) jak a zda by měla být změněna příloha I, aby zahrnovala další relevantní odvětví, mimo jiné odvětví chemického průmyslu, zpracování hliníku a oblast dopravy, jiné činnosti a emise jiných skleníkových plynů uvedených v příloze II, s cílem zlepšit ekonomickou účinnost systému; [...].*

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

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

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

[47] Žalobce dále jako možné vymezení odvětví navrhl rozdělení na veřejnou a podnikovou energetiku podle rozdělení uvedeného v Národním alokačním plánu České republiky pro roky 2005 – 2007, tedy v předešlém období rozdělování emisních povolenek. Stejně dělení bylo použito i v prvním návrhu Národního alokačního plánu České republiky pro roky 2008 – 2012, který však nebyl akceptován Evropskou komisí z důvodu stanovení vysokého počtu alokovaných povolenek ročně (viz rozhodnutí Evropské komise ze dne 26. 3. 2007). V nové verzi Národního alokačního plánu (jež byla přijata formou nařízení vlády č. 80/2008 Sb.), kde byla stanovena roční alokace povolenek v souladu s rozhodnutím Evropské komise na 86 835 264 milionů ročně, se již neuvádí rozdělení povolenek po sektorech, nýbrž přímo po zařízeních jednotlivých emitentů s tím, že základními kritérii byly průměry let 2005 a 2006. Z této konečné verze Národního alokačního plánu je proto třeba vycházet. Rozdělení energetiky na veřejnou a podnikovou tak nemá oporu v žádném z dokumentů relevantních pro pětileté období počínající rokem 2008.

[48] Není také namístě vymezit dotčené odvětví tak, jak bylo identifikováno v § 6 odst. 8 zákona o dani darovací, tj. jako výrobu elektřiny spalováním paliv s tím, že podle § 20

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

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

#### *Výpočet 10 % hranice pro přidělení povolenek za úplatu*

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

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

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

[53] Z článku 10 směrnice 2003/87/ES i z rozsudku Soudního dvora tak plyne, že přidělení 10 % (počtu) povolenek mohlo být spojeno s určitou formou úplaty. Za úplatu je přitom třeba považovat nejen prodej povolenek za jejich tržní cenu (jak mylně uvažuje stěžovatel), ale také jakýkoliv poplatek související se samotným přidělením povolenky (viz odst. 18 rozsudku ve věci *ŠKO-ENERGO*), tj. i daň darovací, jejíž sazba činí 32 % z tržní hodnoty emisní povolenky. Bylo na členském státu, jakou formu a výši úplaty v případě

10 % emisních povolenek zvolí, či zda ponechá všechny povolenky zadarmo. Stále však musel respektovat požadavek směrnice, aby 90 % povolenek bylo přiděleno v pětiletém období počínajícím rokem 2008 zdarma, tedy bez jakékoliv úplaty. Směrnice umožnila členskému státu zpoplatnit (ať již tržní cenou či jakýmkoliv poplatkem) 10 % povolenek, nikoliv vybrat částku odpovídající tržní hodnotě 10 % přidělených povolenek. Tohoto výsledku však mohl členský stát dosáhnout prodejem 10 % povolenek. Tento přístup ovšem český zákonodárce nezvolil a pochopitelně ani zvolit nemohl, pokud přidělení části povolenek „zpoplatnil“ až v průběhu pětiletého období počínajícího rokem 2008, pro které v Národním alokačním plánu stanovil, že všechny povolenky (s výjimkou případně nespotřebovaných zbývajících povolenek z rezervy pro nové účastníky) budou rozděleny zdarma.

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

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

### *Posouzení dodržení zásady rovnosti*

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

[57] Zásada rovnosti, resp. nediskriminace, vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a odlišnými situacemi stejně, není-li takové zacházení objektivně odůvodněno (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 10. 1. 2006 ve věci *IATA a ELFAA*, C-344/04, Sb. rozh. s. I-403, bod 95, ze dne 7. 7. 2009 ve věci *S. P. C. M. a další*, C-558/07, Sb. rozh. s. I-5783, bod 74 či ze dne 14. 9. 2010 ve věci *Akzo Nobel Chemicals a Akcros Chemicals v. Komise a další*, C-550/07 P, Sb. rozh. s. I-8301, bod 55). Rozdílné zacházení však může být odůvodněno, pokud je založeno na objektivním a přiměřeném kritériu, tedy pokud to souvisí s právně přípustným cílem sledovaným dotčenými právními předpisy a pokud je tato rozdílnost přiměřená cíli sledovanému dotčeným zacházením (viz např. rozsudek ze dne 16. 12. 2008 ve věci *Arcelor Atlantique et Lorraine a další*, C-127/07, Sb. rozh. s. I-9895, bod 47).

[58] Ve směrnici 2003/87/ES je zásada rovného zacházení specifikována v příloze III (*Kritéria pro národní alokační plány podle článků 9, 22, a 30*) bodě 5, který zakazuje

členskému státu, aby při přidělování povolenek neoprávněně upřednostňoval některé podniky nebo činnosti.

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

[60] Při výkladu principu rovnosti vycházel Nejvyšší správní soud také z judikatury Ústavního soudu, podle které je třeba chápat rovnost jako relativní kategorii, jež vyžaduje odstranění neodůvodněných rozdílů. Zásadě rovnosti v právech je proto třeba rozumět tak, že právní rozlišování v přístupu k určitým právům nesmí být projevem libovůle, neplyne z ní však závěr, že by každému muselo být přiznáno jakékoli právo (viz např. nálezy ze dne 25. 4. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 16/93, N 25/1 SbNU 189, 131/1994 Sb., či ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02, N 11/29 SbNU 79, 40/2003 Sb. atd.).

[61] Je tedy třeba posuzovat srovnatelnost postavení subjektů, kteří byli podrobeni dani, a subjektů, jež daňovou povinnost neměli. O nerovné zacházení zavedením zdanění v určité hospodářské oblasti se totiž nejedná v případě, kdy je tato oblast dostatečně odlišitelná od ostatních oblastí (srov. např. také stanovisko generální advokátky ze dne 21. 3. 2013 ve věci *Iberdrola*). Není totiž namístě – taktéž z důvodu respektování principu rovnosti – upravovat režim nestejných věcí a procesů stejně (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, N 89/53 SbNU 125, 181/2009 Sb.). Odlišitelnost se vyznačuje například tím, že produkty/služby produkované v určitém odvětví nejsou substituty k produktům/službám nabízeným v jiném odvětví nepodléhajícím dani. Rozdílnost se může projevit také v jiném postupu při výrobě obdobných produktů, třeba postupu méně efektivním, který se zákonodárce rozhodne regulovat zavedením zdanění.

[62] Výkladem zásady rovnosti v daňové oblasti se Ústavní soud zabýval ve svém plenárním nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, N 102/65 SbNU 367, 220/2012 Sb., ve kterém přezkoumával ústavnost právní úpravy obsahující zavedení odvodů a zdanění elektřiny z fotovoltaických elektráren a souvisejících předpisů, mimo jiné také novely zákona o dani darovací, která zavedla právě zdanění emisních povolenek. Porušení zásady rovnosti uvalením daně pouze na některé subjekty zde neshledal. V bodě 75 nálezu uvedl, že „[u]rčitá zákonná úprava, jež zvýhodňuje jednu skupinu či kategorii osob oproti jiným, nemůže [...] být sama o sobě bez dalšího označena za porušení principu rovnosti. Zákonodárce má určitý prostor k úvaze, zda takové preferenční zacházení zakotví. Musí přitom dbát o to, aby zvýhodňující přístup byl založen na objektivních a rozumných důvodech (legitimní cíl zákonodárce) a aby mezi tímto cílem a prostředky k jeho dosažení (právní výhody) existoval vztah přiměřenosti (viz např. rozsudky Evropského soudu pro lidská práva ve věcech *Abdulaziz, Cabales a Balkandali* z r. 1985, § 72; *Lithgow* z r. 1986, § 177 a *Inze* z r. 1987, § 41).“ Ústavní soud přitom rozlišuje mezi uplatněním zásady rovnosti v oblasti občanských a politických práv a svobod, která se vyznačuje povinností státu zdržet se zásahů do nich, a v oblasti práv hospodářských, sociálních, kulturních a menšinových, kde je stát častěji nucen k aktivním zásahům, jež mají odstranit křiklavé aspekty nerovnosti mezi různými

skupinami složitě sociálně, kulturně, profesně či jinak rozvrstvené společnosti. V druhé z uvedených oblastí proto zákonodárce disponuje logicky mnohem větším prostorem k uplatnění své představy o přípustných mezích faktické nerovnosti uvnitř ní. Preferenční zacházení s určitou skupinou či kategorií osob zde tudíž volí mnohem častěji. Zároveň Ústavní soud zdůraznil, že ve fiskálních otázkách (jako bylo zavedení odvodu z elektřiny ze solárních elektráren dopadající pouze na některé výrobce elektřiny) je nutno respektovat vůli zákonodárce k přijetí jím zvolených opatření, pokud jsou splněny podmínky legitimního zákonného účelu prosazovaného racionálním prostředky a současného vyloučení evidentní svévole (viz bod 76 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11).

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

[64] V nyní projednávaném případě zkoumal soud dodržení zásady rovnosti v kontextu zavedení daně darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek v několika rovinách. První rovinou je, že zdanění bylo zavedeno pouze v jednom z odvětví, na které se směrnice 2003/87/ES vztahuje, a to v odvětví energetiky. Je však evidentní, že odvětví energetiky je dostatečně odlišné od průmyslových odvětví, a to zejména z hlediska odlišných činností a produkce. Nelze proto považovat za diskriminační, pokud dani darovací podléhalo pouze odvětví energetiky.

[65] V rámci druhé roviny soud hodnotil, zda nedošlo k diskriminaci některých podniků či zařízení uvnitř energetického odvětví. Zdanění byli totiž podrobena pouze výrobci elektřiny spalováním paliv. Důvodová zpráva k zákonu 402/2010 Sb., kterým byla do zákona o dani darovací zavedena daň z bezúplatného nabytí emisních povolenek, uvádí jako důvod zavedení daně darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek krytí výdajů na podporu výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů, která byla zakotvena v zákoně č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), účinném do 31. 12. 2012. Z tohoto odůvodnění ovšem jednak není patrné, z jakého důvodu byla zdaněna pouze určitá část výrobců elektřiny, a jednak tento účel nekoresponduje s cíli směrnice 2003/87/ES (viz odst. 25 rozsudku Soudního dvora ve věci *ŠKO-ENERGO*).

[66] Nicméně je třeba konstatovat, že výroba elektřiny spalováním paliv není v konkurenčním vztahu (případně pouze ve vztahu velmi volném) k ostatním činnostem spadajícím do energetického odvětví, tedy činnostem rafinerie minerálních olejů a koksovací pece (viz příloha I směrnice). Pokud jsou zdaněny pouze podniky zabývající se výrobou elektřiny spalováním paliv, nejde o jejich znevýhodnění ve srovnání s ostatními podniky v energetickém odvětví, neboť tyto činnosti nejsou vzájemně zastupitelné a tvoří odlišné trhy. Nejedná se tedy o srovnatelné činnosti, a proto zde není nutno vyžadovat rovné zacházení. Bylo jen na vůli zákonodárce, kterou z činností v oblasti energetiky podrobí darovací dani.

[67] Zákon o dani darovací však od daně osvobodil výrobu elektřiny a tepla kombinovaným způsobem. Je proto nutno posoudit, zda není zvýhodnění těchto

vybraných výrobců diskriminační vůči ostatním. Nejvyšší správní soud v tomto vynětí nespatřuje znaky svévole, neboť zákonodárce tímto podpořil současnou výrobu elektřiny a tepla, kterou zřejmě považoval za efektivnější a šetrnější nežli samostatnou výrobu elektřiny spalováním paliv bez využití produkovaného tepla. Podpora těchto výrobců ostatně odpovídá účelu směrnice spočívajícímu v podpoře používání technologií, které účinněji využívají energii, včetně technologie kombinované výroby tepla a elektřiny (kogenerací), jež produkují méně emisí na jednotku výstupu (viz bod 20 odůvodnění směrnice 2003/87/ES). Záměr zatížit ekologicky méně šetrné výrobce elektřiny je také v souladu s environmentálními cíli směrnice 2003/87/ES. Nejvyšší správní soud proto neshledal porušení zásady rovnosti ani v rovině výrobců elektřiny spalováním paliv, neboť zde existoval racionální důvod, pro který byli darovací dani podrobeni pouze méně efektivní výrobci elektřiny spalováním paliv.

### *Dílčí závěr*

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

### *V.B Posouzení kasačních námitek*

[69] Stěžejní kasační argumentace směřovala proti závěru krajského soudu o nesouladu daně darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek s právem EU. Tuto otázku však Nejvyšší správní soud nemůže zodpovědět bez toho, aby zjišťoval dosud neposuzované skutkové okolnosti, a to celkový počet rozdělených emisních povolenek v odvětví energetiky v pětiletém období počínajícím rokem 2008 a počet zdaněných povolenek. Úvahu, zda byla dodržena hranice 10 %, ovšem ve svém rozsudku nenaznačil ani krajský soud, který dospěl k závěru o nesouladu české daně darovací s právem EU zejména z důvodu porušení zásady rovného zacházení, neboť darovací dani podléhalo pouze jedno z odvětví zahrnutých do systému obchodování s emisními povolenkami. Tyto závěry však byly výše vyvráceny. Krajský soud nadto ani své úvahy dostatečně nerozvinul a není zcela zřejmé, jakým právním názorem se měl stěžovatel v dalším řízení řídit. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se stěžovatelem v tom, že napadený rozsudek je nezákonný a nepřezkoumatelný, a je proto namístě jej zrušit.

[70] S většinou kasačních námitek se však Nejvyšší správní soud věcně neztotožnil. Za nesprávnou považuje argumentaci stěžovatele, že správní orgány nemohly postupovat nezákonně, pokud vybraly daň podle zákona. Z konstantní judikatury Soudního dvora i rozhodovací praxe Ústavního soudu (viz nález ze dne 21. 2. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 19/04) totiž vyplývá, že orgány veřejné moci jsou od okamžiku vstupu České republiky do EU povinny aplikovat unijní právo přednostně před českým zákonem tehdy, pokud je český zákon s právem EU v rozporu.

[71] V posuzovaném případě tedy byly správní orgány i krajský soud povinny respektovat požadavky vyplývající ze směrnice 2003/87/ES, která upravovala předpoklady



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

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

[73] Ve věci není důvodná ani argumentace žalobce týkající se nevhodnosti uvalení daně darovací na bezúplatně nabyté povolenky. Jakkoliv lze se žalobcem souhlasit v tom, že přidělení emisní povolenky od státu není klasickým darováním ve smyslu civilního práva, přípustnost použití tohoto instrumentu již bylo akceptováno Ústavním soudem ve výše zmíněném nálezu Pl. ÚS 17/11. Stát navíc disponuje poměrně širokou diskrecí v tom, jakou daň zvolí, aby shromáždil finanční prostředky pro zabezpečování svých funkcí a politik. Vyměřovaná daň však nesmí omezovat vlastnické právo osoby povinné k zaplacení daně takovým způsobem, který by se přičil ustanovení čl. 4 odst. 4 Listiny (viz výše cit. nález Ústavního soudu 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08).

[74] Vzhledem k výše uvedenému lze shrnout, že krajský soud sice rozhodnutí stěžovatele správně zrušil, ovšem na základě argumentace, která byla zcela popřena závěry rozsudku Soudního dvora o předběžné otázce. Krajský soud se zejména nezabýval klíčovou otázkou, zda český zákonodárce respektoval 10 % hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu. Bez této úvahy však nemohl dospět k závěru o rozporu právní úpravy s právem EU. Vznikl tak důvod pro zrušení rozsudku krajského soudu (srov. k tomu usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud však vzal do úvahy, že již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí stěžovatele, neboť ten se s odvoláním žalobce vypořádal zcela nesprávně. Stěžovatel se totiž nijak nezabýval možným nesouladem uplatnění daně darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek se směrnicí 2003/87/ES a konstatoval, že bylo nutno aplikovat český zákon o dani darovací bez ohledu na unijní právo. Nejvyšší správní soud proto zrušil i rozhodnutí stěžovatele. Pokud by totiž zrušil pouze rozsudek krajského soudu a zavázal by jej správným právním názorem, krajský soud by v dalším řízení rozhodnutí stěžovatele opět zrušil, tentokrát již na základě Nejvyšším správním soudem vyslovené právní argumentace. Takový postup by však dle názoru Nejvyššího správního soudu byl zcela neefektivní (k možnosti obdobného postupu srov. např. rozsudek NSS ze dne 11. 7. 2012, č. j. 1 As 78/2012 – 35).

[75] Stěžovatel bude v dalším řízení muset znovu posoudit oprávněnost žalobci vybrané daně darovací, přičemž bude vycházet ze závěrů Soudního dvora, podrobněji vyložených

Nejvyšším správním soudem. Postup stěžovatele při novém projednání odvolání žalobce bude následující.

[76] Nejprve stěžovatel zjistí, zda byla v odvětví energetiky, vymezeném podle přílohy I směrnice 2003/87/ES, v pětiletém období počínajícím rokem 2008 dodržena 10 % hranice pro přidělení emisních povolenek za úplatu. K tomu je ovšem třeba postavit najisto, kolik emisních povolenek bylo celkově za toto období podnikům se zařízeními spadajícími do oblasti energetiky (tj. spalovací zařízení o jmenovitém tepelném příkonu větším než 20 MW, s výjimkou zařízení pro spalování nebezpečných nebo komunálních odpadů, rafinerie minerálních olejů a koksovací pece) rozděleno, a dále jaký počet z těchto povolenek podléhal v letech 2011 a 2012 zdanění darovací daní. Tyto informace 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 CO<sub>2</sub>. 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 počínajícím rokem 2008. Při výpočtu 10 % hranice bude stěžovatel vycházet z počtu zdaněných emisních povolenek, nikoliv z jejich hodnoty. Nebude tedy kalkulovat s tím, že bylo zpoplatněno pouze 32 % každé zdaněné povolenky, neboť tento jeho přístup neodpovídá ani smyslu článku 10 směrnice ani závěrům Soudního dvora v rozsudku ve věci *ŠKO-ENERGO* (viz výše body [53] až [59]).

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

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

[80] Z judikatury Soudního dvora jednoznačně vyplývá, že všechny orgány členského státu, včetně orgánů veřejné moci, jsou povinny vykládat vnitrostátní právo v souladu se směrnicemi vydanými Evropskou unií nebo aplikovat ustanovení směrnice přímo.

V případě nesouladu vnitrostátního právního předpisu s požadavkem směrnice, jsou orgány povinny přednostně aplikovat směrnici, pokud jsou zároveň splněny podmínky přímého účinku směrnice. Cílem přímého účinku je nepřipustit, aby pochybením členského státu trpěla práva jednotlivců. Ti se proto v případě porušení svých práv mohou dovolat unijní úpravy před vnitrostátními orgány. Podmínky přímého účinku, jež byly definovány v rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 4. 12. 1974, ve věci C-41/74, *van Duyn*, jsou následující: 1) marné uplynutí lhůty pro transpozici a implementaci směrnice, 2) dostatečná přesnost a bezpodmínečnost dotyčného ustanovení, 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinnosti jednotlivci.

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

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

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

## VI. Závěr

[86] Nejvyšší správní soud na základě shora předestřené argumentace napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. S ohledem na důvody zrušení rozsudku krajského soudu a efektivitu dalšího procesního postupu přistoupil podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. také ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatele. Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[87] O náhradě nákladů řízení rozhodne Nejvyšší správní soud v samostatném usnesení.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. července 2015

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu