

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Sokolovská uhelná, právní nástupce, a. s.**, se sídlem Staré náměstí 69, Sokolov, zastoupen Mgr. Závišem Hlaváčem, advokátem se sídlem Muchova 240/6, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 11. 2015, č. j. 39551/15/5100-31461-701836, a ze dne 19. 11. 2015, č. j. 39553/15/5100-31461-701836, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 10. 2017, č. j. 30 Af 2/2016 – 117,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Sokolově vyměřil žalobci na základě jeho daňových přiznání daň darovací z bezúplatného nabytí povolenek na emise skleníkových plynů (dále jen „emisní povolenky“) za rok 2011 ve výši 169.140.256 Kč (platebním výměrem ze dne 22. 6. 2011) a za rok 2012 ve výši 97.561.216 Kč (platebním výměrem ze dne 2. 5. 2012).

[2] Žalobce podal dne 27. 1. 2014 Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečná přiznání k dani darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek v roce 2011 a 2012 ve výši 0 Kč, přičemž namítal rozpor právní úpravy uvedené daně s komunitárním právem a ústavním pořádkem a žádal vrácení přeplatku ve výši uhrazené daně. Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností o údajích v dodatečných daňových přiznáních, který vedl k výsledku, že nulová daňová povinnost nebyla dostatečně věrohodně prokázána. Poté dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 4. 2014 žalobci dodatečně vyměřil daň darovací z emisních povolenek bezúplatně přidělených v roce 2011 ve výši 0 Kč (původně stanovená daň: 169.140.256 Kč, nově stanovená daň: 169.140.256 Kč, rozdíl 0 Kč) a v roce 2012 taktéž ve výši 0 Kč (původně stanovená daň: 97.561.216 Kč, nově stanovená daň: 97.561.216 Kč, rozdíl 0 Kč).

[3] Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, ke kterým žalovaný v záhlaví specifikovanými rozhodnutími změnil napadené dodatečné platební výměry tak, že žalobci dodatečně vyměřil daň darovací z emisních povolenek bezúplatně přidělených v roce 2011 ve výši – 43.787.040 Kč (původně stanovená daň: 169.140.256 Kč, nově stanovená daň: 125.353.216 Kč, rozdíl – 43.787.040 Kč) a v roce 2012 ve výši - 25.256.640 Kč (původně stanovená daň: 97.561.216 Kč, nově stanovená daň: 72.304.576 Kč, rozdíl – 25.256.640 Kč).

[4] Žalobce napadl obě rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, který ji považoval za nedůvodnou a zamítl ji. Vyčerpávající odpověď na stěžejní žalobní argumentaci shledal v dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) týkající se zdanění bezúplatného nabytí emisních povolenek, na kterou proto převážně odkázal a odcitoval relevantní pasáže.

II. Důvody kasační stížnosti

[5] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatel namítl, že se krajský soud nevypořádal především s žalobními důvody, kterými stěžovatel činil sporným nesprávný a nezákonný závěr žalovaného týkající se zdanění části bezúplatně nabytých emisních povolenek přidělených v roce 2011 a 2012 učiněný na základě nesprávně zjištěného skutkového stavu. Žalovaný vyložil zákon účelově a extenzivně a své závěry opřel o vnitřně rozpornou a nepřezkoumatelnou argumentaci.

[7] Stěžovatel interpretoval rozsudek Soudního dvora ze dne 26. 2. 2015, ve věci *ŠKO-ENERGO s. r. o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství*, C-43/14, ECLI:EU:C:2015:120 (dále jen „rozsudek C-43/14“), o předběžné otázce Nejvyššího správního soudu tak, že českou daň darovací uvalenou na emisní povolenky je možno akceptovat za splnění následujících podmínek: 1) daň darovací nebyla poplatkem zatěžujícím bezplatné přidělení emisních povolenek, a současně 2) daň darovací byla

poplatkem souvisejícím se samotným přidělením povolenek (resp. byla úplatou/zpoplatněním přidělených povolenek), a respektovala 10% horní hranici pro přidělení povolenek za úplatu, kterou stanoví čl. 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES (dále jen „směrnice 2003/87/ES“). Stěžovatel je přesvědčen, že výběr daně darovací z bezúplatně přidělených emisních povolenek v letech 2011 a 2012 není možné eurokonformním výkladem připustit, jelikož se jednalo o poplatek, který zatížil bezúplatně poskytnuté povolenky, tzn. první uvedená podmínka nebyla splněna. Stejně tak nebyla splněna druhá podmínka a lze jednoznačně konstatovat, že daň darovací nerespektovala přidělení emisních povolenek za úplatu.

[8] Podle stěžovatele žalovaný nesprávně zjistil skutkový stav a neunesl důkazní břemeno. Bylo totiž na správci daně, aby zkoumal naplnění zákonných podmínek uplatnění daně darovací, zejména pak naplnění určující podmínky bezplatnosti plnění a měl tak postavit na jisto, zda byly emisní povolenky poskytnuty bezúplatně. Měl tedy zjistit, zda nějaké povolenky byly přiděleny bezúplatně a které. Při zjišťování skutkového stavu je třeba odmítnout verzi, že část povolenek byla v letech 2011 a 2012 poskytnuta za úplatu a na základě takto uměle vykonstruovaného, účelového a hrubého zkreslení skutkového stavu legalizovat výběr daně darovací z emisních povolenek. Daň darovací takto nemohla respektovat žádnou (např. i 10%) hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu. Stěžovatel je přesvědčen, že Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 – 184, č. 3293/2015, vydaném po rozhodnutí Soudního dvora o jeho předběžné otázce, vůbec nezabýval skutkovým stavem, tj. zda povolenky byly, a v jaké části, poskytnuty za úplatu a pokud byly některé povolenky poskytnuty za úplatu, zda lze tyto úplatně nabyté povolenky podřadit pod předmět daně darovací. Žalovaný pak ve svých rozhodnutích nevyjadřoval své myšlenkové pochody, nýbrž citoval judikáty, které ale neuvedl do kontextu s důkaznými prostředky předestřenými stěžovatelem, nebo uvedl rozsudky, které judikovaly jiný právní stav, než je předmětem sporu. Žalovaný např. citoval nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, N 102/65 SbNU 367, jehož vyjádření k přezkumu napadených ustanovení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), je velmi skromné. Ústavní soud zde odkázal na podrobné vyjádření Ministerstva financí, se kterým se ztotožnil; toto vyjádření však (na rozdíl od pozdějšího rozsudku Soudního dvora ve věci C-43/14) uvedlo, že předmětná právní úprava není v rozporu s komunitárním právem.

[9] Krajský soud nesprávně zlehčil stěžovatelovu námitku týkající se naplnění základní podmínky bezplatnosti na konstatování, že „bezúplatné nabytí povolenek“ a „přidělení části povolenek za úplatu“ je toliko dvojí možný pohled na jednu a tutéž věc. Podle stěžovatele je sporné, zda byly povolenky přiděleny úplatně či bezúplatně a zda je daň darovací poplatkem zatěžujícím bezúplatně přidělené povolenky nebo je daň darovací úplatou za přidělené povolenky, resp. zda aplikace daně darovací není vyloučena již s ohledem na nesplnění bezúplatnosti nabytí. Žalovaný tedy nezjišťoval počet bezúplatně přidělených emisních povolenek podléhajících v letech 2011 a 2012 dani darovací, který by pak použil pro stanovení základu daně darovací. Není jasné, o co žalovaný opírá své tvrzení, že úplatně nabytých povolenek bylo v roce 2011 1.119.737 kusů a v roce 2012 1.119.737 kusů. Pro uplatnění tohoto názoru neexistuje žádný důkazní prostředek nebo

ověřitelná právní domněnka. Tato úvaha je proto dle stěžovatele nepřezkoumatelná. Takový postup, kdy provedl žalovaný „propočet poměrem“ je zcela neústavní.

[10] Dále stěžovatel namítl, že argumentace v rozhodnutí žalovaného i krajského soudu je vnitřně rozporná, neboť oba tvrdili, že: a) pod předmět daně darovací podřazují bezúplatně (zdarma) přidělené povolenky a současně b) povolenky byly přiděleny za úplatu. Stěžovatel opět zopakoval, že úplatné nabytí emisních povolenek nemůže být předmětem daně darovací a citoval judikaturu zabývající se (bez)úplatností nabytí majetku pro účely aplikace daně darovací. Upozornil také, že daň darovací nemohla být úplatou za nabyté povolenky. I ze skutečnosti, že zákonodárce podřadil bezúplatně nabyté povolenky dani darovací, vyplývá, že neměl v úmyslu vybírat z povolenek „úplatu“, ale neúčelovou, neekvivalentní a jednostrannou daň. Stěžovatel připomněl, že povolenky byly nabyvatelům bez jakékoliv žádosti automaticky připisovány každý rok po období Národního alokačního plánu ČR na roky 2008 – 2012 a neexistovala žádná *sine qua non* pro poskytnutí emisních povolenek bezúplatně. Daň darovací tak nemůže být úplatou vážící se k dotaci, kterou bylo účetně poskytnutí povolenek. S touto argumentací se krajský soud nijak nevypořádal.

[11] Podle stěžovatele žalovaný hodnotil důkazy svévolně a nerespektoval (stejně jak posléze krajský soud) závěry Soudního dvora. Stěžovatel zopakoval, že podstatné bylo zjistit, jaký byl obsah jednání státu při přidělení emisních povolenek pro účely zdanění a následně, zda byly naplněny zákonné podmínky pro aplikaci daně darovací. Pokud krajský soud uvedl, že otázka, zda povolenky byly či nebyly přiděleny bezúplatně, je otázkou právní, bylo jeho úkolem se s touto otázkou vypořádat.

[12] Napadená rozhodnutí žalovaného trpí dle stěžovatele nepřezkoumatelností, neboť žalovaný nezjišťoval rozhodné skutkové okolnosti projednávané věci.

[13] V další části kasační stížnosti stěžovatel obsáhle vysvětlil, že byla porušena jeho ústavní práva a svobody, což doložil bohatými citacemi různých soudních rozhodnutí. Žalovaný k námitce porušení ústavních práv toliko odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, nicméně on ani krajský soud již nezkoumali, zda jsou námitky stěžovatele shodné s námitkami posuzovanými Ústavním soudem. Konkrétně stěžovatel namítal uložení povinnosti *extra legem*, zneužití práva, porušení zákazu retroaktivity a principu legitimního očekávání, porušení ochrany dobré víry, porušení principu ochrany právní jistoty, nerovné zacházení, porušení práva vlastnit majetek a porušení práva na spravedlivý proces.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[14] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu a odůvodnění napadeného rozsudku považuje za zcela dostačující. Odkázal na judikaturu správních soudů, podle které rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, případně i s akceptací odpovědi implicitní.

[15] V souvislosti s odkazem stěžovatele na rozsudek Soudního dvora ve věci C-43/14 žalovaný připomněl, že povolený počet zdaňovaných povolenek v roce 2011 byl stanoven

tak, že jejich počet byl úměrně snížen v souladu s názorem Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 1 Afs 6/2013 – 184 na aplikaci čl. 10 směrnice, tedy aby byla respektována 10 % hranice pro přidělení povolenek za úplatu. Bylo přitom postupováno proporcionálně, tedy úměrně mezi oběma zdaňovacími roky. Stěžovatel nabyl v roce 2011 bezúplatně emisní povolenky, čímž vznikl předmět daně darovací. Protože stěžovatel nabyl vyšší počet emisních povolenek, než je možno dle čl. 10 směrnice zdanit daní darovací, byl jejich počet snížen v souladu s touto směrnicí. Žalovaný přihlédl k právům stěžovatele, a zároveň zohlednil skutečnost, že pro každý rok byla stanovena rozdílná cena povolenky, a proto porovnal počet nabytých povolenek v roce 2011 a v roce 2012 a provedl propočet poměrem. Žalovaný je přesvědčen, že svým postupem zcela vyhověl požadavkům kladeným jak Soudním dvorem, tak i Nejvyšším správním soudem na zdaňování emisních povolenek.

[16] Podle žalovaného nejsou kasační námitky důvodné, a proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Způsob přidělování emisních povolenek upravuje na úrovni EU směrnice 2003/87/ES, která byla do právního řádu České republiky implementována 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 č. 695/2004 Sb.“). Podle § 8 odst. 5 zákona č. 695/2004 Sb. vláda České republiky vyhlásila nařízením č. 80/2008 Sb. Národní alokační plán pro obchodovací období roků 2008 – 2012, stanovící celkové množství povolenek, které bude vydáno v každém kalendářním roce tohoto obchodovacího období, a množství povolenek, které bude jednotlivým provozovatelům zařízení přiděleno v každém kalendářním roce uvedeného obchodovacího období (dále jen „Národní alokační plán“). 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.

[20] Novelizací zákona o trojdani, účinnou od 1. 1. 2011, byla zavedena darovací daň z bezúplatného nabytí emisních povolenek.

[21] Podle § 6 odst. 8 tohoto zákona „[p]*ředmětem 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.*“

[22] Podle § 7a odst. 1 tohoto zákona „[z]*ákladem 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 „[p]*růměrnou tržní hodnotu povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku zveřejní Ministerstvo životního prostředí způsobem umožňujícím dálkový přístup.*

[23] Ustanovení § 14a zákona o trojdani stanovilo sazbu daně darovací u bezúplatně nabytých povolenek 32 %.

[24] Ve velmi obsáhlé kasační stížnosti stěžovatel v podstatě neustále opakuje a z různých hledisek rozebírá svou stěžejní argumentaci, v rámci které činí sporným, jestli byly emisní povolenky poskytnuty za úplatu a v jaké části, a pokud některé emisní povolenky byly poskytnuty za úplatu, zda lze tyto úplatně nabyté povolenky podřadit pod předmět daně darovací. Stěžovatel je přesvědčen, že eurokonformním výkladem je nutno dospět k závěru, že emisní povolenky měly být přiděleny zdarma, a proto by neměly podléhat dani darovací. Namítá také, že krajský soud se nedostatečně vypořádal s jeho žalobními námitkami.

[25] Na úvod Nejvyšší správní soud poznamenává, že krajský soud zcela správně s ohledem na povahu žaloby odkázal na judikaturu, dle které není nutno, aby soudy reagovaly na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vypořádaly, musí však vypořádat *ratio decidendi* žalobních námitek (viz např. rozsudky NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19, či ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 – 33). Ve stejném duchu nyní postupuje při projednání kasační stížnosti také Nejvyšší správní soud, který shodně s krajským soudem dospěl k závěru, že stěžovatelovy námitky již byly převážně vyřešeny dosavadní judikaturou, od jejíchž závěrů není důvodu se v posuzovaném případě odchýlit.

[26] Nutno poznamenat, že obdobné pochybnosti, jaké vyjadřuje stěžovatel v kasační stížnosti, zejména, jestli daň darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek zavedená v České republice v letech 2011 a 2012 může představovat poplatek za přidělení povolenek, jenž by mohl být v rozporu s čl. 10 směrnice 2003/87/ES, měl i Nejvyšší správní soud při projednávání věci ŠKO-ENERGO (vedené pod sp. zn. 1 Afs 6/2013), a proto také položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku, jestli je třeba článek 10 směrnice 2003/87/ES (podle kterého: „*Pro pětileté období počínající dnem 1. ledna 2008 členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma*.“) vykládat v tom smyslu, že brání uplatnění takových vnitrostátních předpisů, které podrobují bezplatné přidělení emisních povolenek v příslušném období dani darovací. Nejvyšší správní soud si tak chtěl ověřit, jestli vnitrostátní úprava daně darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek v letech 2011 a 2012 je v souladu s unijním právem.

[27] Na tuto otázku dostal zcela jednoznačnou odpověď v rozsudku Soudního dvora C-43/14. Soudní dvůr konstatoval, že daň darovací, jež se týká pouze přidělení povolenek a nikoliv jejich použití, představuje poplatek zatěžující bezplatné přidělení povolenek na emise skleníkových plynů, který je neslučitelný s požadavkem bezplatnosti zavedeným směrnicí 2003/87/ES (viz odst. 18 a 24 rozsudku). Podle Soudního dvora toto opatření,

jehož cílem bylo získat dodatečné příjmy pro provozovatele solárních elektráren, sleduje jiné cíle než směrnice 2003/87/ES, a nelze jej proto považovat za přísnější ochranné opatření ve smyslu článku 193 Smlouvy o fungování EU (viz odst. 25 rozsudku). Článek 10 směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání uplatnění daně darovací, pokud tato daň nerespektuje 10 % horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, kterou stanoví tento článek.

[28] Soudní dvůr rovněž uvedl, že cílem sledovaným článkem 10 směrnice 2003/87/ES 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 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.

[29] Uvedené závěry následně Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 6/2013 – 184 interpretoval tak, že daň darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek (kterou Soudní dvůr označil za formu úplaty za přidělení povolenek) mohla být v pětiletém období od roku 2008 do roku 2012 aplikována do té míry, že jí mohlo podléhat pouze 10 % přidělených emisních povolenek z hlediska subjektů v každém dotčeném odvětví. Jedině tak byl naplněn požadavek čl. 10 směrnice 2003/87/ES, aby 90 % emisních povolenek bylo přiděleno zdarma, tedy nepodléhalo jakémukoliv poplatku, kterým *de facto* byla i daň darovací.

[30] Stěžovatel však rozsudek Soudního dvora v kasační stížnosti do určité míry desinterpretoval, pokud uvedl, že dle Soudního dvora lze eurokonformním výkladem akceptovat darovací daň uvalenou na emisní povolenky za současného splnění dvou podmínek 1) daň darovací nebyla poplatkem zatěžujícím bezplatné přidělení povolenek, a současně 2) daň darovací byla poplatkem souvisejícím se samotným přidělením povolenek (resp. byla úplatou/zpoplatněním přidělených povolenek), a respektovala 10% horní hranici pro přidělení povolenek za úplatu, kterou stanoví čl. 10 směrnice 2003/87/ES.

[31] Tyto stěžovatelem vyvozené závěry si dle Nejvyššího správního soudu protiřečí. Jak již bylo uvedeno, k pochybnostem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v předběžné otázce ve věci ŠKO-ENERGO Soudní dvůr jednoznačně konstatoval, že daň darovací představuje úplatu za přidělení emisních povolenek a jako taková je neslučitelná s čl. 10 směrnice 2003/87/ES, pokud nerespektuje maximální hranici 10 % povolenek, které mohly být přiděleny v posuzovaném období úplatně. První podmínka uvedená stěžovatelem proto není správná, neboť z rozsudku Soudního dvora vyplývá opak. Druhá z tvrzených podmínek již je pravdivá a v tomto duchu také Nejvyšší správní soud následně při výkladu zákona o trojdani postupoval.

[32] V rozsudku č. j. 1 Afs 6/2013 - 184 Nejvyšší správní soud specifikoval, že „[z] *článku 10 směrnice 2003/87/ES i z rozsudku Soudního dvora tak plyne, že přidělení 10 % (počtu) povolenek mohlo být spojeno s určitou formou úplaty. Za úplatu je přitom třeba považovat nejen prodej povolenek za jejich tržní cenu (jak mylně uvažuje stěžovatel), ale také jakýkoliv poplatek*

související se samotným přidělením povolenky (viz odst. 18 rozsudku ve věci ŠKO-ENERGO), tj. i daň darovací, jejíž sazba činí 32 % z tržní hodnoty emisní povolenky. Bylo na členském státu, jakou formu a výši úplaty v případě 10 % emisních povolenek zvolí, či zda ponechá všechny povolenky zadarmo. Stále však musel respektovat požadavek směrnice, aby 90 % povolenek bylo přiděleno v pětiletém období počínajícím rokem 2008 zdarma, tedy bez jakékoliv úplaty. Směrnice umožnila členskému státu zpoplatnit (ať již tržní cenou či jakýmkoliv poplatkem) 10 % povolenek, nikoliv vybrat částku odpovídající tržní hodnotě 10 % přidělených povolenek. Tohoto výsledku však mohl členský stát dosáhnout prodejem 10 % povolenek. Tento přístup ovšem český zákonodárce nezvolil a pochopitelně ani zvolit nemohl, pokud přidělení části povolenek „zpoplatnil" až v průběhu pětiletého období počínajícího rokem 2008, pro které v Národním alokačním plánu stanovil, že všechny povolenky (s výjimkou případně nespotřebovaných zbývajících povolenek z rezervy pro nové účastníky) budou rozděleny zdarma."

[33] Podrobnosti postupu při zdanění bezúplatného přidělení emisních povolenek pak Nejvyšší správní soud konkretizoval v rozsudku ze dne 12. 7. 2017, č. j. 6 Afs 307/2016 – 39, kde potvrdil postup žalovaného při zdanění emisních povolenek nabytých jiným subjektem, že jediným způsobem, jak mohou finanční orgány dostát požadavku zákonodárce zdanit nabytí emisních povolenek ve dvou zdaňovacích obdobích, dodržet čl. 10 směrnice a respektovat zásadu rovnosti, je postup, kdy správce dně v roce 2011 zdaní takový počet emisních povolenek, který odpovídá počtu 5 % „zdanitelných povolenek", jelikož tak je zajištěno, že stejné množství je zdaněno jak v roce 2011, tak v roce 2012.

[34] Žalovaný proto postupoval v projednávané věci zcela správně, pokud daň darovací z bezúplatně nabytých povolenek v roce 2011 a 2012 stanovil stěžovateli v souladu s výše uvedenými závěry. Ze správního spisu je zřejmé, že stěžovateli bylo v období od roku 2008 do roku 2012 přiděleno celkem 22.394.740 emisních povolenek. Původně bylo stěžovateli zdaněno v roce 2011 1.510.872 povolenek a v roce 2012 také 1.510.872 povolenek, tedy celkem 3.021.744 povolenek, přičemž 10 % hranicí „zdanitelných emisních povolenek" však bylo 2.239.474 povolenek. Jelikož počet zdaněných povolenek přesáhl 10 %, dospěl žalovaný k závěru, že nabytí počtu emisních povolenek přesahujícího tuto hranici bylo zdaněno v rozporu s požadavky směrnice. Korigoval proto počet zdaněných povolenek tak, že na rok 2011 připadlo 1.119.373 povolenek a stejný počet taky v roce 2012. Při průměrné ceně emisní povolenky za rok 2011 ve výši 349,84 Kč byla tedy daň darovací stanovena jako 125.353.216 Kč a při průměrné ceně povolenky za rok 2012 ve výši 201,79 Kč darovací daň ve výši 72.304.576 Kč.

[35] Nejvyšší správní soud shrnuje, že žalovaný zcela v souladu se shora judikovaným postupem pro zdanění emisních povolenek postupoval při určení povolenek, jež měly být v letech 2011 a 2012 zdaněny tak, že v roce 2011 zdanil 5 % z celkového počtu povolenek přidělených stěžovateli v období od roku 2008 do roku 2012 a v roce 2012 dalších 5 %.

[36] Kasační argumentaci, že se žalovaný měl zabývat tím, které povolenky byly stěžovateli přiděleny bezúplatně a které za úplatu, považuje Nejvyšší správní soud vzhledem k výše stanovenému judikaturnímu postupu pro stanovení počtu zdanitelných emisních povolenek za bezpředmětnou. Je zjevné, že za úplatu byly přiděleny právě ty

povolenky, které žalovaný stěžovateli v roce 2011 a 2012 zdanil (neboť onou úplatou je dle Soudního dvora právě uváděná daň darovací), tedy 10 % z celkového počtu přidělených povolenek, jak umožňuje čl. 10 směrnice 2003/87/ES. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodné námitky týkající se nesprávného zjištění skutkového stavu žalovaným.

[37] Podmínky pro aplikaci daně darovací v tomto případě byly splněny, neboť předmětem daně bylo bezúplatné nabytí emisních povolenek v roce 2011 a 2012, jak odpovídá příslušným ustanovením zákona o trojdani, přičemž počet zdaněných povolenek byl korigován přímým účinkem čl. 10 zmiňované směrnice (která umožňuje zdanit/zpoplatnit toliko 10 % povolenek přidělených v posuzovaném období).

[38] Nelze také přisvědčit stěžovateli, že by argumentace žalovaného a krajského soudu byla vnitřně rozporná. Z jejich odůvodnění jasně plyne, že respektovali judikatorní závěry, které Nejvyšší správní soud shrnul výše, a na základě nich stanovili počet povolenek, jejichž bezúplatné přidělení mohlo podléhat darovací dani.

[39] Další oblast kasační argumentace se týká protiústavnosti daně darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek a porušení ústavně zaručených práv stěžovatele. Ani tuto argumentaci neshledal Nejvyšší správní soud vzhledem k dosavadnímu judikaturnímu vývoji důvodnou.

[40] Souladu právní úpravy zdanění bezúplatného nabytí emisních povolenek s ústavním pořádkem se zabýval Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 17/11. Byť je jeho odůvodnění vztahující se k přezkumu napadených ustanovení zákona o trojdani poměrně stručné (stěžejní část odůvodnění je věnována přezkumu právní úpravy odvodů z elektřiny ze slunečního záření), jednoznačně z něj vyplývá, že předmětná ustanovení zákona o trojdani nejsou v rozporu s ústavním pořádkem. Nelze přitom přisvědčit stěžovateli, že by názory Ústavního soudu neměly být použitelné z důvodu, že rozhodoval za jiné situace, než nyní krajský soud, jehož rozhodnutí spadá již do doby po vydání rozsudku Soudního dvora ve věci C-43/14. Skutečnost, že Soudní dvůr označil darovací daň za formu úplaty, která musí respektovat pravidlo stanovené v čl. 10 směrnice 2003/87/ES, totiž na jeho závěrech stran namítané protiústavnosti daně darovací nemá vliv. Je nutno pouze korigovat z tohoto nálezu vyplývající závěr, že předmětná právní úprava není v rozporu s unijním právem. Z rozsudku Soudního dvora C-43/14 se nicméně podává, že tuto daň lze uplatnit, pokud je splněna podmínka, že 90 % emisních povolenek přidělených v letech 2008 – 2012 této dani nepodléhalo (bylo přiděleno skutečně bezplatně). Relevantní není ani námitka, že se Ústavní soud zabýval ústavností dané právní úpravy z hlediska jiných námitek, než které nyní uvádí stěžovatel. Je totiž zřejmé, že Ústavní soud vzal v úvahu taktéž širokou škálu hledisek možné protiústavnosti posuzované právní úpravy, avšak rozpor s ústavním pořádkem neshledal. Skutečnost, že stěžovatel se s důvody nálezu neztotožňuje a připadají mu povrchní, neznamená, že nejsou dostatečné pro závěry, ke kterým Ústavní soud dospěl.

[41] Stěžovateli nelze přisvědčit, že mu byla daň darovací uložena v rozporu se zákonem. Jak vyplývá již z výše předestřených závěrů, daň darovací byla uložena na základě přesných ustanovení zákona o trojdani, jež bylo nutno korigovat v důsledku přímého účinku čl. 10 směrnice 2003/87/ES (viz odst. 78 – 82 rozsudku č. j. 1 Afs 6/2013 – 184). Tento postup ostatně vedl ke zlepšení právního postavení stěžovatele, neboť mu ve

výsledku bylo zdaněno přidělení méně emisních povolenek, než by tomu bylo pouze při aplikaci zákona o trojdani, bez užití přímého účinku směrnice. Žalovaný tak nestanovil daňovou povinnost postupem dle vlastního uvážení, jak se domnívá stěžovatel, ale relevantní právní úpravu vyložil v souladu s uvedenými judikaturními závěry. Z rozsudku Soudního dvora C-43/14 přitom nevyplývá, že by byla česká právní úprava daně darovací z bezplatně nabytých povolenek v rozporu s unijním právem jako celek; v rozporu s čl. 10 směrnice 2003/87/ES je pouze překročení počtu zdaněných povolenek, tj. nerespektování 10 % hranice povolenek, které mohly být přiděleny za úplatu. Není tedy pravda, že žalovaný neměl tuto právní úpravu aplikovat vůbec; s ohledem na čl. 10 směrnice však mohl zdanit pouze 10 % celkového počtu povolenek. Tuto interpretaci zákona o trojdani tak nelze považovat za zneužití práva či obcházení zákona.

[42] V souvislosti s namítanou retroaktivitou právní úpravy Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 konstatoval, že ke zdaňování povolenek mělo dojít až do budoucna od účinnosti předmětné novely zákona o trojdani, tedy od 1. 1. 2011, a nejedná se proto o právní úpravu ani nepravě retroaktivní. K retroaktivnímu působení zákona nemohlo dojít ani v důsledku skutečnosti, že stěžovateli bylo v roce 2011 zdaněno 5 % celkového počtu přidělených povolenek v posuzovaném pětiletém období, a stejné množství mu bylo zdaněno i v roce 2012. Jednalo se totiž o ve skutečnosti menší množství povolenek, než které mu byly za posuzované období přiděleny a původně zdaněny, a nešlo tedy o povolenky, které stěžovatel nabyl ještě před účinností příslušné novely zákona o trojdani. Námitkou retroaktivity se ostatně zabýval i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 307/2016 – 39, který ji nehledal důvodnou, a na jehož odůvodnění odkazoval krajský soud.

[43] Ústavní soud taktéž dospěl k závěru, že nebyl porušen princip legitimního očekávání a ochrany dobré víry dotčených subjektů, tyto závěry později převzala a konkretizovala i judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek č. j. 6 Afs 307/2016 – 39 a rozsudek ze dne 9. 8. 2017, č. j. 1 Afs 346/2016 – 54), na kterou lze nyní pro stručnost plně odkázat.

[44] Pokud jde o namítané nerovné zacházení spočívající v tom, že daň darovací se uplatnila na emisní povolenky přidělené selektivně pro určitou skupinu provozovatelů zařízení, krajský soud zcela správně upozornil na závěry rozsudku č. j. 1 Afs 6/2013 – 184 (viz odst. 56 – 67), ve kterém se Nejvyšší správní soud možnou diskriminací určitých skupin provozovatelů zařízení vcelku podrobně z různých hledisek zabýval a dospěl k závěru, že k porušení této zásady nedošlo.

[45] Nejvyšší správní soud též nesouhlasí, že by v posuzované věci byl porušen princip *nullum tributum sine lege*. Stěžovatel zejména zpochybnil způsob stanovení tržní hodnoty emisní povolenky uvedený v § 7a odst. 2 zákona o trojdani. Ústavní soud však v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 výslovně neuznal námitku proti oprávnění Ministerstva životního prostředí zveřejňovat průměrnou tržní hodnotu povolenky za důvodnou.

[46] V posuzované věci nedošlo ani k porušení stěžovatelova práva na spravedlivý proces, neboť Nejvyšší správní soud neshledal, že by se žalovaný nevypořádal se všemi důvody, v nichž stěžovatel spatřuje nezákonnost a nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Krajskému soudu lze přisvědčit v tom, že ač byla doba řízení před žalovaným poměrně

dlouhá (tj. přibližně rok a 3 měsíce), vzhledem k náročnosti projednávané věci a celkové složitosti situace, kdy výklad zákona o trojdani při zdanění emisních povolenek postupně změnila soudní judikatura, nebyla tato doba nijak excesivní, resp. v důsledku dlouhého projednávání věci nedošlo k porušení práva stěžovatele na spravedlivý proces.

[47] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem, že námitka stěžovatele týkající se nepřípustného vertikálního sestupného účinku směrnice byla uplatněna až po skončení lhůty pro podání žaloby a zároveň že se nejednalo o pouhou konkretizaci již řádně uplatněného žalobního bodu. Nad rámec však konstatuje, že v rozsudku č. j. 1 Afs 6/2013 – 184 bylo podrobně rozvedeno, z jakých důvodů jsou v posuzovaném případě splněny podmínky pro použití přímého účinku směrnice, a je tak nutno korigovat právní úpravu daně darovací právě s ohledem na čl. 10 směrnice 2003/87/ES. Zároveň je nutno zdůraznit, že ekonomická a právní pozice příjemců povolenek by bez tohoto korektivu byla nepochybně méně výhodná (srov. rozsudek č. j. 6 Afs 307/2016 – 39, odst. 12 až 15).

[48] Lze tedy shrnout, že krajský soud se zcela přezkoumatelně vypořádal se stěžejní žalobní argumentací, kterou považoval s ohledem na dosavadní judikatorní vývoj v této oblasti za nedůvodnou. Nejvyšší správní soud se s jeho závěry zcela ztotožnil.

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[49] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému dospěl k závěru, že kasační námitky stěžovatele nejsou důvodné, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

[50] O náhradě nákladů řízení rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 31. července 2018

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu