



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Alpiq Generation (CZ) s. r. o.**, se sídlem Dubská 257, Kladno – Dubí, zastoupena JUDr. Tomášem Sequensem, advokátem, Kocian Šolc Balaštík, advokátní kancelář, s. r. o., se sídlem Jungmanova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2012, č. j. 47 Af 1/2012 - 81,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2012, č. j. 47 Af 1/2012 - 81, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 14. 12. 2011, č. j. 5520/11-1400-203043, **se zrušuje**, a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15.826 Kč, která je splatná do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Tomáše Sequense, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalované Odvolací finanční ředitelství (dříve Finanční ředitelství v Praze) domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2012, č. j. 47 Af 1/2012 - 81, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Praze (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem zrušil - pro rozpor s komunitárním právem - rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 14. 12. 2011, č. j. 5520/11-1400-203043, (dále též „rozhodnutí žalovaného“), kterým bylo

zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzen platební výměr Finančního úřadu v Kolíně ze dne 10. 6. 2011, č. j. 201583/11/030963205021, na daň darovací z emisních povolenek ve výši 140.938.080 Kč (dále také „platební výměr“), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Současně žalovanému uložil zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11.640 Kč.

Krajský soud ve svém rozsudku nejprve rozvedl podání účastníků řízení, skutkové okolnosti projednávané věci a v kontextu preambule (bodů 23 a 24) vyložil zejména čl. 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2003/87/ES, o vytvoření systému obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a etc. ... (dále také „směrnice“), který ve větě druhé zakotvoval pravidlo, že: *„Pro pětileté období počínající dnem 1. ledna 2008 členské státy přidělí alespoň 90% povolenek zdarma“*.

Výraz zdarma je třeba vykládat materiálně, tj. že ze směrnice plyne povinnost státu přidělit povolenky přinejmenším v rozsahu 90% bez nároku na jakékoliv protiplnění, ať již vybírané přímo nebo nepřímo.

Byť směrnice výslovně připouští i možnost souběžné regulace přidělování a obchodování s emisními povolenkami prostřednictvím daňových opatření (ke kontrole čehož je pověřena ostatně i Komise), z čl. 24 směrnice vyplývá, že daňovou politiku, jako nástroj snižování emisí skleníkových plynů, připouští pouze ve vztahu k zařízením, jež nespadají do působnosti směrnice. Směrnice proto sama o sobě nijak neharmonizuje daňové aspekty systému emisních povolenek. Nelze však z ní ani dovodit, že by připouštěla, aby členské státy prostřednictvím daňové politiky narušovaly plnění svých povinností stanovených směrnicí (přidělit 90% emisních povolenek bezplatně). I s přihlédnutím k judikatuře Evropského soudního dvora (např. ve věci sp. zn. C 64/09, sp. zn. C-2/10, sp. zn. C-159/00), třeba dovodit, že z hlediska evropského práva je nutno darovací daň uvalenou na emisní povolenky novelou zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon“), provedenou zákonem č. 402/2010 Sb. s účinností od 1. 1. 2011, považovat za rozpornou s čl. 10 směrnice. Na uvedeném nic nemění ani názor žalovaného, že oblast daně darovací není evropským právem dotčena (harmonizována).

Jak vyplývá z preambule, byla směrnice přijata jako opatření dle čl. 192 odst. 1, resp. čl. 175 odst. 1 Smlouvy o založení Evropských společenství. Zpoplatnění emisních povolenek nad rámec čl. 10 směrnice je tak nepochybně přísnějším opatřením, neboť silněji motivuje ke snížení emisí a odprodeji nadbytečných emisních povolenek. Zdanění emisních povolenek - např. daní darovací tak nebylo ze strany zákonodárce vyloučeno, muselo však respektovat limity stanovené čl. 10 směrnice. Jak plyne ze stenografického záznamu jednání Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky (čl. III. novely byl přijat jako pozměňovací návrh doporučený hospodářským výborem a proto k jeho ustanovením neexistuje důvodová zpráva), cílem novely ale nebylo přijetí přísnějšího opatření za účelem posílení redukce emisí skleníkových plynů, nýbrž výhradně nalezení dílčího zdroje, jimiž by mohl český stát pokrýt své výdaje na podporu poskytovanou výrobcům elektrické energie z fotovoltaických elektráren.

Pokud darovací daň zatížila pouze jedno z odvětví zahrnovaných do systému obchodování s emisními povolenkami (odvětví výroby elektřiny), je způsobila narušit

pokračování

dosahování cílů směrnice a vede k definitivnímu závěru o rozporu novely zákona č. 357/1992 Sb. (zákona č. 402/2010 Sb.) s evropským právem. Nesplňuje totiž podmínky přípustnosti přísnějšího opatření podle čl. 193 smlouvy o fungování evropské unie, dříve čl. 176, resp. čl. 130 Smlouvy o založení Evropských společenství, požadující přidělení nejméně 90% emisních povolenek zdarma. V návaznosti na čl. 10 směrnice lze naopak dovozovat právo žalobkyně na „bezplatné přidělení“ emisních povolenek v této výši. Tento přímý účinek směrnice však nebyl ze strany státu respektován a emisní povolenky přidělené žalobkyni byly zdaněny. Správně však novelizované ustanovení zákona nemělo být pro rozpor s evropským právem vůbec aplikováno a daň finančním úřadem vyměřena. Soud proto zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém je vázán vysloveným právním názorem krajského soudu.

Krajský soud ale nepřisvědčil žalobkyni v otázce namítaného porušení zásady rovného zacházení ve smyslu čl. 5 přílohy III. směrnice. Je tomu tak proto, že o rovném zacházení lze hovořit pouze v situaci, kdy jsou dotčená odvětví ve skutečném konkurenčním vztahu. Žalobkyně však namítala, že oproti ní byli zvýhodněni výrobci tepla, resp. kombinované výroby tepla a elektrické energie v kogeneračních jednotkách. Na místě není též opodstatněné tvrzení o zvýhodnění společné výroby tepla a elektřiny, zejména proto, že podpora této kombinované výroby je v souladu s politikou Evropské unie a navazuje na ustanovení směrnice č. 2004/8/ES, o podpoře kombinované výroby tepla a elektřiny. Žalobkyní dovozované nerovné postavení proto za tohoto stavu není na místě. Výjimkou však v této souvislosti je zvýhodnění neefektivních kogeneračních provozů. Provedené selektivní zdanění jen úzké skupiny výrobců elektrické energie (výrobců elektřiny na bázi spalování paliv) tak narušilo konkurenční prostředí mezi všemi výrobci energie (z různých zdrojů).

Z rozhodné právní úpravy (směrnice i zákona) lze rovněž dovodit dostatečný základ pro vznik legitimního očekávání ze strany výrobců elektřiny, včetně žalobkyně, že s přidělením emisních povolenek nebude spojena povinnost finančního protiplnění. Provedenou novelou zákona však zákonodárce toto legitimní očekávání zásadně porušil. Nelze totiž přejít skutečnost, že zákonodárce ke zdanění přistoupil až v okamžiku, kdy žalobkyně nemohla ovlivnit počet povolenek, které jí může být přiděleno [§ 10 odst. 3 písm. a) 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“)]. Novela tak představuje „nepravou retroaktivní úpravu“. Vzhledem ke zjištění o porušení principu právní jistoty v důsledku přijetí právní úpravy, založené na nepravé retroaktivitě je důvodná i námitka žalobkyně o rozporu žalobou napadeného rozhodnutí s ústavním pořádkem. Relevantní je tak i žalobkyní poukazovaný nálezný Ústavního soudu, publikovaný pod č. 63/1997 Sb. (nálezný ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/1996).

Krajský soud rovněž nepřisvědčil žalobkyni, jde-li o námitku, že je rozhodnutí žalovaného nezákonné proto, že nemá zákonnou oporu provedený výpočet daně z důvodu nemožnosti určit cenu emisní povolenky v souladu s právními předpisy. Je tomu tak proto, že neshledal překročení zákona (§ 7a odst. 2 zákona) Ministerstvem životního prostředí, pokud cenu za emisní povolenku samo stanovilo, namísto toho, aby ji pouze - slovy zákona „zveřejnilo“.

Pochybnosti však vzbuzuje absence zákonného vymezení období, za které má být průměrná tržní hodnota stanovena (zda z obchodů ze dne 28. února příslušného kalendářního roku, nebo za více dnů, a pokud ano, tak za jaké období), neboť ho zákon nevymezuje. Postup Ministerstva životního prostředí v této otázce, které vzalo za rozhodnou průměrnou cenu obchodů ze dne 28. února příslušného kalendářního roku, se jeví jako rozporný s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Ve svém důsledku tento postup znamená (*pomine-li se, že den 28. 2. příslušného roku nemusí být pracovním dnem a tedy že k tomuto dni neproběhnou žádné obchody s povolenkami*), že by to bylo právě Ministerstvo životního prostředí, které by svým uvážením, a nikoliv zákon, stanovovalo daňové zatížení poplatníků darovacích daní z emisních povolenek. Z důvodu procesní ekonomie a zjištěného rozporu s evropským právem proto krajský soud nepředložil věc k posouzení Ústavnímu soudu, ale žalobou napadené rozhodnutí žalovaného sám zrušil.

Proti tomuto rozsudku podalo Odvolací finanční ředitelství jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“), včasnou kasační stížnost, kterou výslovně opřelo o ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel má především za to, že je napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný a protičetlivý. Tento správní soud se při vyslovení závěru o rozpornosti rozhodnutí žalovaného s evropským právem nezabýval vůbec otázkou, jak mohl žalovaný správní orgán zákon porušit a současně podle něj i postupovat. Krajský soud zásadním způsobem především pochybil v tom, že nezkoumal soulad napadeného správního rozhodnutí s platným právem, kterým jsou správní orgány vázány (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 4 Ústavy) a namísto toho zkoumal soulad tuzemské úpravy s evropským právem, což mu však nepřísluší. Správní soud v napadeném rozsudku také neuvádí, jakým způsobem měly, resp. mohly správní orgány naplnit dikci zákona, ani to, jaký je závazný právní názor, kterým jsou správní orgány v dalším řízení vázány (krajský soud bez dalšího jen zrušil rozhodnutí žalovaného, aniž mu současně sdělil, jak má dále - v souladu s platným právem - postupovat).

Po věcné stránce krajskému soudu především vytyká nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení. Tento správní soud dospěl k vadnému právnímu názoru, dovodil-li, že uvalení darovacích daní na bezplatně přidělené emisní povolenky je v rozporu s právem Evropských společenství. Nesprávně vyslovil i názor, že správce daně a žalovaný porušili zákon, pokud aplikovali zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o trojdani“), ačkoliv měli správně vycházet z právní úpravy Evropských společenství, která jeho aplikaci vylučuje.

Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem ani v tom, pokud dovozuje, že by směrnice mohla mít přímý účinek. Tento účinek je typický pro primární právo a nařízení. U směrnice je tomu tak jen v případě marného uplynutí lhůty k transpozici směrnice do vnitrostátního práva. K tomu ale nedošlo, stejně jako nedošlo ke zhoršení právního postavení třetích osob. I kdyby však tomu tak bylo (směrnice by měla přímý účinek a žalovaný by na něj nerefletoval), nebyl by to důvod ke zrušení rozhodnutí správního orgánu.

pokračování

Stěžovatel přdestírá i výčet podmínek, za nichž se jednotlivec může dovolávat přímého účinku směrnice (uplynula lhůta k transpozici, norma je dostatečně určitá, normou nedochází k uložení povinností jednotlivci, vnitrostátní právo je v rozporu s normou nebo její výklad není v souladu se směrnicí) a zdůrazňuje, že směrnice (Směrnice 2003/87/ES) byla transponována do tuzemského práva zákonem 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 obchodování s povolenkami“).

Zákon o trojdani oproti tomu upravuje majetkové daně, včetně daně darovací, a směrnice se tak zabývá zcela odlišnou materií. Na úrovni Evropských společenství přitom není žádný právní předpis (směrnice) který by harmonizoval majetkové daně včetně daně darovací (zde z bezúplatně nabytého majetku - emisních povolenek). Není tak možné, aby se krajský soud dovolával neslučitelnosti zákona o trojdani s právem Evropských společenství - se směrnicí, a ukládal mu aplikovat přednostně právo Evropských společenství před právem vnitrostátním.

Krajský soud se mylí také v tom, že bylo zasaženo do práva žalobkyně na legitimní očekávání. Žalobkyně nemohla jakkoliv předjímat ve svůj prospěch, že jí správce daně nevyměří darovací daň za situace, kdy došlo ke změně zákona, a to zákonem č. 402/2010 Sb., na jehož základě se předmětem darovací daně v letech 2011 a 2012 stalo i bezúplatné nabytí emisních povolenek. V této souvislosti je přitom nutno zdůraznit, že žalobkyni byly přiděleny emisní povolenky v souladu s národním alokačním plánem, které obdržela zdarma (Ministerstvu životního prostředí za tyto povolenky žalobkyně nic neuhradila). Směrnicí tak bylo vyhověno a v žádném případě nejde o kolizi mezi zákonem o trojdani a směrnicí. Je tomu tak proto, že obě normy mají odlišný předmět úpravy, a tedy i věcnou působnost.

Stěžovatel nad rámec uvedeného podotýká, že legitimitou a poukazovanou retroaktivitou provedené novelizace - tedy i daně darovací z emisních povolenek - se zabýval již i Ústavní soud. Bylo tomu tak v nález pléna Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl ÚS 17/2011, v němž dospěl k jednoznačnému závěru, že v tomto případě nejde o retroaktivní zdanění.

Žalobkyně v obsáhlém písemném vyjádření považuje kasační stížnost za neopodstatněnou. Napadený rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ani pro nesrozumitelnost a ani pro nedostatek důvodů. Tento rozsudek netrpí rozporností výroku a odůvodnění, ale ani jinými vadami, které by měly za následek jeho nepřezkoumatelnost. Naopak je to kasační stížnost, která je nesrozumitelná a svědčí o nepochopení systému evropského práva.

Rozsudek není ani nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předešlém řízení. Krajský soud naopak zcela opodstatněně dospěl k závěru, že je nezákonné rozhodnutí odvolacího správního orgánu, neboť ten na projednávanou věc (otázku stanovené daně) neaplikoval směrnici, která měla přednost před zákonem, ačkoliv to měl správně učinit. Namítaná nezákonnost rozsudku je v tomto směru výsledkem nepochopení účinků evropského práva na právní řád České republiky. Stěžovatel nadto

napadá pouze jeden závěr krajského soudu - o nesouladu vnitrostátní úpravy zdanění daní darovací bezplatně přidělených povolenek (zavedené zákonem č. 402/2010 Sb.) se směrnicí. Zcela stranou však ponechává další závěry krajského soudu, na nichž napadený rozsudek rovněž stojí. Konkrétně, že rozhodnutí odvolacího správního orgánu odporuje právu Evropské unie z důvodu porušení zásady rovného zacházení, právní jistoty a legitimního očekávání, a že je i v rozporu s ústavním pořádkem z důvodu nastaveného systému určování ceny emisních povolenek. Pokud pak stěžovatel tyto další právní závěry krajského soudu nyní nenapadá, lze dovozovat, že se s nimi ztotožňuje. I kdyby však byl napadený dílčí právní názor krajského soudu nesprávný, nemělo by to význam pro posouzení zákonnosti zrušujícího rozsudku krajského soudu jako celku. V podrobnostech proto žalobkyně odkazuje na podanou žalobu a judikaturu kasačního soudu a Evropského soudního dvora. Žalobkyně proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl a přiznal jí náhradu nákladů řízení.

Z předloženého správního a soudního spisu, jakož i z dosavadního průběhu řízení vyplývají následující rozhodné skutkové okolnosti:

Žalobkyně je společností, která ve svých zařízeních vyrábí elektrickou energii spalováním paliv, přičemž podle svého vyjádření při tom používá i sorbenty, snižující oxidy síry v exhalacích. K výzvě správce daně podala žalobkyně dne 29. 3. 2011 přiznání k dani darovací, ve kterém uvedla toliko své identifikační údaje a autorizovala jej. K tomuto nevyplněnému daňovému přiznání připojila listinu z téhož dne, ve které uvedla důvody, pro které se domnívá, že není poplatníkem daně (uvedla, z jakých skutkových a právních důvodů na ni nedopadá povinnost hradit darovací daň a deklarovala, že postup správce daně a jeho závěry jsou v rozporu s evropským právem i ústavním pořádkem České republiky). K výzvě správce daně o odstranění pochybností setrvala na svých závěrech a ve vyjádření ze dne 23. 5. 2011 uvedla, co lze zjistit z příloh podaného přiznání, když v tomto vyčíslila, k jakým hodnotám základu daně a daně správce daně při svém rozhodování nejspíše dojde. Setrvala však na údajích vyplněných v daňovém přiznání, a to, že na řádcích 123 a 124 přiznání má být uvedena 0. Následně správce daně vydal dne 10. 6. 2011 platební výměr, v němž toliko vyčíslil výši daně (140.938.08 Kč) a její splatnost. V jeho odůvodnění po té deklaroval základ daně částkou 440.431.500 Kč, sazbu daně 32% a daň ve výši 140.938.08 Kč a dále uvedl, že při stanovení základu daně vyšel z údajů uvedených v podaném daňovém přiznání a z průměrné ceny emisní povolenky, která dle ust. § 7a odst. 1 zákona o trojdani činí 349,84 Kč.

Proti tomuto platebnímu výměru správce daně podala žalobkyně odvolání. V něm setrvala na svých výhradách, že jí provozovaná zařízení nespádají do definice zařízení podle ust. § 6 odst. 8 zákona o trojdani. V této souvislosti jí přidělené emisní povolenky proto nemohou být předmětem daně darovací (viz § 6 odst. 8 zákona o trojdani). Vyměřená daň je tak v rozporu s komunitárním právem i ústavním pořádkem. Navíc je platební výměr i nepřezkoumatelný a v rozporu s ust. § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu ve vazbě na ust. § 147 odst. 2 daňového řádu (správce daně se vůbec nevypořádal s návrhy žalobkyně a neuvedl, jak hodnotil důkazní prostředky a podané přiznání, které nebylo vůbec vyplněno).

Žalobou napadeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 14. 12. 2011, č. j. 5520/11-1400-203043, bylo odvolání žalobkyně zamítnuto. Jde-li o vytýkané

pokračování

vady řízení při dokazování a o jiné nezákonnosti, odvolací správní orgán téměř doslovně do odůvodnění svého rozhodnutí převzal obsah přípisu ze dne 10. 11. 2011, č. j. 5804/11-1400-203043, a seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které bylo již dříve zasláno žalobkyni v intencích postupu dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Následně pak uzavřel, že není příslušný vyjádřit se k odvolací námitce, že cena emisní povolenky byla stanovena nepříslušným orgánem (Ministerstvem životního prostředí), který je však pouze orgánem, jež tuto tržní hodnotu zveřejní.

Ke správní žalobě žalobkyně krajský soud napadené rozhodnutí odvolacího správního orgánu zrušil svým rozsudkem ze dne 8. 11. 2012, č. j. 47 Af 1/2012 - 81, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem v této věci je právě posouzení zákonnosti uvedeného rozsudku krajského soudu a jemu předcházejícího rozhodnutí odvolacího správního orgánu ze dne 14. 12. 2011, č. j. 5520/11-1400-203043.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je opodstatněná.

Jádrem sporu mezi účastníky řízení je posouzení otázky zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, resp. Finančního ředitelství v Praze ze dne 14. 12. 2011, č. j. 5520/11-1400-203043, a souladu české právní úpravy stanovující žalobkyni daň darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek v letech 2011 a 2012 s článkem 10 směrnice 2003/87/ES.

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“*.

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). Pojem „bezplatnosti“ uvedený v článku 10 této směrnice vyložil Soudní dvůr v rozsudku ve věci *„Iberdrola“* 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).

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 CO₂ do 50 tisíc tun (malá zařízení) a zařízení s emisemi CO₂ 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.

V průběhu uvedeného pětiletého období však byla přijata novela zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (zákon č. 402/2010 Sb.). Po té s účinností od 1. 1. 2011 podle ust. § 6 odst. 8 zákona o trojdani platilo, že *„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 ust. § 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 podle ust. § 14a téhož zákona činila 32 %. V souladu s ust. § 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“*.

Pro účely posouzení otázky zákonnosti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 14. 12. 2011, č. j. 5520/11-1400-203043, a souladu české právní úpravy stanovující daň darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek v letech 2011 a 2012 s článkem 10 směrnice 2003/87/ES, vyšel Nejvyšší správní soud z rozsudku Soudního dvora 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“) a z na něj navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 - 187, dostupného na www.nssoud.cz.

Je tomu tak proto, že z odpovědi Soudního dvora na předběžnou otázku Nejvyššího správního soudu v poukazované věci přímo neplyne, zda je česká právní úprava daně darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek v rozporu s článkem 10 směrnice 2003/87/ES. Ten obsahuje toliko kriteria, na jejichž základě může a musí být tato otázka posouzena rozhodujícím senátem Nejvyššího správního soudu. Výklad těchto kritérií tak je klíčový pro posouzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí v této věci a zabýval se jimi i Nejvyšší správní soud v poukazovaném rozsudku vedeném pod sp. zn. 1 Afs 6/2013.

pokračování

Nejvyšší správní soud rozhodující v této věci, neshledal důvodu, pro který by se měl odklonit od již dříve judikovaných závěrů.

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). Toto opatření, jehož cílem bylo získat do státního rozpočtu dodatečné příjmy pro provozovatele solárních elektráren, sleduje jiné cíle než směrnice 2003/87/ES. Nelze jej proto považovat za přísnější ochranné opatření ve smyslu článku 193 Smlouvy o fungování EU (viz odst. 25 rozsudku). Článek 10 směrnice proto 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.

Těžiště návodu pro posouzení souladu české právní úpravy se směrnicí se nachází 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.

Při výkladu rozsudku Soudního dvora v kontextu nyní projednávané věci nabývají na významu zejména následující otázky. Za prvé je nutno vyložit, jak má být vymezeno „dotčené odvětví“, což je klíčové pro následný výpočet 10 % hranice povoleného zpoplatnění povolenek. Dále, 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. Teprve po té bude možné v kontextu podání účastníků řízení uvážit, zda byla žalobkyni daň stanovena skutečně v rozporu s unijním právem, či nikoliv.

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). 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 Evropské unie mělo zkoumat u každého jednotlivého subjektu zvlášť. Pak by totiž zmínka o dotčeném odvětví postrádala pro posouzení souladu českého práva s unijním právem relevanci.

Soudní dvůr ve svém rozsudku dotčená odvětví blíže nespecifikoval. Vzhledem k tomu, že se jedná o výklad směrnice 2003/87/ES, je dle Nejvyššího správního soudu 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; [...].

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, článcích 3 a 4, čl. 14 odst. 1 a článcích 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 a 3) Koksovací pece. 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.

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.

Jde-li pak o následný výpočet 10 % hranice povoleného zpoplatnění povolenek, je třeba vycházet z počtu povolenek, nikoliv z kalkulace jejich tržní hodnoty (ceny). Jiný výklad by byl účelový a zcela v rozporu se smyslem článku 10 směrnice i se závěry rozsudku Soudního dvora ve věci ŠKO-ENERGO. Článek 10 směrnice 2003/87/ES totiž 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. Ke stejnému závěru došel i Soudní dvůr v poukazovaném rozsudku ŠKO-ENERGO (srov. čl. 26 a 28).

Lze tedy uzavřít, že z článku 10 směrnice 2003/87/ES i z rozsudku Soudního dvora vyplývá, že přidělení 10 % (počtu) povolenek mohlo být spojeno s určitou formou úplaty.

pokračování

Za úplaty je přitom třeba považovat nejen prodej povolenek za jejich tržní cenu, 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.

Je výlučně na členském státu, jakou formu a výši úplaty v případě 10 % emisních povolenek zvolí, či zda ponechá všechny povolenky zadarmo. Stále však každý členský stát musel respektovat požadavek směrnice, aby 90 % povolenek bylo přiděleno v pětiletém období počínajícím rokem 2008 zdarma. Tedy bez jakékoliv úplaty. Směrnice tedy umožnila členskému státu zpoplatnit (ať již tržní cenou či jakýmkoliv poplatkem) 10 % povolenek. Neumožňovala mu 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.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že daň darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek není v rozporu s článkem 10 směrnice 2003/87/ES, zejména pokud počet zdaněných emisních povolenek nepřekročí hranici 10 % z celkového počtu povolenek rozdělených v odvětví energetiky (vymezeném v souladu přílohou I směrnice) v pětiletém období počínajícím rokem 2008.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti vytýká krajskému soudu nesprávný právní názor spočívající v tom, že uvalení daně darovací na bezplatně přidělené emisní povolenky žalobkyni je v rozporu s unijním právem a že správní orgány porušily zákon, pokud aplikovaly zákon o trojdani, ačkoliv měly správně vycházet z právní úpravy Evropských společenství, která jeho aplikaci vylučuje.

Tomuto názoru je třeba za daného skutkového stavu věci přisvědčit.

Jak již uvedl tento soud shora, vyslovit závěr o tom, že žalobkyni byla daň stanovena v rozporu s komunitárním právem, a zda byl v důsledku toho nesprávně aplikován i zákon o trojdani, nelze bez zjištění celkového počtu rozdělených emisních povolenek v odvětví energetiky v pětiletém období počínajícím rokem 2008 a bez znalosti počtu zdaněných povolenek. Úvahu o tom, zda byla dodržena hranice 10 %, ve svém rozsudku nenaznačil ani krajský soud, který dospěl k závěru o nesouladu české darovací daně s právem Evropské unie zejména z důvodu rozporu s čl. 10 směrnice (darovací daň zatížila pouze jedno z odvětví zahrnovaných do systému obchodování s emisními povolenkami), pro porušení legitimního očekávání žalobkyně, že s přijetím povolenek nebude spjata žádná povinnost protiplnění, a i porušení principu právní jistoty. Tyto závěry však byly s ohledem na výše uvedené dílem vyvráceny a dílem nebyly ze strany krajského soudu dostatečně odůvodněny. Uvedené pak platí obdobně i pro závěry žalovaného vyslovené v napadeném rozhodnutí o odvolání.

Z napadeného zrušujícího rozsudku krajského soudu není ani zcela zřejmé, jakým právním názorem se měl stěžovatel v dalším řízení řídit a jak soud naložil s výhradami žalobkyně k procesnímu postupu správních orgánů [žalobní bod 3. (str. 6 a násl. žaloby)], které jí - ve svém důsledku - stanovily daň z moci úřední. Je tomu tak proto, že žalobkyně ke své dovozované daňové povinnosti podala toliko „nulové přiznání k dani“ (ze dne 29. 3. 2011, č. j. 85286/11). Následný platební výměr byl ale bez materiálního odůvodnění a odvolací správní orgán nejen tento nedostatek ve svém rozhodnutí nenapravit, ale ani se nevyjádřil k základu daně (vyjma tržní ceny povolenky - viz. § 7a zákona o trojdani). Z napadeného rozsudku není též zřejmé, jak krajský soud posoudil výhrady žalobkyně o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (zejména v souvislosti, kdy se žalovaný výslovně odmítl zabývat jednou z odvolacích námitek). Žalobkyně namítala, že jí nelze stanovit daň, neboť žádný právní předpis neupravil kompetenci orgánu ke zjištění průměrné tržní hodnoty povolenky [srov. odvolání žalobkyně, čl. II. bod 4)] s tím, že žalovaný tímto orgánem není (str. 5 rozhodnutí o odvolání).

Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se stěžovatelem v tom, že napadený rozsudek je i nepřezkoumatelný, a je třeba jej z tohoto důvodu zrušit.

Nejvyšší správní soud však považuje za nesprávnou argumentaci stěžovatele, že správní orgány nemohly postupovat nezákonně, pokud vybraly daň podle zákona. Z konstantní judikatury Soudního dvora i rozhodovací praxe Ústavního soudu (viz náleze ze dne 21. 2. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 19/04) vyplývá, že orgány veřejné moci jsou od okamžiku vstupu České republiky do Evropské unie povinny aplikovat unijní právo přednostně před českým zákonem tehdy, pokud je český zákon s právem Evropské unie v rozporu. 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).

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 Evropské unie je navíc obecnou právní zásadou bez ohledu na právní odvětví.

Vzhledem k výše uvedenému lze shrnout, že krajský soud sice rozhodnutí stěžovatele správně zrušil pro nezákonnost, ovšem na základě argumentace, která byla zcela popřena závěry rozsudku Soudního dvora o předběžné otázce ve věci ve věci ŠKO-ENERGO, jakož i v na něj navazujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 6/2013, a závěry nyní rozhodujícího sedmého senátu Nejvyššího správního soudu. Krajský soud se zejména nezabýval klíčovou otázkou, zda český zákonodárce respektoval 10 % hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu. Bez této úvahy však nemohl

pokračování

tento správní soud dospět k závěru o rozporu právní úpravy s právem Evropské unie. V projednávané věci tak byly naplněny zákonné podmínky 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) i z tohoto důvodu.

Nejvyšší správní soud spolu se zrušením napadeného rozsudku krajského soudu zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, resp. Finančního ředitelství v Praze ze dne 14. 12. 2011, č. j. 5520/11-1400-203043.

Je tomu tak proto, že již v řízení před krajským soudem zde byly dány důvody pro zrušení tohoto rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze, které se s odvoláním žalobkyně vypořádalo nejen věcně nesprávně, ale též dílem nepřezkoumatelně. Odvolací správní orgán se při svém rozhodování nijak nezabýval možným nesouladem 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. V důsledku tohoto chybného právního názoru nezjišťoval rozhodné skutkové okolnosti projednávané věci, jak bylo popsáno shora ve vztahu ke skutkovým závěrům krajského soudu. To má nutně za následek nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č.j. 2 Ads 58/2003-75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, v němž tento soud vyslovil názor, že: *„Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostacích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“*). Na uvedeném nicěho nemění ani okolnost, že zde šlo o rozhodnutí odvolacího správního orgánu a nikoliv o rozhodnutí krajského soudu. Je tomu tak proto, že v zásadě totožné požadavky na přezkoumatelnost rozhodování krajského soudu platí i u rozhodnutí odvolacího správního orgánu.

Rozhodnutí odvolacího správního orgánu je však nepřezkoumatelné i z dalších důvodů. Tento správní orgán se při svém rozhodování výslovně odmítl zabývat odvolací námitkou, že žalobkyni nelze stanovit daň proto, že žádný právní předpis nestanoví kompetenci orgánu ke zjištění průměrné tržní hodnoty povolenky [srov. odvolání žalobkyně, čl. II. bod 4)] s tím, že odvolací správní orgán tímto orgánem není (str. 5 rozhodnutí o odvolání). Z tohoto rozhodnutí není též vůbec zřejmé, jak správní orgány došly k výši žalobkyni stanovené daně. Zvláště pak, když rozhodné skutečnosti, které nutně musely být podkladem rozhodnutí o dani, neobsahuje ani samotný platební výměr ze dne 29. 6. 2011. Z obou správních rozhodnutí, ani z jiného relevantního úkonu správce daně není vůbec seznatelné, jak správní orgány došly k vyčíslenému základu daně, z něž posléze byla daň žalobkyni stanovena. Vycházel-li by správce daně skutečně při stanovení daně výlučně z údajů uvedených žalobkyní v podaném přiznání k dani (jak výslovně uvádí v odůvodnění platebního výměru), nutně by musel vyčíslit daň ve výši 0 Kč. Je tomu tak proto, že ve správním spise založený originál řádného přiznání k dani darovací ze dne 29. 3. 2011 (č.j. 85286/11) neobsahuje žádné údaje o bezúplatně nabytých povolenkách na emise skleníkových plynů (ř.123 a násl. přiznání). Tyto důvody stanovení základu daně a daně nejsou seznatelné ani z jiného relevantního úkonu správce daně (srov. § 147 odst. 2, 4 daňového řádu), který byl soudu v této věci předložen.

Uvedené nedostatky při stanovení daně žalobkyni nenapravil odvolací správní orgán ani v rámci úkonu označeného jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které jej prokazují“ ze dne 10. 11. 2011, ani v rozhodnutí o odvolání samotném (jeho odůvodnění), které téměř doslovně převzalo právě obsah uvedeného „Seznámení“. I tyto nedostatky v rozhodování správních orgánů nutně vedly kasační soud k přijetí závěru o nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud neshledal důvodu, aby se v této věci jakkoliv odchýlil od svých předešlých judikатурních právních názorů. Otázka míry přezkoumatelnosti správních rozhodnutí nezůstala stranou pozornosti rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který ve svém usnesení ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, vyslovil, že *„I. Odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a přihlídnout ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny. II. Rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu (§ 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků)“*. K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71, když konstatoval, že *„Nevypořádá-li se správní orgán v souladu s § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodnutí o odvolání se všemi odvolacími námitkami, zatíží tím své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Tuto vadu nelze zhojit vyvrácením odvolacích námitek ve vyjádření k žalobě, příp. v kasační stížnosti“*. V rozsudku ze dne 25. 11. 2009, č. j. 7 Afs 116/2009 - 70, vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že *„Je povinností odvolacího správního orgánu vyplývající z § 50 odst. 3 a odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přezkoumat napadené rozhodnutí v kontextu všech odvolacích důvodů a vypořádat se s nimi. Odmítne-li se odvolací správní orgán zabývat některou odvolací námitkou (důvodem), byť by k jejímu posouzení byl příslušný jiný orgán (srov. § 28 zákona o správě daní a poplatků), nevypořádá se všemi důvody uvedenými v odvolání žalobce; soud takové rozhodnutí zruší pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí“*. V rozsudku ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 - 53, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„I. Přezkoumává-li správní soud zákonnost žalobou napadeného správního rozhodnutí, resp. skutkové a právní úvahy, na jejichž základě bylo rozhodnutí vydáno (zde rozhodnutí podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), činí tak skrze odůvodnění tohoto rozhodnutí, a nikoliv prostřednictvím obsahu správního spisu. II. Pokud z odůvodnění zamítavého rozhodnutí o prominutí daně (§ 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) není zřejmé, jak věc rozhodující orgán uvážil, o jaké skutečnosti opřel svůj právní závěr, proč považuje důvody žádosti o prominutí daně/příslušenství daně za liché, mylné nebo vyvrácené, je daňovému subjektu de facto znemožněno uplatnit žalobní body, které by mohly vyvrátit, popř. zpochybnit závěry rozhodujícího orgánu. Takové rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.“*. Na významu předešlých judikатурních závěrů Nejvyššího správního soudu nic nemění ani okolnost, že odvolací správní orgán v projednávané věci rozhodoval již podle daňového řádu. I podle tohoto předpisu je odvolací správní orgán povinen v odůvodnění rozhodnutí o odvolání vypořádat všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí (srov. § 116 odst. 2 daňového řádu).

Nejvyšší správní soud proto ze shora uvedených důvodů zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2012, č. j. 47 Af 1/2012 –

pokračování

81 podle ust. § 110 odst. 1 věty před středníkem s. ř. s. Jelikož současně shledal, že již v řízení před krajským soudem zde byly i důvody zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 14. 12. 2011, č. j. 5520/11-1400-203043, zrušil současně podle ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. i toto správní rozhodnutí, a věc vrátil žalovanému podle ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. k dalšímu řízení [pokud by však Nejvyšší správní soud zrušil pouze rozsudek krajského soudu a zavázal by jej správním právním názorem, krajský soud by v dalším řízení opět zrušil uvedené rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze, ale již na základě Nejvyšším správním soudem vyslovené právní argumentace; takový postup by ale byl v rozporu s principem procesní ekonomie (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2012, č. j. 1 As 78/2012 – 35)]. Podle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. je žalovaný vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku.

V dalším řízení bude na žalovaném správním orgánu, aby nejprve odstranil předestřené vady v řízení před správními orgány, a teprve po té vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu. Při tom neopomene zabývat se veškerými odvolacími důvody vznesenými žalobkyní v průběhu odvolacího řízení a řídit se závěry vyplývajícími z tohoto rozsudku.

Jde-li o otázku posouzení oprávněnosti žalobkyni stanovené darovací daně, bude vycházet ze závěrů rozsudků Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 6/2013 a sp. zn. 7 Afs 103/2012. To znamená, že nejprve 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 (prokázat), kolik emisních povolenek bylo celkově za toto období podnikům se zařízeními spadajícími do oblasti energetiky rozděleno, a dále jaký počet z těchto povolenek podléhal v letech 2011 a 2012 zdanění darovací daní (Nejvyšší správní soud nemá tyto údaje k dispozici). Stěžejním dokumentem by měl být Národní alokační plán pro roky 2008 až 2012, v němž je uvedena roční alokace povolenek pro jednotlivá zařízení produkující emise CO₂.

Na základě zjištěných údajů o počtu přidělených povolenek správní orgán posoudí, zda byla v odvětví energetiky dodržena hranice 10 % pro úplatné přidělení emisních povolenek v pětiletém období počínající rokem 2008. Při výpočtu 10 % hranice bude stěžovatel vycházet z počtu zdaněných emisních povolenek, nikoliv z jejich hodnoty.

Bude-li 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 žalobkyni darovací daň vyměřena oprávněně.

Pokud by bylo v odvětví energetiky zdaněno nabytí více než 10 % emisních povolenek, bude správní orgán muset dospět k závěru, že právní úprava daně darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek nebyla v souladu s článkem 10 směrnice 2003/87/ES. Z odpovědi Soudního dvora na předběžnou otázku ve věci ŠKO-ENERGO 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.

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

V případě článku 10 směrnice 2003/87/ES byla jednoznačně splněna první a třetí podmínka přímého účinku, tedy uplynutí lhůty pro implementaci a transpozici směrnice a neuložení povinností jednotlivci její přímou aplikací. 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 Nejvyššího správního soudu ve věci ŠKO-ENERGO tak, že 10 % hranici je třeba posoudit v rámci dotčeného odvětví (v nyní posuzovaném případě v odvětví energetiky).

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

Dále je nutno posoudit, jak by se případné pochybení českého zákonodárce projevilo v konkrétní věci žalobkyně, 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 žalobkyni 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

pokračování

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).

Ve směrnici 2003/87/ES je zásada rovnosti specifikována v příloze III bodu 5, který uvádí, že při přidělování povolenek nemá docházet k nedůvodnému upřednostňování některých podniků nebo činností. Neoprávněné zdanění emisních povolenek členským státem by tak nemělo nedůvodně dopadat na některé subjekty více než na jiné. Při respektování zásady rovnosti je proto nutno dodržení hranice 10 % pro úplatné rozdělení emisních povolenek (v případě, že došlo k překročení 10 % hranice v rámci odvětví energetiky) posuzovat individuálně, tedy samostatně u každého dotčeného subjektu. Správní orgán bude muset zjistit počet žalobkyni celkově přidělených povolenek v pětiletém období počínajícím rokem 2008 a vypočítat, zda počet jí zdaněných povolenek nepřesáhl 10 %. Pokud bylo žalobkyni zdaněno více než 10 % jí přidělených povolenek, počet povolenek přesahujících tuto hranici byl podroben dani neoprávněně, v rozporu s cílem článku 10 směrnice 2003/87/ES. Správní orgán by v takovém případě byl povinen odvolání v této zčásti vyhovět a snížit žalobkyni stanovenou darovací daň z emisních povolenek, a to pro rozpor s čl. 10 směrnice 2003/87/ES.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Žalovaný se svou kasační stížností v konečném výsledku úspěch neměl (rozhodnutí žalovaného bylo soudem zrušeno) a proto je povinen zaplatit procesně úspěšnému žalobci, zastoupenému na základě plné moci advokátem, na náhradě nákladů řízení částku 15.826 Kč. Náklady řízení se sestávají z částky uhrazeného soudního poplatku za správní žalobu ve výši 3.000 Kč a z částky odměny advokáta žalobkyně za čtyři úkony právní služby ve výši 9.400 Kč [z toho 3 úkony á 2.100 Kč dle § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d), g) advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (příprava a převzetí zastoupení, podání návrhu ve věci samé - žaloby, účast na jednání krajského soudu) a 1 úkonu á 3.100 Kč dle § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (podání ve věci samé - vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného)] a k tomu náležejících 4 režijních paušálů á 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů) ve výši celkem 1.200 Kč. Protože je advokát plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající této dani ve výši 21 %, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a která činí 2.226 Kč. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15.826 Kč k rukám zástupce žalobce JUDr. Tomáše Sequense, advokáta.

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

V Brně dne 27. listopadu 2015

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu