



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **ACTHERM, spol. s r. o.**, se sídlem Tovární 5533, Chomutov, zastoupené JUDr. Mgr. Filipem Rigelem, Ph.D., advokátem se sídlem Teplého 2786, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2015, čj. 36507/15/5100-31461-702147, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2019, čj. 10 Af 78/2015-45,

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.

Odůvodnění:

[1] Tento rozsudek se týká daně darovací, která byla žalobkyni vyměřena za bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v roce 2012.

I. Rozhodnutí správních orgánů a rozsudek městského soudu

[2] Žalobkyně podala v březnu 2012 daňové přiznání k dani darovací, v němž uvedla jednak celkovou hodnotu bezúplatně nabytých povolenek, jednak hodnotu těch povolenek, které byly od daně osvobozeny (§ 20 odst. 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí – dále jen „zákon o trojdani“). Finanční úřad vyměřil žalobkyni dne 11. 2. 2015 daň ve výši přibližně dva miliony Kč ze základu, který byl stanoven podle údajů v daňovém přiznání, a z průměrné ceny emisní

povolenky za rok 2012 (§ 7a odst. 1 zákona o trojdani). Odvolání proti platebnímu výměru zamítl žalovaný dne 29. 10. 2015.

[3] Žalobkyně neuspěla ani u Městského soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 23. 4. 2019 zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Městský soud se přidržel závěrů, které NSS poprvé vyslovil v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013-184, č. 3293/2015 Sb. NSS, *ŠKO-ENERGO*, a které od té doby již mnohokrát zopakoval jak NSS sám, tak krajské soudy. Dosavadní judikatura vychází z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 26. 2. 2015, C-43/14, *ŠKO-ENERGO*, jímž Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku NSS. Podle městského soudu i v nynější věci žalovaný postupoval v souladu s článkem 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství: zjistil, kolik bylo celkově žalobkyni přiděleno povolenek, a dospěl k závěru, že množství zdaněných povolenek u žalobkyně nepřekročilo povolenou 10% hranici.

[4] Novelizace zákona o trojdani, kterou provedl zákon č. 402/2010 Sb. a kterou byla zavedena daň darovací z povolenek, nezměnila alokační plán (vydaný nařízením vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008–2012) způsobem, který by se přičil článkům 9 a 11 směrnice. Alokační plán byl podle městského soudu pouhým příslibem nabytí povolenek zdarma; zavedením daně darovací tak zákonodárce nezasáhl do stěžovatelčina legitimního očekávání, práva vlastnit majetek či svobody podnikání. Městský soud konečně zdůraznil, že hranici 10 % je třeba určit z množství všech povolenek přidělených stěžovateli v daném odvětví – nikoli jen z těch, na které by dopadala darovací daň podle § 6 odst. 8 zákona o trojdani a u nichž by nepřipadalo v úvahu osvobození od daně.

II. Kasační řízení

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) v kasační stížnosti setrvala na tom, že stanovení daně darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek je v rozporu s právem Evropské unie. Městský soud jen formalisticky přenesl závěry rozsudku NSS ve věci *ŠKO-ENERGO* na stěžovatelčin individuální případ; přehlédl však, že podle rozsudku NSS ze dne 27. 11. 2015, čj. 7 Afs 103/2012-91, neplyne z odpovědi Soudního dvora ve věci *ŠKO-ENERGO*, že česká právní úprava je souladná s článkem 10 směrnice. Zdanění povolenek bez změny alokačního plánu (podle nějž měly být všechny povolenky v zásadě přiděleny zdarma) obchází mechanismus zavedený článkem 9 odstavcem 3 směrnice (tj. umožňuje se vyhnout zkoumání Komise, zda změna neporušuje článek 10 směrnice). K tomu stěžovatelka odkázala zejména na bod 44 odst. 2 stanoviska generální advokátky ve věci *ŠKO-ENERGO*. Závěry generální advokátky by měly vést NSS k eurokonformnímu výkladu § 6 odst. 8 a § 7a zákona o trojdani, který by se lišil od úzce zaměřeného výkladu zaujatého rozsudkem NSS ve věci *ŠKO-ENERGO*.

[6] Stěžovatelka je nadále přesvědčena, že zdanění bylo zpětné. Souhlasí s Ústavním soudem (a jeho nálezem ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11) v tom, že nešlo ani o nepravou retroaktivitu. Přesto zdůrazňuje, že stát nastavil v roce 2008 pravidla na určité období (2008–2012) a poté se rozhodl (bez řádné změny alokačního

pokračování

plánu) zatížit povolenky nabyté v letech 2011 a 2012 darovací daní. Stěžovatelka nemohla přidělení povolenek odmítnout – jedinou možností, jak se vyhnout tomuto danajskému daru, bylo účelově nesplnit zákonné podmínky, což by nebylo správné.

[7] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že hranici 10 % je třeba stanovit ze všech povolenek jí přidělených: podle bodu 27 (*míněně asi bod 28*) rozsudku Soudního dvora ve věci *ŠKO-ENERGO* je třeba vycházet nejen z nominálního počtu povolenek, ale i z toho, na jaké použití byly povolenky určeny. Stěžovatelka obdržela přibližně 80 % všech povolenek na teplárenské použití a na vysoce účinnou výrobu elektrické energie, na něž se darovací daň vůbec nevztahovala.

[8] Žalovaný setrval na svých závěrech a podpořil argumenty městského soudu.

III. Právní hodnocení

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] NSS se otázkou zdanění emisních povolenek zabýval v minulosti opakovaně a ve svých rozsudcích (počínaje rozsudkem ve věci *ŠKO-ENERGO* z roku 2015) už odpověděl na všechny podstatné námitky, které stěžovatelka vznáší v této věci. Své odpovědi proto teď jen stručně shrne.

[11] Je pravda, že rozsah základu darovací daně tak, jak jej stanovil zákon o trojdani v § 6 odst. 8, byl v rozporu s čl. 10 směrnice. Soudní dvůr a následně NSS ve věci *ŠKO-ENERGO* však uvedly zákonnou úpravu do souladu s evropským právem (díky tzv. vertikálnímu vzestupnému účinku článku 10 směrnice) a omezily rozsah zdanění (to by podle výslovného textu zákona o trojdani dopadalo na všechny povolenky, jež stěžovatelka nabyla v roce 2012) tak, že tomuto zdanění může podléhat pouze 10 % povolenek z celkového počtu, který byl stěžovateli přidělen v letech 2008–2012 (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 3. 2019, čj. 6 Afs 230/2018-53, bod 19).

[12] Výklad, který v této věci provedl městský soud, není podle NSS formalistický. Ani není zřejmé, v čem by mohlo být zrovna stěžovatelčino postavení zvláštní a jaká individuální kritéria podle ní městský soud opomenul. NSS má za to, že stěžovatelka je ve stejné situaci jako další výrobci v zařízeních, v nichž se vyrábí elektřina spalováním paliv. Její argumentaci NSS chápe jako polemiku s tím, jakým směrem se judikatura vydala po rozsudku Soudního dvora ve věci *ŠKO-ENERGO*. Tato polemika s ustálenou judikaturou však nemůže být úspěšná. Stěžovatelka v ní popírá argumenty, které považoval za rozhodné Ústavní soud, Soudní dvůr i Nejvyšší správní soud – a opírá se hlavně o ty úvahy generální advokátky ve věci *ŠKO-ENERGO*, které Soudní dvůr do svého rozsudku nepřevzal.

[13] Bez ohledu na znění alokačního plánu plynulo z čl. 10 směrnice jednoznačně, že členské státy jsou oprávněny zpoplatnit určitou část emisních povolenek v období 2008–2012. Stěžovatelka tak nemohla mít legitimní očekávání, že zákonodárce nemůže za žádných okolností změnit příslib přidělení všech povolenek zdarma, jak byl formulován

v alokačním plánu (srov. nálezy Pl. ÚS 17/11, bod 85). Skutečnost, že je alokační plán vyhlášen na poměrně krátké období a je schvalován unijními orgány, není natolik významná, aby s ohledem na ostatní okolnosti mohla založit legitimní očekávání, že příslib bezúplatného přidělení všech povolenek se nezmění. Stěžovatelka mohla legitimně očekávat jen to, že zdarma bude v období 2008–2012 přiděleno alespoň 90 % povolenek, neboť takto byl formulován závazek České republiky vůči EU, který ČR nemohla jednostranně změnit. Do takového legitimního očekávání rozhodnutí žalovaného nezasáhlo (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2017, čj. 1 Afs 346/2016-54, bod 44, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 9. 2019, sp. zn. III. ÚS 3241/17, bod 18).

[14] Soudní dvůr si musel být s ohledem na stanovisko generální advokátky vědom okolností, za nichž byly povolenky zdaněny – včetně toho, že zdanění nebylo výslovně stanoveno v alokačním plánu. Soudní dvůr se skutečně ve výroku rozsudku výslovně zabýval jen článkem 10 směrnice, a nikoliv postupem stanoveným v jejích člancích 9 a 11. Důvodem však podle NSS nebylo to, že by byl Soudní dvůr omezen předloženou předběžnou otázkou (vztahující se výslovně k výkladu čl. 10 směrnice). Je totiž pouze věcí Soudního dvora, aby při odpovědi na předběžnou otázku posoudil všechny prvky práva Evropské unie, které s ohledem na předmět sporu vyžadují výklad. Pokud se tedy Soudní dvůr výslovně nezabýval souladem zdanění povolenek s články 9 a 11 směrnice, i když to generální advokátka ve svém stanovisku navrhovala, lze dovodit, že se s jejími úvahami neztotožnil. Zároveň z toho plyne podle NSS i další závěr: Soudní dvůr neshledal nic závadného na tom, že zdanění bezúplatného nabytí povolenek nebylo výslovně uvedeno v alokačním plánu, respektive že alokační plán nebyl změněn v souvislosti s novelizací zákona o trojdani provedenou zákonem č. 402/2010 Sb. (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2019, čj. 3 Afs 358/2017-49).

[15] Důvodná nemůže být ani stěžovatelčina námitka týkající se časové působnosti novely č. 402/2010 Sb. Stěžovatelka ve shodě s Ústavním soudem připouští, že nešlo o nepravou retroaktivitu, přesto trvá na tom, že se v průběhu let 2008–2012 změnila pravidla související s přidělováním povolenek způsobem, který zpětně ovlivnil její postavení. I tato námitka ale už byla opakovaně vyvrácena: zdaněny byly jen povolenky nabyté po účinnosti novely, a navíc jen 10 % z nich (počítáno nikoli z celku nabytého po účinnosti novely, ale z celku nabytého v celém pětiletém období 2008–2012). Soudu ani není jasné, o jakou podobu zpětného působení by mohlo jít, pokud nemůže být řeč ani o přímé, ani o nepřímé retroaktivitě.

[16] Konečně NSS nesouhlasí s tím, že by se počet zdaněných povolenek u určitého provozovatele měl odvíjet od toho, jak (při jakých činnostech) konkrétní provozovatel povolenky použil. Směrnice dopadá na činnosti spalovacích zařízení o jmenovitém tepelném příkonu větším než 20 MW (viz čl. 2 odst. 1 a přílohu I bod 2 směrnice) a zdanění se týká výroby elektřiny v zařízení, které vyrábí elektřinu na prodej třetím osobám a ve kterém probíhá z činností, na něž se vztahuje obchodování s povolenkami, jen spalování paliv (§ 6 odst. 8 zákona o trojdani). Stěžovatelka provozuje zařízení spadající do rozsahu směrnice, v němž mimo jiné vyrábí spalováním paliv elektřinu na prodej třetím osobám. Pro účely zdanění je tedy lhostejné, zda se stěžovatelka věnuje i dodávkám tepla a jak technologicky vyspělé jsou konkrétní postupy při výrobě energie, které používá. (Navíc údaj o tom, že stěžovatelka použila asi 80 % povolenek na „méně škodlivé“ činnosti, je i

pokračování

podle ní samotné jen přibližný a je založen jen na jejím tvrzení. I proto má soud za to, že tuto námitku uvedla stěžovatelka spíše jen pro úplnost.)

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Stěžovatelčiny námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl.

[18] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému pak nevznikly náklady, které by se vymykaly z jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 10. února 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu