



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Plzeňská teplárenská, a.s.**, IČ: 49790480, se sídlem Doubravecká 2760/1, Plzeň, zast. Mgr. Milanem Dorkem, LL.M., advokátem, se sídlem Pařížská 130/26, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 12. 2015, č. j. 43480/15/5100-31461-702147, a č. j. 43481/15/5100-31461-702147, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2017, č. j. 57 Af 5/2016 - 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalobkyně (jako právní nástupce společnosti Plzeňská energetika, a. s., IČ 27411991, která vystupovala v daňovém řízení i v řízení před krajským soudem) je vlastnící výrobní elektřiny, která je zařazena v systému obchodování s emisemi skleníkových plynů, jehož právním základem v unijním právu je 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 (dále jen "Směrnice"), jež byla do českého právního řádu transponována zákonem č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů. Směrnice ve svém čl. 10 stanoví, že pro pětileté období počínající dnem 1. 1. 2008 přidělí členské státy alespoň 90 % emisních povolenek zdarma. V tomto pětiletém období žalobkyně bezplatně nabyla emisní povolenky. Následně však český zákonodárce s účinností od 1. 11. 2011 podrobil

bezúplatné nabytí emisních povolenek v letech 2011 a 2012 v odvětví výroby elektřiny ve spalovacích zařízeních, s výjimkou kombinované výroby elektřiny a tepla, darovací dani v sazbě 32 %, a to zákonem č. 402/2010 Sb., jímž byl novelizován zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti (dále jen "zákon o trojdani"). Se zdaněním emisních povolenek žalobkyně nesouhlasí.

[2] Finanční úřad v Plzni (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 4. 5. 2011, č. j. 309780/11/138962402765, vyměřil žalobkyni darovací daň ve výši 57.941.792 Kč na základě bezúplatně nabytých emisních povolenek v roce 2011. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 1. 8. 2011, č. j. 5751/11-1400-400429. Krajský soud v Plzni však rozsudkem ze dne 28. 8. 2015, č. j. 57 Af 40/2011 - 79, rozhodnutí o odvolání zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Platebním výměrem ze dne 6. 6. 2012, č. j. 361230/12/138962402765 dále správce daně vyměřil žalobkyni darovací daň ve výši 33.421.216 Kč na základě bezúplatně nabytých emisních povolenek v roce 2012. Odvolání žalobkyně nepodala. Dne 20. 2. 2013 však podala dodatečné daňové přiznání a s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2012, č. j. 47 Af 1/2012 - 81, tvrdila, že jí byla vyměřena daň v nesprávné výši, neboť měla být vyměřena ve výši 0 Kč, a současně požádala o vrácení daně. Správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 5. 2013, č. j. 1013297/13/2301-24402-402765, doměřil žalobkyni darovací daň ve výši 0 Kč, neboť neshledal, že by darovací daň vyměřená platebním výměrem ze dne 6. 6. 2012 byla stanovena v nesprávné výši. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 4. 12. 2013, č. j. 30303/13/5000-14401-701836, které však Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 31. 7. 2015, č. j. 30 Af 3/2014 - 57, zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[4] V obou zrušujících rozsudcích krajský soud odmítl jako nedůvodná tvrzení žalobkyně o neústavnosti právní úpravy zdanění emisních povolenek odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, publikovaný pod č. 220/2012 Sb. (dále jen „nález Pl. ÚS 17/11“), a zavázal žalovaného k postupu, který vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 - 84, publikovaného pod č. 3293/2015 Sb. NSS. (dále jen „rozsudek ŠKO-ENERGO“)

[5] Žalovaný po vrácení věci krajským soudem odvoláním napadený platební výměr za rok 2011 změnil rozhodnutím ze dne 15. 12. 2015, č. j. 43480/15/5100-31461-702147, tak, že žalobkyni vyměřenou darovací daň snížil na částku 23.829.024 Kč, a odvoláním napadený dodatečný platební výměr za rok 2012 změnil rozhodnutím ze dne 15. 12. 2015, č. j. 43481/15/5100-31461-702147, tak, že žalobkyni doměřil darovací daň ve výši - 19.676.480 Kč. V obou věcech postupoval shodně. Z odpovědi Ministerstva životního prostředí zjistil, že počet povolenek podrobených darovací dani v dotčeném odvětví v období 2008 - 2012 převýšil 10 %, a proto se následně zabýval počtem povolenek nabytých žalobkyní. Zjistil, že v období let 2008 až 2012 žalobkyně nabyla 4.257.128 ks emisních povolenek a že v letech 2011 i 2012 jí bylo zdaněno vždy 517 574,03 ks povolenek, tudíž učinil závěr, že celkový počet povolenek, které byly žalobkyni zdaněny, přesáhl 10 %. Při dodržení této hranice dle žalovaného podléhalo darovací dani celkem 425 712,8 ks povolenek, tudíž na roky 2011 a 2012 připadalo ke zdanění shodně vždy

pokračování

212 856,4 ks povolenek. Výslednou daň poté žalovaný stanovil v sazbě 32 % ze základu daně získaného vynásobením počtu zdaňovaných povolenek průměrnou cenou emisní povolenky, která činila 349,84 Kč v roce 2011 a 201,79 Kč v roce 2012.

[6] Žalobkyně napadla obě rozhodnutí žalovaného opětovně žalobou ke krajskému soudu. Namítala, že právní úprava zavedená zákonem č. 402/2011 Sb., podrobněji bezúplatné přidělení emisních povolenek darovací dani je protiústavní pro rozpor s principem právní jistoty dle čl. 1 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“), právem na ochranu vlastnictví dle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Dodatkový protokol“) a právem na podnikání dle čl. 26 Listiny, a proto vyzvala krajský soud, aby buď v intencích čl. 4 Ústavy sám korigoval protiústavní postup žalovaného anebo aby v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy přerušil řízení o žalobě a obrátil se na Ústavní soud, aby provedl výklad dotčených ustanovení. V nálezu Pl. ÚS 17/11 se dle názoru žalobkyně Ústavní soud dostatečně nevypořádal s námitkou porušení legitimního očekávání, přičemž sama v žalobě uvedla argumenty pro závěr, že zásah zákonodárce do legitimního očekávání příjemců emisních povolenek, jež měly být poskytnuty bezplatně, není ospravedlnitelný. Dále žalobkyně namítala, že postup žalovaného při výpočtu desetiprocentní hranice „zdanitelných“ emisních povolenek je retroaktivní, neboť žalovaný do výpočtu zahrnul i povolenky přidělené žalobkyni v letech 2008 až 2010, u nichž však nemohla rozumně žádné zdanění očekávat. Jediný akceptovatelný postup dle žalobkyně představuje zdanění 10 % povolenek přidělených v součtu v letech 2011 až 2012.

[7] Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 27. 6. 2017, č. j. 57 Af 5/2016 - 41, žalobu zamítl. Uvedl, že námitkou rozporu předmětné právní úpravy s ústavním pořádkem se již zabýval v předchozích zrušujících rozsudcích, a ocitoval shodnou pasáž z obou původních rozsudků, v níž odkázal na posouzení ústavnosti příslušných ustanovení zákona o trojdani v části IX. nálezu Pl. ÚS 17/11. Krajský soud uvedl, že považuje otázku ústavnosti § 6, § 7a, § 14a a § 20 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani za uzavřenou. Nález ÚS 17/11 má dle názoru krajského soudu ve vztahu k projednávané věci účinky „kasační závaznosti“, jak tento pojem vyložil sám Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. IV. ÚS 1642/11, (byť nikoli *stricto sensu*, neboť zde neexistuje vztah instančního charakteru). Výrok předmětného nálezu je pro krajský soud závazný a zakládá ohledně jakýchkoli dalších úvah o ústavnosti předmětných ustanovení překážku *rei iudicatae*, jež brání dalšímu přehodnocení věci. Možnost nereflektovat právní názor Ústavního soudu a namísto toho v dobré víře přdestřít konkurující úvahy a započít s Ústavním soudem ústavněprávní dialog by bylo dle názoru krajského soudu možné pouze tehdy, pokud by žalobkyně vztáhla svou obsáhlou žalobní argumentaci k jinému ustanovení zákona o trojdani, než k těm, k nimž se již Ústavní soud závazně vyjádřil. Tvrzení žalobkyně o nepřipustně retroaktivním přístupu vyvrací dle krajského soudu skutečnost, že žalovaný postupoval v souladu s rozsudkem ŠKO-ENERGO.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. Stěžovatelka v kasační stížnosti zrekapitulovala vývoj mezinárodněprávní úpravy systému obchodování s emisními povolenkami. Žalobou napadenými rozhodnutími došlo

dle jejího názoru k zásahu do legitimního očekávání, že v letech 2008 až 2012 budou všechny emisní povolenky rozděleny mezi provozovatele elektráren zdarma. Legitimní očekávání založil obsah bodu 3 Národního alokačního plánu ve spojení s nařízením vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008 – 2012, a důvěru v jeho neměnnost „v průběhu hry“ zvyšovala skutečnost, že se jednalo o plán časově ohraničený, schvalovaný Evropskou komisí, nikoli o čistě vnitrostátní a časově neohraničenou úpravu. Legitimní očekávání však vycházelo také z ustálené praxe České republiky v letech 2005 až 2010 a z účelu čl. 10 Směrnice, jímž byla ochrana provozovatelů před finančními dopady zavedení emisních povolenek.

[9] Krajský soud dle názoru stěžovatelky nesprávně posoudil, do jaké míry je vázán právním názorem vyjádřeným v nálezu Pl. ÚS 17/11. Výrok tohoto nálezu totiž nevylučuje, aby se otázkou legitimního očekávání krajský soud opětovně zabýval. Z nálezu Ústavního soudu ze dne 19. 7. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 20/15, vyplývá, že se obecné soudy mohou od závěrů přijatých v nálezu Ústavního soudu odchýlit, pakliže budou mít pro takový postup dostatečně silné důvody. Stěžovatelka ve svých podáních uvedla důvody, pro které by měl být takový postup přinejmenším zvážen. Krajský soud se však těmito argumenty odmítl zabývat, aniž by na ně věcně reagoval. V důsledku chybného závěru o tom, že se od předmětného nálezu nemůže odchýlit, se krajský soud nevypořádal s klíčovou částí žalobní argumentace spočívající v námitce porušení legitimního očekávání, čímž učinil rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

[10] Plenární nález dle názoru stěžovatelky netvoří nutně překážku věci rozhodnuté, pokud se podstatně změnila okolnosti, za nichž byl původní právní názor formulován, anebo byla dotčena právní úprava přezkoumána jen z určitých hledisek a je namítáno hledisko nové, které dosud zkoumáno nebylo. V posuzované věci se přitom jedná o kombinaci obou uvedených faktorů. Ústavní soud rozhodoval o návrhu na zrušení předmětných ustanovení v době dozívající hospodářské krize, tudíž se projevila tendence chránit státní rozpočet, což mohlo vést k vyšší míře tolerance k postupu zákonodárce, spočívajícím ve zdanění toho, co stát přislíbil poskytnout zdarma. Stabilita státního rozpočtu je ostatně zmíněna přímo v právní větě nálezu Pl. ÚS 17/11. Ústavní soud rovněž nijak nezohlednil rozpor právní úpravy s čl. 10 Směrnice, jenž byl následně potvrzen rozsudkem SDEU C-43/14 a na něj navazujícím rozsudkem ŠKO-ENERGO. Vnímání předmětné problematiky ze strany Ústavního soudu mohla zkreslit i okolnost, že byl návrh projednán společně s tzv. solární daní, kdy měla problematika příliš štědrých dotací fotovoltaických elektráren výrazně negativní společenské konotace. V současné době, kdy se České republice hospodářsky daří, státní rozpočet vykazuje přebytky, a kdy se stalo zřejmým, že byl zákon č. 402/2010 Sb. konstruován neuváženě a vůči příjemcům emisních povolenek nespravedlivě, se otevírá prostor pro opětovné zvážení legitimacy zdanění emisních povolenek a pro eventuální odstranění tohoto institutu, z něž zbylo po zásahu Soudního dvora EU jen torzo bez jasných pravidel.

[11] Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 17/11 vypořádal dle názoru stěžovatelky otázku legitimního očekávání příjemců emisních povolenek nepřezkoumatelně, jelikož jen jednou větou odkázal na závěry, které učinil k problematice solární daně. Příjemci emisních povolenek se však nacházejí v odlišném postavení. Důvody, pro které Ústavní soud označil existující zásah do legitimního očekávání provozovatelů fotovoltaických elektráren za

pokračování

akceptovatelný, tj. ekonomický zájem státu při zachování garance patnáctileté návratnosti investice, nelze na příjemce emisních povolenek vztáhnout. V jejich případě zbývá toliko ekonomický zájem státu, který však Ústavní soud označil za nedostatečný. Zatímco v případě solární daně způsobila nová právní úprava odčerpání nadměrných zisků provozovatelů a šlo o jakési dodatečné přenastavení chybně určené výše podpory, v případě příjemců emisních povolenek obdobný rozumný a „spravedlivý“ důvod neexistuje, což činí zásah do jejich legitimního očekávání závažnějším. Obsah nálezu Pl. ÚS 17/11 tak svědčí spíše pro závěr, že legitimní očekávání příjemců emisních povolenek existovalo a bez přiměřeného důvodu do něj bylo zasaženo.

[12] S ohledem na vlastní přesvědčení o protiústavnosti samotné konstrukce darovací daně z emisních povolenek stěžovatelka požádala Nejvyšší správní soud, aby buď v intencích čl. 4 Ústavy sám korigoval protiústavní postup žalovaného a krajského soudu anebo aby v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy přerušil řízení a obrátil se na Ústavní soud, aby provedl výklad dotčených ustanovení.

[13] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti nabídla tři varianty řešení, prostřednictvím kterých by bylo možno zásah do jejích ústavně zaručených práv přinejmenším podstatně zmírnit, přičemž podle té pro ni nejméně výhodné - na základě zásady *in dubio mitius* - navrhovala, že maximum zdanitelných emisních povolenek mělo být zdaněno až v roce 2012, kdy byla jejich tržní cena nižší než v roce 2011 (a to s argumentem, že v momentě, kdy měl správce daně rozhodnout o dani za rok 2011 ještě nemohl vědět, kolik emisních povolenek bude stěžovatelce přiděleno v roce 2012), neobjasnil, proč by nebylo možno zdanit například 1 % emisních povolenek v roce 2011 a 9 % v roce 2012; tvrzení, že pro ni neexistuje příznivější výklad, proto podle stěžovatelky nemůže obstát.

[14] Vadou nepřezkoumatelnosti dle stěžovatelky trpí i druhá část rozsudku, neboť krajský soud při vypořádání námítky retroaktivity při výpočtu zdanitelného množství emisních povolenek pominul, že námitka stěžovatelky byla vázána na námitku, že došlo k porušení ústavních principů. Pouhý odkaz na rozsudek ŠKO-ENERGO v této souvislosti nesplňuje nároky kladené na řádné odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku řešil pouze rozpor právní úpravy s právem EU, nikoli s ústavním pořádkem.

[15] Krajský soud dle stěžovatelky nesprávně posoudil otázku, zda bylo zdaněním emisních povolenek porušeno legitimní očekávání stěžovatelky na ochranu jejího majetku, plynoucí z čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, který je v souladu s judikaturou Ústavního soudu i ESLP integrální součástí ochrany majetkových práv.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti označil rozsudek krajského soudu za přezkoumatelný a zákonný. Konstatoval, že ve věci byla aplikována tehdy platná a účinná právní úprava, jejíž ústavní konformitu potvrdilo plénium Ústavního soudu v nálezu Pl. ÚS 17/11, a která byla aplikována způsobem usměrněným právními závěry Nejvyššího správního soudu, jenž vycházel z příslušných ustanovení práva EU. Dále zdůraznil, že obě žalobou napadená rozhodnutí vycházela ze závazného právního názoru vysloveného krajským soudem v předchozích rozsudcích. Pokud plénium Ústavního soudu

rozhodne nálezem, že příslušná právní úprava neodporuje ústavněprávním principům a není dán důvod pro její zrušení, nemohl žalovaný takový závěr nijak rozporovat, a ani Nejvyšší správní soud nemá důvod se na Ústavní soud znovu obracet. Nedůvodná je dle názoru žalovaného také námitka retroaktivity. Údaje z roku 2008 mají být použity pouze pro stanovení limitů aplikace právní úpravy, v žádném případě nedošlo ke stanovení daně i za období předcházející účinnosti předmětné právní úpravy. Žalovaný aplikoval právní úpravu tak, aby byly zachovány požadavky směrnice, a proto stanovenou daň v případě přidělení emisních povolenek v letech 2011 a 2012 snížil.

[17] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že na kasační stížnosti trvá, přestože je jí známo, že Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 7. 2017, č. j. 6 Afs 307/2016 - 39, zamítl kasační stížnost založenou na obdobných námitkách, neboť na komplikovanou otázku vhodnosti podrobení příslušné právní úpravy ústavně právnímu přezkumu mohou existovat v rámci jednotlivých senátů Nejvyššího správního soudu odlišné názory.

[18] V podání doručeném Nejvyššímu správnímu soudu dne 5. 1. 2018 stěžovatelka doplnila odůvodnění kasační stížnosti o polemiku se závěry vyslovenými ve zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2017, č. j. 6 Afs 307/2016 - 39.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Podle § 6 odst. 8 zákona o trojdani je předmětem daně darovací 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.

[22] Podle § 7a odst. 1 téhož zákona základem daně darovací u bezúplatně nabytých povolenek je 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. Odstavec 2 tohoto ustanovení uvádí, že průměrnou tržní hodnotu povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku zveřejní Ministerstvo životního prostředí způsobem umožňujícím dálkový přístup.

[23] Zdaněním emisních povolenek daní darovací v letech 2011 a 2012 se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval především v rozsudku ŠKO-ENERGO, v němž vyšel z rozsudku Soudního dvora EU v téže věci (sp. zn. C-43/14), jenž posuzoval soulad právní úpravy darovací daně z emisních povolenek s čl. 10 Směrnice, a dále z nálezů Ústavního soudu sp.

pokračování

zn. Pl. ÚS 17/11, jenž ze širokého okruhu hledisek posuzoval soulad právní úpravy darovací daně z emisních povolenek s ústavním pořádkem.

[24] Ústavní soud se v nálezu Pl. ÚS 17/11 ztotožnil se stanoviskem Ministerstva financí, že nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008 - 2012, je pouhým příslibem nabytí povolenek provozovateli zařízení vypouštějících skleníkové plyny, a to za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek. Uvedl, že samotné nabytí emisních povolenek do majetku provozovatelů nastává každoročně okamžikem připsání konkrétního počtu povolenek na účty provozovatelů, což znamená, že od 1. ledna 2011 budou zdaňovány teprve v budoucnu nabývané povolenky, nejedná se tedy o právní úpravu ani nepravě retroaktivní. K otázce legitimního očekávání dotčených subjektů odkázal Ústavní soud na závěry, které v předchozí části vyslovil k problematice odvodu za elektřinu ze slunečního záření. Závěrem Ústavní soud zdůraznil, že princip právní jistoty nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, neboť ta podléhá mimo jiné sociálně ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu.

[25] Nejvyšší správní soud v rozsudku ŠKO-ENERGO vyložil českou právní úpravu v souladu se závěry SDEU ve věci C-43/14 a dospěl k závěru, že požadavek čl. 10 Směrnice, aby bylo 90 % emisních povolenek přiděleno zcela zdarma, může být naplněn jedinečně takovou aplikací české právní úpravy zdanění emisních povolenek, kdy v pětiletém období od roku 2008 do roku 2012 bude dani podléhat pouze 10 % (kusů) přidělených emisních povolenek z hlediska subjektů v každém dotčeném odvětví, za něž soud označil odvětví energetiky. Následně Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku popsal způsob, jakým musí orgány finanční správy při výpočtu 10 % hranice pro přidělení povolenek za úplatu postupovat. Zdůraznil, že je třeba nejprve postavit najisto, kolik emisních povolenek bylo celkově za pětileté období počínající rokem 2008 podnikům se zařízeními spadajícími do oblasti energetiky rozděleno a jaký počet z těchto povolenek podléhal v letech 2011 a 2012 zdanění darovací daní, a teprve poté učinit závěr, zda byla v odvětví energetiky dodržena hranice 10 % pro úplatné přidělení emisních povolenek v pětiletém období počínající rokem 2008. Pro případ zjištění, že v předmětném období bylo v rozporu s čl. 10 Směrnice v odvětví energetiky zdaněno nabytí více než 10 % emisních povolenek, rozvinul Nejvyšší správní soud úvahy o tom, jakým způsobem by měl být zákon o trojdani aplikován na jednotlivce, aby byl požadavek čl. 10 Směrnice dodržen, přičemž vyloučil možnost, aby pochybení zákonodárce spočívající v nedodržení požadavku Směrnice dopadalo na jednotlivé subjekty podrobené dani nerovnoměrně. Uzavřel proto, že při respektu k zásadě rovnosti je nutné posuzovat dodržení hranice 10 % pro úplatné rozdělení emisních povolenek individuálně, tedy samostatně u každého dotčeného subjektu. Orgánům finanční správy proto uložil vždy zjistit počet jednotlivému subjektu celkově přidělených povolenek v pětiletém období počínajícím rokem 2008 a vypočítat, zda počet jemu zdaněných povolenek nepřesáhl 10 %. Počet povolenek přesahujících tuto hranici by byl podroben dani v rozporu s cílem čl. 10 Směrnice, tudíž o tento případně zjištěný rozdíl na uhrazené dani by byl žalovaný povinen vyměřenou darovací daň snížit.

[26] Z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí vyplývá, že žalovaný v souladu se závazným právním názorem krajského soudu postupoval dle nastavených judikatorních východisek a že důsledkem tohoto postupu bylo významné snížení správcem daně

původně vyměřené, resp. doměřené daně. Stěžovatelka ostatně ani netvrdí, že by se žalovaný a krajský soud od závěrů vyjádřených v těchto rozhodnutích odchýlili, nýbrž s těmito závěry polemizuje a domáhá se revize ústavněprávního přezkumu zákona č. 402/2010 Sb.

[27] Po zvážení argumentů stěžovatelky předestřených v kasační stížnosti Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od svých dříve vyslovených závěrů odchýlit. Následně je ostatně potvrdil také v rozsudku ze dne 12. 7. 2017, č. j. 6 Afs 307/2016 - 39, proti němuž byla odmítnuta ústavní stížnost usnesením Ústavního soudu ze dne 18. 9. 2018, sp. zn. I. ÚS 3161/17, dále v rozsudku ze dne 9. 8. 2017, č. j. 1 Afs 346/2016 - 54, proti němuž byla rovněž odmítnuta ústavní stížnost usnesením Ústavního soudu ze dne 10. 9. 2019, sp. zn. III. ÚS 3241/17, a dále např. také v rozsudcích ze dne 27. 11. 2015, č. j. 7 Afs 103/2012 - 91, ze dne 26. 9. 2018, č. j. 6 Afs 54/2018 - 58, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 40/2018 - 39, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 14/2018 - 65, či v nedávné době také v rozsudku ze dne 4. 10. 2019, č. j. 9 Afs 71/2018 - 36.

[28] Stěžovatelka vystavěla žalobu zejména na tvrzení o neoprávněném zásahu do jejího ústavně zaručeného práva na ochranu vlastnictví zákonem č. 402/2010 Sb. Stěžovatelka v žalobě uznala, že se Ústavní soud již k otázce ústavní konformity právní úpravy zdanění emisních povolenek vyjádřil v nálezu Pl. ÚS 17/11, avšak dle jejího názoru nedostatečně kvalitně, resp. vůbec se Ústavní soud v nálezu nevypořádal s námitkou porušení legitimního očekávání příjemců emisních povolenek. Stěžovatelka uvedla argumenty pro závěr, že zásah zákonodárce do legitimního očekávání příjemců emisních povolenek není ospravedlnitelný, a proto se domáhala přehodnocení závěrů nálezu Pl. ÚS 17/11 přímo krajským soudem, nebo předložení věci Ústavnímu soudu.

[29] Krajský soud na žalobní argumentaci reagoval konstatováním, že názor stěžovatelky nesdílí a na rozdíl od ní považuje otázku ústavnosti předmětné právní úpravy za uzavřenou. S odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. IV. ÚS 1642/11, uvedl, že výrok nálezu Ústavního soudu, jímž zamítl návrh na zrušení mj. § 6 odst. 8, § 7a, § 14a, § 20 odst. 1 písm. a) v části „s výjimkou bezúplatně nabytých povolenek“, § 20 odst. 15, § 21 odst. 9 zákona o trojdani (čímž vyslovil jejich soulad s Ústavou), je pro soud závazný a zakládá ohledně dalších úvah o ústavnosti předmětných ustanovení překážku *rei iudicatae*, která brání jakémukoli dalšímu meritornímu přezkumu či přehodnocení věci. Možnost jiného posouzení věci připustil krajský soud pouze pro případ, kdyby stěžovatelka vytýkala ústavní nekonformitu jiných, než již Ústavním soudem posouzených ustanovení zákona o trojdani.

[30] Stěžovatelka oba důvody kasační stížnosti (nesprávné právní posouzení a nepřezkoumatelnost) propojila tvrzením, že příčinou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku byl nesprávný právní názor krajského soudu o nemožnosti odchýlit se od nálezu Ústavního soudu. Krajskému soudu vytknula, že se odmítl zabývat jádrem její žalobní argumentace, neboť v rozporu s judikaturními závěry samotného Ústavního soudu konstatoval bezpodmínečnou vázanost nálezem Pl. ÚS 17/11.

[31] Nejvyšší správní soud uvádí, že Ústavní soud je podle čl. 89 odst. 2 Ústavy nadán pravomocí autoritativně a s konečnou platností vykládat ustanovení ústavního pořádku.

pokračování

Vykonatelný nálezn Ústavního soudu je závazný pro všechny orgány i osoby (čl. 89 odst. 2 Ústavy), a tedy i pro samotný Ústavní soud, který z čl. 89 odst. 2 Ústavy dovodil závaznost nejen výroku nálezu, nýbrž i jeho tzv. nosných důvodů (*ratio decidendi*), a to ve všech typech řízení (v řízení o kontrole norem srov. nálezn Pl. ÚS 45/04 či Pl. ÚS 5/05). V důsledku toho pro jakékoli další řízení před ním, v němž by mělo být rozhodováno znovu, představuje v tomto smyslu nepominutelnou procesní překážku *rei iudicatae* (§ 35 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb.), která přirozeně brání jakémukoli dalšímu meritornímu přezkumu věci (srov. nálezn sp. zn. III. ÚS 425/97 ze dne 2. 4. 1998). O překážce *rei iudicatae* lze však hovořit toliko ve vztahu k řízení před samotným Ústavním soudem, nikoli ve vztahu k úvahám obecného soudu o ústavnosti již jednou Ústavním soudem přezkoumaných ustanovení zákona.

[32] Rozsah překážky *rei iudicatae* v řízení před Ústavním soudem závisí na rozsahu vlastního přezkumu. Zejména v případě tzv. incidenčního přezkumu norem (čl. 95 odst. 2 Ústavy), kde je přezkum vázán na skutkové a právní okolnosti konkrétního případu, může nastat situace, kdy se vyskytne otázka, jež nebyla předmětem úvah ze strany Ústavního soudu v dřívějším řízení. Taková situace však může nastat i tam, kde Ústavní soud rozhodoval o normě v řízení o abstraktní kontrole (což byl případ nálezu Pl. ÚS 17/11), načež určitý dříve nezvažovaný ústavní aspekt normy vyjde najevo při její aplikaci v konkrétním případě.

[33] Krajskému soudu lze vytknout nepřiléhavost ztotožnění účinků nálezu Pl. ÚS 17/11 s kasační závazností nálezu vydávaných v řízení o ústavní stížnosti, v němž je řešena otázka porušení ústavně zaručených práv konkrétním zásahem orgánů veřejné moci, neboť Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 rozhodoval ve věci návrhu skupiny senátorů na zrušení mj. výše uvedených ustanovení zákona o trojdani, tedy v řízení o abstraktní kontrole norem. Rozlišování kasační a precedenční závaznosti nálezu Ústavního soudu nachází své místo v případě rozhodování Ústavního soudu o ústavních stížnostech. Lze však konstatovat, že v případě zamítavého výroku nálezu vydaného v řízení o abstraktní kontrole norem Ústavní soud autoritativně odstraňuje pochybnosti o ústavní konformitě přezkoumávaných ustanovení právního předpisu. Proto je nutné krajskému soudu přisvědčit, že závěry Ústavního soudu vyslovené v nálezu Pl. ÚS 17/11 jsou pro obecné soudy závazné a jejich nerespektování by bylo projevem jurisdikční libovůle. Prostor pro další úvahy o ústavní konformitě by se otvíral pouze tehdy, pokud by stěžovatelka namítala rozpor jiných než již jednou Ústavním soudem přezkoumaných ustanovení zákona o trojdani, popř. pokud by při aplikaci normy již jednou Ústavním soudem posouzené na její případ vyšel najevo v nálezu Pl. ÚS 17/11 nezvažovaný ústavní aspekt.

[34] Tak tomu však v posuzované věci nebylo. Námitkou, že zdanění emisních povolenek v rozporu s legitimním očekáváním jejich příjemců nepřiměřeně zasáhlo do jejich práva vlastnit majetek, se Ústavní soud zabýval v odst. 81 a 85 nálezu Pl. ÚS 17/11, v nichž dospěl k závěru, že národní alokační plán nezaložil stěžovatelkou tvrzené legitimní očekávání neměnnosti příslibu bezúplatného přidělení všech emisních povolenek. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 posoudil otázku porušení legitimního očekávání příjemců emisních povolenek nedostatečně a nepřezkoumatelně, naopak se zcela ztotožňuje se závěrem prvního senátu, uvedeným rozsudku ze dne 9. 8. 2017, č. j. 1 Afs 346/2016 - 54, že nesouhlas stěžovatelky

s důvody nálezu neznamená, že tyto důvody nejsou dostatečné pro závěr, k němuž Ústavní soud dospěl. V podrobnostech k této námitce Nejvyšší správní soud odkazuje na odst. 37 až 46 uvedeného rozsudku prvního senátu, jakož i na odst. 35 rozsudku ze dne 4. 10. 2019, č. j. 9 Afs 71/2018 - 36.

[35] Závěry prvního senátu již aproboval také Ústavní soud v usnesení ze dne 10. 9. 2019, sp. zn. III. ÚS 3241/17, v němž konstatoval, že se namítaným vznikem legitimního očekávání zcela bezúplatného nabytí emisních povolenek v nálezu Pl. ÚS 17/11 zabýval, vyloučil jej a neshledal prostor pro revizi závěrů v nálezu přijatých. V odst. 18 usnesení Ústavní soud uvedl: *„Přestože stěžovatelka v ústavní stížnosti nesčetněkrát opakuje námitku legitimního očekávání, odvíjejícího se od existence národního alokačního plánu, na žádném místě ústavní stížnosti nevěnuje prostor úvaze, jak mohlo toto nařízení vlády založit legitimní očekávání, že žádná z přidělených emisních povolenek v letech 2008 až 2012 nebude zdaněna, jestliže se národní alokační plán (možným) zdaněním emisních povolenek vůbec nezabývá, a ani v něm není možno (byť alespoň implicitně) spatřovat závazek státu veškeré emisní povolenky v daném období - tedy rovněž nad rámec omezení stanoveného v čl. 10 směrnice 2003/87/ES - převést na stěžovatelku zcela bezúplatně.“* Tento závěr považuje Nejvyšší správní soud za zcela přílehavý i na posuzovanou věc.

[36] K námitce, že krajský soud nesprávně posoudil otázku porušení legitimního očekávání stěžovatelky na ochranu jejího majetku, plynoucí z čl. 1 Dodatkového protokolu, Nejvyšší správní soud uvádí, že z obsahu přezkoumávaného rozsudku nevyplývá, že by se krajský soud k této otázce explicitně vyjádřil. Ve vztahu k námitce nesouladu s ústavním pořádkem krajský soud komplexně odkázal na nálezy Pl. ÚS 17/11, který v části VIII/a podrobně rozebral problematiku legitimního očekávání v obecné rovině, a to i ve smyslu „majetkového zájmu“ podle čl. 1 Dodatkového protokolu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v odst. 37 rozsudku ze dne 9. 8. 2017, č. j. 1 Afs 346/2016 - 54: *„Z předmětné pasáže je tedy zřejmé, že si byl Ústavní soud vědom teoretických východisek, která stěžovatelka nyní nabízí k posouzení v rámci kasační stížnosti, a bral je při svém rozhodování v úvahu.“*

[37] Stěžovatelka se nemýlí, že Ústavní soud ve své rozhodovací praxi připustil možnost změny právního názoru, a to i v případech plenárních nálezů, které zastávají v hierarchii závaznosti nejvyšší stupeň. V nálezu Pl. ÚS 11/02, publ. pod č. 198/2003 Sb., však označil Ústavní soud stabilitu svých závěrů za podstatnou náležitost demokratického právního státu, a proto v něm označil přísně omezené okolnosti, za kterých je překonání dřívějších výkladů Ústavního soudu přípustné: *„První možností, kdy Ústavní soud může překonat vlastní judikaturu, je změna sociálních a ekonomických poměrů v zemi, nebo změna v jejich struktuře, anebo změna kulturních představ společnosti. Další možností je změna či posun právního prostředí tvořeného podústavními právními normami, které v souhrnu ovlivňují nablížení ústavních principů a zásad, aniž by z nich ovšem vybočovaly, a především neomezuje princip demokratické právní státnosti (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR). Další možností pro změnu judikatury Ústavního soudu je změna, resp. doplnění těch právních norem a principů, které tvoří závazná referenční blediska pro Ústavní soud, tj. takových, které jsou obsaženy v ústavním pořádku ČR, nejde-li samozřejmě o změny odporující limitům stanoveným čl. 9 odst. 2 Ústavy ČR, tj. nejde-li o změny podstatných náležitostí demokratického právního státu.“*

pokračování

[38] Krajskému soudu nicméně nelze vytýkat, že se možností změny právního názoru nezabýval, neboť tvrzení o podstatných změnách okolností, jež by umožňovaly nový ústavněprávní přezkum, stěžovatelka v žalobě neuvedla. Učinila tak v rozporu s § 104 odst. 4 s. ř. s. teprve v kasační stížnosti, kde argumentovala zejména pomínutím hospodářské krize. Pouze pro úplnost proto Nejvyšší správní soud uvádí, že Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 17/11 zmínil nároky na stabilitu státního rozpočtu jako příklad možného zdůvodnění změny právní úpravy, z obsahu nálezu se však nepodává, že by Ústavní soud projevil „vyšší míru tolerance ke zdanění toho, co stát přislíbil poskytnout zdarma“, z důvodu hospodářských poměrů panujících v České republice v době vydání nálezu Pl. ÚS 17/11, jak tvrdí stěžovatelka. Ústavní soud totiž především vyvrátil pravdivost tvrzení, že by jakákoli skutečnost založila legitimní očekávání příjemců emisních povolenek, že tyto nebudou zdaněny, jak bylo uvedeno výše. V již zmíněném usnesení ze dne 10. 9. 2019, sp. zn. III. ÚS 3241/17, Ústavní soud na totožnou námitku uvedl, že se nedomnívá, že by v mezidobí nastala taková podstatná změna okolností, jež by nový ústavněprávní přezkum předmětných ustanovení umožňovala.

[39] Nepřezkoumatelností netrpí ani druhá část rozsudku, v níž krajský soud při vypořádání námítky retroaktivity při výpočtu zdanitelného množství emisních povolenek odkázal na rozsudek ŠKO-ENERGO. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že krajský soud pominul, že jí navržený postup pro určení zdanitelného množství povolenek byl vázán na námitku porušení ústavních principů, kterou se rozsudek ŠKO-ENERGO nezabýval. Toto tvrzení stěžovatelky je sice pravdivé, avšak stěžovatelka na druhé straně sama pomíjí, že možným porušením ústavních principů, včetně otázky retroaktivity právní úpravy, se zabýval náleze Pl. ÚS 17/11, z jehož závěrů rozsudek ŠKO-ENERGO vyšel. Odkaz na rozsudek ŠKO-ENERGO tudíž není nepřiléhavý.

[40] Lze proto uzavřít, že krajský soud nepochybil, pokud v reakci na námítky protiústavnosti aplikované právní úpravy odkázal na náleze Pl. ÚS 17/11 a neshledal prostor pro revizi jeho závěrů. Ze stejných důvodů neshledává Nejvyšší správní soud důvod ani pro stěžovatelkou navrhovaný postup podle čl. 95 odst. 2 Ústavy.

[41] V rozsudku ze dne 9. 8. 2017, č. j. 1 Afs 346/2016 - 54, se již Nejvyšší správní soud zabýval také námitkou retroaktivního postupu žalovaného při výpočtu desetiprocentní hranice zdanitelných emisních povolenek a s ní spojeným návrhem variantního řešení zmírnění zásahu do jejích ústavně zaručených práv. V odst. 49 a 50 rozsudku první senát uvedl:

„[49] Součástí závazného právního názoru byl i pokyn, aby do množství povolenek, podle něhož se vypočte hranice 10 %, žalovaný zahrnul všechny povolenky přidělené stěžovateli v pětiletém období počínajícím rokem 2008. Jak již soud uvedl výše, takto stanovený výpočet hranice 10 % odráží povolené množství zpoplatnitelných povolenek podle čl. 10 směrnice 2003/87/ES, nepůsobí však retroaktivně ve vztahu k určení předmětu daně. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod tento model výpočtu revidovat, neboť neodporuje unijnímu právu ani ústavnímu pořádku. Nepřisvědčil proto návrhu stěžovatelky, aby byla hranice 10 % zdanitelných povolenek vypočtena podle metody označené stěžovatelkou jako varianta (2) (viz výše odst. [23]).

[50] Soud nepřisvědčil ani třetí stěžovatelkou navrhované metodě výpočtu, tedy určení maximálního počtu zdanitelných povolenek podle jejich nejnižší hodnoty, což by vedlo ke zdanění povolenek převážně v roce 2012, oproti rovnoměrnému rozdělení zdanitelných povolenek mezi roky 2011 a 2012, jak to učinil žalovaný. V této otázce soud souhlasí naopak s žalovaným, že předmět daně vznikl podle § 6 odst. 8 zákona o trojdani samostatně v roce 2011 a v roce 2012 („předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012 [...]“, obdobně podle § 7a byla základem daně „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“), nebylo proto možné od zdanění v některém z těchto roků upustit s odůvodněním, že v jiném roce bylo zdanění pro daňový subjekt výhodnější. Takový výklad by byl v rozporu s požadavkem na zdanění v obou zdaňovacích obdobích. V této souvislosti soud připomíná také rozsudek Soudního dvora ve věci ŠKO-ENERGO, který 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“ (odst. 26). Jednoznačně přitom odmítl přístup české vlády, která kalkulovala hranici 10 % s ohledem na hodnotu povolenek. Vzhledem k těmto skutečnostem nebylo možné v posuzované věci použít zásadu *in dubio mitius*, neboť zde neexistovaly alespoň dva srovnatelně přesvědčivé právní výklady, mezi nimiž by bylo třeba volit za pomoci uvedené zásady. Správnost postupu žalovaného, který rovnoměrně rozdělil zdanitelné povolenky tak, že v roce 2011 bylo zdaněno 5 % a v roce 2012 také 5 %, Nejvyšší správní soud potvrdil také v rozsudku č. j. 6 Afs 307/2016 - 39 (viz odst. 23). Z hlediska naplnění požadavků vyslovených v předchozích rozhodnutích Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie je rozhodné, že jak v konečném výsledku, tak v každém okamžiku v průběhu přidělování povolenek za období 2008 - 2012 byl dodržen požadavek alespoň 90 % bezplatně přidělených emisních povolenek.“

[42] S citovaným závěrem se ztotožňuje nejen čtvrtý senát v nyní posuzované věci, ale aproboval jej již i Ústavní soud ve zmíněném usnesení ze dne 10. 9. 2019, sp. zn. III. ÚS 3241/17, konkrétně v odst. 22.

[43] Námitkami stěžovatelky proti závěrům vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2017, č. j. 6 Afs 307/2016 - 39, které stěžovatelka uplatnila v doplnění kasační stížnosti ze dne 5. 1. 2018, se Nejvyšší správní soud v posuzované věci zabývat nebude, neboť mu taková úloha nepřísluší v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu, který byl vydán před namítaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu, a tudíž na jeho závěry neodkazuje. Stěžovatelku lze však odkázat na rozsudek ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 40/2018 - 39, v němž Nejvyšší správní soud na obdobnou polemiku s uvedeným rozsudkem věcně reagoval, jakož i na usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 9. 2018, sp. zn. I. ÚS 3161/17.

[44] Nejvyšší správní soud proto shodně s krajským soudem dospěl k závěru, že stěžovatelčiny námitky již byly vyřešeny dosavadní judikaturou, od jejíchž závěrů není důvod se v posuzovaném případě odchýlit. Krajský soud mohl pro posílení přesvědčivosti svého rozsudku poukázat na konkrétní pasáže předmětného nálezu Pl. ÚS 17/11, a vyvrátit tak tvrzení stěžovatelky, že se Ústavní soud legitimním očekáváním příjemců emisních povolenek nezabýval, popřípadě mohl odkázat na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí č. j. 43480/15/5100-31461-702147, v němž se k odvolacím

pokračování

námítkám stěžovatelky ústavní konformitou aplikované právní úpravy podrobně zabýval žalovaný. Skutečnost, že tak krajský soud neučinil, však nečiní rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Ze všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o tom, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 22. listopadu 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu