

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Sev.en EC, a. s.**, se sídlem K Elektrárně 227, Chvaletice, zastoupen JUDr. Petrem Zákouckým, LL.M., advokátem se sídlem V Celnici 1034/6, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 10. 2015, č. j. 36511/15/5100-31461-701836, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích ze dne 13. 12. 2017, č. j. 52 Af 58/2015 - 90,

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] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím částečně změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 8. 2014, kterým byla žalobci doměřena daň darovací z emisních povolenek dle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“) za zdaňovací období roku 2012 ve výši 0 Kč tak, že žalobci doměřil daň darovací z emisních povolenek ve výši mínus 128.410.654 Kč.

[2] Žalovaný vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013-184 (dále též „rozsudek ve věci *ŠKO-ENERGO*“) v němž soud reflektoval odpověď Soudního dvora EU na jím položenou předběžnou otázku, zda je třeba čl. 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. 10. 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a změně směrnice Rady 96/61/ES (dále jen „Směrnice“), vykládat v tom smyslu, že brání uplatnění takových vnitrostátních předpisů, které podrobují bezplatné přidělení emisních povolenek v příslušném období dani darovací. Soudní dvůr EU přitom rozhodnutím ve věci C 43/14 ze dne 26. 2. 2015 (dále jen „rozsudek ve věci C 43/14“) rozhodl takto: „*Článek 10 směrnice [...] musí být vykládán v tom smyslu, že brání uplatnění takové daně darovací, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, pokud tato daň nerespektuje 10% horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, kterou stanoví tento článek, což musí ověřit předkládající soud.*“ Nejvyšší správní soud dále v uvedeném rozsudku ve věci *ŠKO-ENERGO* (bod 76) zdůraznil, že je třeba zjistit, zda byla v odvětví energetiky, vymezeném podle přílohy I Směrnice, v pětiletém období počínajícím rokem 2008 dodržena 10% hranice pro přidělení emisních povolenek za úplatu. K tomu bylo třeba postavit najisto, 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. Stěžejním dokumentem pro výpočet přidělených emisních povolenek měl být Národní alokační plán pro roky 2008 až 2012.

[3] Po provedeném šetření žalovaný uznal, že počet zdaněných povolenek u žalobce přesáhl maximální hranici 10% z jejich celkového množství. Žalovaný proto provedl výpočet zdanění emisních povolenek pro rok 2012 a to poměrně poloviny povolenek, z celkově zdanitelných 10 %. Daň byla takto stanovena na 43.894.336 Kč, proto byla oproti původně stanovené dani (172.304.990 Kč) doměřena daň v záporné výši, tj. mínus 128.410.654 Kč.

II. Řízení před krajským soudem

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích.

[5] Krajský soud žalobu zamítl. Předně uvedl, že rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2017, č. j. 6 Afs 307/2016 - 39 (dále jen „rozsudek sp. zn. 6 Afs 307/2016“), byla zamítnuta kasační stížnost proti zamítavému rozsudku téhož krajského soudu ze dne 19. 10. 2016, č. j. 52 Af 57/2015 - 56, jímž bylo rozhodnuto ve věci zdanění emisních povolenek přidělených bezúplatně žalobci v roce 2011, přičemž žalobce uplatnil obdobné žalobní námitky.

[6] Krajský soud zrekapituloval relevantní českou a unijní právní úpravu a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci *ŠKO-ENERGO*, reagující na odpověď Soudního dvora na položenou předběžnou otázku. Na základě toho dospěl krajský soud k závěru, že je namístě aplikovat na daný případ podpůrně přímo Směrnici, jelikož zákon o trojdani v rozporu s touto Směrnicí ukládá zdanění všech povolenek, namísto jejich 10 %. Směrnice přitom splňuje všechny podmínky pro její přímý účinek vyslovené v rozhodnutí Soudního dvora ze dne 4. 12. 1974, C-41/74, *Van Duyn*. Nepřisvědčil tedy námitce žalobce, že

předmět daně není dostatečně určitý. Správní orgány se nedovolávají sestupného účinku Směrnice, právní předpis EU je v dané věci naopak aplikován k ochraně jednotlivce. Nejedná se ani o výklad učiněný Nejvyšším správním soudem, neboť zákon o trojdani je korigován přímo samotným zněním Směrnice.

[7] K námitce porušení rovnosti krajský soud plně odkázal na rozhodnutí ve věci *ŠKO-ENERGO*, ve kterém se Nejvyšší správní soud touto otázkou vyčerpávajícím způsobem zabýval, a krajský soud se s ním ztotožnil. Záměr zákonodárce podpořit ekologičtější výrobu elektřiny je dle krajského soudu právně přípustný. Co se týče ostatních podniků v energetickém odvětví, není s nimi žalobce v konkurenčním postavení, proto nelze mluvit o jeho znevýhodnění.

[8] K porušení čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) krajský soud konstatoval, že žalobce neuvedl, v čem spatřuje možnost narušení hospodářské soutěže a ovlivnění obchodu mezi členskými státy. Dle krajského soudu tato úprava obchod mezi členskými státy nijak neovlivňuje a nejedná se tak o opatření neslučitelné s vnitřním trhem EU.

[9] K námitce retroaktivity právní úpravy zdanění povolenek krajský soud odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (dále též „nález Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 17/11“), bod 81, který na danou věc dle jeho názoru dopadá.

[10] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku nesprávného výpočtu výše darovací daně. Ačkoliv metodika stanovení základu předmětné daně není skutečně v rámci právních předpisů řešena, z logiky věci vyplývá, že darovací daň je uvalena na věc v době, kdy dojde k jejímu bezplatnému nabytí do vlastnictví obdarovaného. Krajský soud odkázal analogicky § 2055n. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve spojení s § 7 zákona o trojdani). V daném případě docházelo k nabytí emisních povolenek do majetku žalobce každoročně okamžikem připsání konkrétního počtu povolenek na jeho účet (viz nález ÚS, sp. zn. Pl. ÚS 17/11). V každém daném roce tedy tyto povolenky podléhaly příslušnému zdanění, a nebylo na vůli žalobce, resp. ani správce daně, k jakému okamžiku má k jejich zdanění dojít. Každý rok, tedy každé zdaňovací období bylo nutné zdanit povolenky samostatně, a to takový počet povolenek, jež na ten který rok připadá. Vzhledem k tomu, že byly zdaňovány pouze povolenky za roky 2011 a 2012, bylo nutné zdanit přidělené povolenky poměrně, a to 50 % x 50 %. Tento postup plně odpovídá právnímu názoru NSS vyjádřenému v rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016, bod 23.

[11] Krajský soud závěrem dodal, že není na místě postupovat věc Ústavnímu soudu, neboť ten se již obdobným případem zabýval a dospěl k závěru, že daná úprava není v rozporu s ústavními předpisy.

III. Kasační stížnost

[12] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[13] Jako první důvod kasační stížnosti uvádí **absenci zákonného vymezení daně**. Stěžovatel konstatuje, že dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod může být daň

uložena pouze zákonem. V současné věci byl však předmět daně korigován Směrnicí a došlo tak k nepřípustnému sestupnému účinku Směrnice, neboť na jeho základě je jednotlivci ukládána povinnost. Zároveň se Nejvyšší správní soud dopustil nepřípustného soudcovského dotváření práva. Rozpor zákona o trojdani se Směrnicí není možné napravit soudcovskou interpretací. Ani po zásahu soudní moci však nebyl předmět daně vymezený jasně, žalovaný učinil arbitrární rozhodnutí, že 5 % z celkového počtu bezúplatně přidělených povolenek bude zdaněno v roce 2011 a 5 % v roce 2012. K tomu stěžovatel odkazuje na vyjádření pověřené pracovnice žalovaného i krajského soudu. Namítá, že ani Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016 nevysvětlil, jak dospěl k závěru, že počet povolenek má být pro jednotlivé roky stanoven rovnoměrně. Princip rovnosti by totiž byl zachován i v případě, že kdy by u každého zdroje bylo zdaněno 10% povolenek, které mu byly přiděleny nejpozději.

[14] Druhý důvod kasační stížnosti spatřuje stěžovatel v tom, že uložením darovací daně došlo k **porušení principů práva Evropské unie**, neboť orgány EU nemají na základě čl. 113 SFEU dostatečnou pravomoc, aby mohly Směrnicí zasahovat do stanovení přímé daně. Stěžovatel nesouhlasí s dle jeho názoru formalistickým závěrem Nejvyššího správního soudu k této otázce. Domnívá se, že má-li směrnice umožnit uložení přímé daně, je irelevantní její účel. Směrnice proto materiálně porušuje limitaci pravomocí EU. Aplikace Směrnice nadto představuje nedovolený sestupný přímý účinek, kterého se veřejné orgány nemohou dovolávat při stanovení povinnosti jednotlivci. Směrnice konstruuje zpoplatnění části povolenek pouze jako možnost, nikoliv povinnost.

[15] Jako třetí stížní důvod stěžovatel uvádí **porušení zákazu retroaktivity**. Zákonodárce zatížil daní 100 % (respektive 10 % po korekci správními soudy) celkového počtu přidělených povolenek. Zákonodárce tedy zákonem účinným v roce 2011 postihnul i emisní povolenky přidělené a využité v letech 2008 až 2010, v letech 2011 a 2012 docházelo toliko k vyúčtování. Tomu dle stěžovatele odpovídá i výklad Nejvyššího správního soudu v rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016. Stěžovatel se dále domnívá, že nelze aplikovat závěry nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 17/11, neboť v něm Ústavní soud vycházel z toho, že darovací dani byly podle zákona o trojdani podrobeny pouze povolenky přidělené v letech 2011 a 2012. Neposuzoval však stav interpretovaný Nejvyšším správním soudem, tedy že má být zdaněna část všech povolenek, které byly nabyty v průběhu let 2008 až 2012.

[16] Ve čtvrté stížní námitce stěžovatel namítá, že došlo k **porušení zákazu diskriminace a zásady rovnosti**, neboť zdanění podléhají pouze výrobci elektřiny spalováním paliv. Čl. 10 Směrnice nepředpokládá selektivní zpoplatnění povolenek. Rozsudky ve věci *ŠKO-ENERGO* i sp. zn. 6 Afs 307/2016 ospravedlňují selektivní daň kritériem odlišitelnosti subjektů a tím, že ostatní nezdaněné subjekty resp. činnosti nejsou k výrobě elektřiny produkované spalováním paliv v konkurenčním vztahu. Stěžovatel však namítá, že Nejvyšší správní soud se v žádném z rozhodnutí nezabýval fungováním dotčených trhů a není tedy patrné, jak k závěru o nekonkurenčním charakteru trhů došel. Příjemci povolenek působící v odlišných odvětvích nebo zabývající se odlišnými činnostmi v rámci odvětví energetiky mohou být konkurenty nebo mohou být soutěžně ovlivňováni, a to přinejmenším na základě konglomerátních účinků. Od daně darovací byla osvobozena oblast výroby elektřiny a tepla kombinovaným způsobem, kde prvek konkurence evidentně je. Dle stěžovatele se rovněž nelze se dovolávat toho, že darovací daň byla řádně

uložena z důvodu znečištění ovzduší, neboť největšími emitenty emisí jsou koksovny a rafinerie minerálních olejů. Zákonodárce tedy daň uložil zdrojům, které jsou v průměru individuálně výrazně méně škodlivé než ty, které darovací daní zatíženy nejsou. Stěžovatel pro takové zúžení postrádá racionální důvod. Stěžovatel se vymezuje vůči argumentaci Nejvyššího správního soudu v rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016, že všichni producenti emisí oxidu uhličitého nejsou ve srovnatelné pozici, kterou pokládá za účelovou. Okolnosti fungování zařízení nejsou podstatné, jedinou relevantní skutečností je míra znečištění. Z tohoto pohledu je stěžovatel ve srovnatelné pozici s ostatními producenty emisí. Postup českého zákonodárce neodpovídá účelu a zásadám stanoveným ve Směrnici. Stěžovatel se domnívá, že zákonodárce se rozhodl zdanit odvětví spalovacích zdrojů, a emisní povolenky byly příhodným mechanismem, na který bylo možné daňovou povinnost přilepit. Takový postup pokládá stěžovatel za rozporný s principy demokratického právního státu.

[17] V páté námitce stěžovatel uvádí, že uložení předmětné daně ve svém důsledku poskytlo **státní podporu v rozporu s čl. 107 SFEU**, která nebyla řádně oznámena. Krajský soud v tomto směru nesprávně vycházel z judikatury týkající se přestupků, která neřeší specifika daného případu. Nadto Soudní dvůr setrvale judikuje, že ovlivnění obchodu je presumováno na základě vyvratitelné domněnky, tudíž důkazní břemeno nemůže ležet na stěžovateli, jak dovodil krajský soud. Stěžovatel tvrdí, že s těmito námitkami se Nejvyšší správní soud v rozhodnutí sp. zn. 6 Afs 307/2016 nevypořádal a omezil se toliko na odkaz na rozsudek Soudního dvora ze dne 7. 9. 2006, ve věci C-526-04, *Laboratoires Boiron SA*, a konstatování, že nemá za to, že by výrobci elektrické energie spalováním paliv byli v přímém konkurenčním vztahu s rafineriemi či koksovacími pecemi. Takový závěr však nepovažuje stěžovatel za dostatečně přesvědčivý, neboť postrádá širší soutěžněprávní analýzu.

[18] Šestou námitkou napadá stěžovatel **výpočet darovací daně**, jak jej provedl žalovaný. Výpočet je dle stěžovatele protiústavní. Metodika výpočtu nemá oporu v zákoně o trojdani a dokonce ani v rozsudku ve věci *ŠKO-ENERGO*. Předmětem daně by měly být povolenky přidělené až po překročení 90% limitu, k čemuž u stěžovatele došlo až v roce 2012. V roce 2011 tedy neměly podléhat dani žádné přidělené povolenky. Výpočet provedený žalovaným je pro stěžovatele nevýhodný, neboť v roce 2011 byla tržní hodnota povolenek vyšší, než v roce 2012. Žalovaný měl tedy volit takový postup, který co nejméně zasahuje do práva daňového subjektu. Stěžovatel se domnívá, že Nejvyšší správní soud se s těmito námitkami v rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016 dostatečně nevypořádal a jeho argument, že cena povolenek jakožto kritérium pro rozdělování daňové zátěže byla odmítnuta Soudním dvorem ve věci C-43/14, se nezakládá na pravdě, neboť citovaný rozsudek se takovou otázkou vůbec nezabývá.

[19] Z výše uvedených důvodů navrhuje stěžovatel zrušení rozsudku krajského soudu případně i rozhodnutí žalovaného.

[20] Stěžovatel se domnívá, že předmětná ustanovení zákona o trojdani jsou v rozporu s ústavním pořádkem České republiky a proto alternativně navrhuje, aby Nejvyšší správní soud předložil věc Ústavnímu soudu v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy. Stěžovatel též poukazuje na skutečnost, že návrh na zrušení předmětných ustanovení zákona o trojdani

spojil s ústavní stížností proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2017, č. j. 6 Afs 307/2016 - 39, kterým byla zamítnuta jeho kasační stížnost ohledně vyměření darovací daně z emisních povolenek za rok 2011. Alternativně tedy navrhuje přerušení řízení o nyní projednávané kasační stížnosti do doby rozhodnutí o podané ústavní stížnosti.

IV. Vyjádření žalovaného

[21] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil tak, že posouzení krajského soudu považuje za správné a zcela zákonné.

[22] Žalovaný uvádí, že neukládal žádnou daňovou povinnost nad rámec vnitrostátní normy. Postup, kdy podrobil darovací dani pouze 10 % povolenek je dovoláním se vzestupného účinku Směrnice. Právní úpravu nepovažuje za retroaktivní, odkazuje přitom na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Zdanil-li žalovaný část povolenek přidělených v letech 2011 a 2012, přičemž dodržel požadavek Směrnice na zdanění pouze 10% povolenek přidělených v období 2008 až 2012, nemohl být tento postup nedovoleně retroaktivní. K otázce porušení principu rovnosti odkazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *ŠKO-ENERGO*, který se s touto otázkou podrobně vypořádal. Zákonodárce zavedením daně podpořil ten způsob výroby elektřiny a tepla, který považoval za šetrnější a efektivnější (nezávisle na tom, že jej stěžovatel za efektivnější nepovažuje). K námitce rozporu s čl. 107 SFEU žalovaný uvádí, že stěžovatel ani nadále nespecifikoval charakteristiku jím tvrzené poskytnuté veřejné podpory. Ze závěrů Soudního dvora nevyplývá dle žalovaného přenos důkazního břemene na soud, ale potřeba možnou veřejnou podporu zkoumat. Stěžovatel však neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, které by bylo možné zkoumat. Ohledně nesprávnosti výpočtu výše daně žalovaný upozorňuje, že mu nenáleží volnost úsudku ohledně okamžiku vzniku předmětu daně ani vlastního zdanění, tj. v kterém roce vznikl předmět daně a který rok bude tudíž zdaňovat. Každý rok bezpochyby předmět daně vznikl, proto byl každý rok zdaněn povolený počet povolenek. Proporcionální zdanění povolenek není dle žalovaného v rozporu ani se zákonem ani s rozsudky Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora. Vzhledem k tomu, že nenastal případ, kdy by bylo možných více výkladů, není relevantní ani argument, že zdanění všech povolenek by bylo pro stěžovatele výhodnější.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[24] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud předesílá, že při posuzování kasační stížnosti vycházel ze závěrů uvedených v rozsudku ve věci *ŠKO-ENERGO*, jehož základem bylo rozhodnutí

Soudního dvora o položené předběžné otázce (viz bod [2]), a dále též z rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016, který přezkoumával zdanění emisních povolenek u stěžovatele za rok 2011. Stěžovatelova argumentace v nyní uplatněné kasační stížnosti zůstala v podstatných rysech nezměněna, v určitých pasážích pak rozporuje závěry Nejvyššího správního soudu učiněné právě v rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016. Zejména na ty bude v rámci vypořádání kasačních námitek v nynější věci soud reagovat.

[26] První kasační námitka se týká absence zákonného vymezení daně. Nejvyšší správní soud však již v rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016 vyložil, že předmět daně je jasně specifikován v zákoně o trojdani. Rozsah tohoto zdanění se však ukázal jako rozporný se Směrnicí, neboť ta ve svém článku 10 stanoví, že *„Pro pětileté období počínající dnem 1. ledna 2008 členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma."* Výkladem tohoto článku ve vztahu k zákonu o trojdani se zabýval Soudní dvůr v rozsudku ze dne 26. 2. 2015, ve věci C- 43/14, jehož závěry pak dále vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *ŠKO-ENERGO*. K dosažení souladu zdanění emisních povolenek se Směrnicí proto byla aplikována přímo Směrnice a to na základě vertikálního vzestupného přímého účinku. Stěžovatel se mýlí, má-li za to, že taková aplikace je nepřípustná, neboť ukládá jednotlivci povinnosti nezakotvené ve vnitrostátní úpravě. Naopak, jak také již kasační soud předestřel v rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016, přímá aplikace čl. 10 Směrnice širokou daňovou povinnost stanovenou jednotlivci v zákoně o trojdani omezuje, tedy je aplikována v jeho prospěch a k ochraně jeho práv vyplývajících mu z unijní úpravy. Z výše uvedeného je také zřejmé, že předmět daně, který je jasně zakotven v zákoně, není korigován soudcovským výkladem práva, ale přímo Směrnicí.

[27] Stěžovatel dále namítá, že 5% zdanění všech povolenek v roce 2011 a 5% zdanění v roce 2012 je arbitrárním rozhodnutím, jež ani Nejvyšší správní soud dostatečně neodůvodnil. K této námitce kasační soud odkazuje na rozsudek ve věci *ŠKO-ENERGO*, ve kterém Nejvyšší správní soud vyložil dopady nutnosti dodržení zásady rovnosti, k čemuž Českou republiku zavázal Soudní dvůr v rozsudku ve věci C-43/14. Na rozsudek ve věci *ŠKO-ENERGO* dále navázal Nejvyšší správní soud rozsudkem sp. zn. 6 Afs 307/2016, kde k této otázce uvedl: *„Pokud Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku finanční orgány zavázal k tomu, aby zkoumaly, zda zdanění nabytí emisních povolenek přesáhne hranici 10% všech povolenek přidělených v letech 2008 až 2012, přičemž nad tuto hranici není možné darovací daň vybrat, a v případě dodržení této hranice striktně aplikovat zásadu rovnosti, má Nejvyšší správní soud za to, že jediným způsobem, jak mohly finanční orgány dostát požadavku zákonodárce zdanit nabytí emisních povolenek ve dvou zdaňovacích obdobích, dodržet čl. 10 Směrnice zakazující zdanění povolenek v počtu nad 10%, a dodržet zásadu rovnosti, byl postup, kterým se vydal i žalovaný, tedy v roce 2011 zdanit takový počet emisních povolenek, který odpovídá počtu 5% „zdanitelných povolenek", jelikož tak je zajištěno, že stejné množství (bez ohledu na cenu povolenek, což jako kritérium odmítl Soudní dvůr Evropské unie ve věci C-43/14), je zdaněno jak v roce 2011, tak i v roce 2012, čímž je plně respektována zásada rovnosti a požadavek zákonodárce danit v obou zdaňovacích obdobích."*

[28] Nejvyšší správní soud tedy již dříve uvedl, z jakých důvodů se domnívá, že žalovaný postupoval správným způsobem na základě východisek uvedených v rozsudku ŠKO-ENERGO. Nyní lze pouze dodat, že rozložení zdanění tak, jak jej provedl žalovaný,

nebylo arbitrárním rozhodnutím, ale jak vyplývá z výše citovaného, jediným možným řešením, které vyhoví požadavkům textu zákona i Směrnice.

[29] Druhá námitka stěžovatele směřuje do údajného porušení principů práva Evropské unie, neboť ta dle čl. 113 SFEU nemá pravomoc ke stanovení přímých daní. Závěr Nejvyššího správního soudu z rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016 považuje za formalistický, neboť umožňuje-li Směrnice stanovení daně, je její účel irelevantní. Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Samotná Směrnice se ve svém textu v žádném místě o uložení daňové povinnosti nezmiňuje. Článek 10 stanoví povinnost státu přidělit alespoň 90 % povolenek zdarma. *A contrario* tedy umožňuje, jak ostatně vyložil i Soudní dvůr v rozsudku ve věci C-43/14, aby členské státy 10 % přidělených emisních povolenek určitým způsobem zpoplatnily. Je pouze na úvaze členského státu, zda k tomuto opatření přistoupí či nikoliv, a případně jakou formou. Tedy zda emisní povolenky zpoplatní například formou jejich prodeje, či formou následného zdanění. Sama Směrnice však v žádném případě daňovou povinnost neukládá, pouze aprobuje zpoplatnění určité části emisních povolenek. Argumentace účelem Směrnice v rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016, byla pouze okrajovou, přičemž kasační soud též poukázal na to, že úprava obsažená ve Směrnici byla opakovaně předmětem výkladu a aplikace ze strany Soudního dvora, který má pravomoc prohlásit sekundární právní úpravu za neplatnou (srov. čl. 263 SFEU), přičemž ani jednou k tomuto závěru nedospěl, a to ani při posuzování Směrnice ve vztahu k české právní úpravě obsažené v zákoně o trojdani, který upravuje přímé daně.

[30] Třetí námitka směřuje proti dle stěžovatele nepřípustné retroaktivitě právní úpravy.

[31] Ze znění § 6 odst. 8 zákona o trojdani plyne, 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.*“ Tuto úpravu neshledal Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ani nepravě retroaktivní, neboť dle dikce zákona mají být zdaňovány jen ty povolenky, které byly nabyty po účinnosti novely zákona o trojdani, která toto zdanění zavedla. Ke stěžovatelově námitce, že nález není aplikovatelný na situaci tak, jak ji interpretoval Nejvyšší správní soud, odkazuje kasační soud na rozsudek ze dne 9. 7. 2017, č. j. 1 Afs 346/2016, odst. 40 a násl., kde se soud obdobnou námitkou též zabýval. Uvedl, že daňová povinnost stěžovatelky vznikla teprve za zdaňovací období roku 2011 a 2012, tedy po nabytí účinnosti zákona č. 402/2010 Sb. Záměrem zákonodárce bylo zdanění všech vydaných povolenek v letech 2011 a 2012. Snížení množství zdanitelných povolenek přidělených v letech 2011 a 2012 podle kritérií stanovených v čl. 10 Směrnice (tj. „*10 % povolenek vydaných v období 2008 - 2012*“) je tedy korektivem, který za pomocí přímého účinku Směrnice snižuje ve prospěch daňových subjektů celkový počet povolenek, které by jinak byl zákonodárce oprávněn zdanit. Výpočet hranice 10 % odráží povolené množství zpoplatnitelných povolenek podle čl. 10 Směrnice, nepůsobí však retroaktivně ve vztahu k určení předmětu daně. Námitce proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[32] Čtvrtou námitkou stěžovatel brojí proti údajnému diskriminačnímu charakteru zdanění. Nejvyššímu správnímu soudu vytýká, že blíže nezkoumal fungování dotčených trhů.

[33] K možnému porušení zásady rovného zacházení se i z hlediska ústavní konformity vyjádřil Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 17/11, jehož závěry převzal Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ve věci *ŠKO-ENERGO*. Základem této argumentace je skutečnost, že zákonná úprava zvýhodňující skupinu či kategorii osob oproti druhým, nemusí být sama o sobě diskriminační, neboť zákonodárce disponuje jistým diskrečním oprávněním, zda preferenční zacházení zakotví. Musí přitom dbát na to, aby zvýhodňující přístup byl založen na objektivních a rozumných důvodech a aby mezi těmito důvody a prostředky k jejich dosažení existoval vztah přiměřenosti. Zejména v daňové oblasti jsou meze uvážení zákonodárce široce nastavené a je tak namístě zkoumat pouze racionalitu přijatého opatření, tedy zda existují rozumné důvody pro podrobení právě určité oblasti dani a zda zákonodárce při jejím uvalení nepostupoval zjevně svévolně.

[34] Zákonodárce mohl zdanit jen emisní povolenky výrobců elektřiny spalováním paliv, měl-li pro to racionální důvody. Takovým důvodem může být snaha motivovat k přechodu na jiné způsoby vyrábění elektřiny z důvodu vysoké zátěže životního prostředí produkcí oxidu uhličitého i přesto, že jiné provozy jsou většími emitenty takového znečištění. Stát totiž může mít jiný zájem na zachování provozů, jako jsou koksovny či rafinerie, neboť například nemusí existovat ekologičtější způsob výroby či existuje vysoká poptávka po produktech, jejichž výpadek by působil další ekonomické problémy. Pro určení, zda je zdanění diskriminační, tedy otázka fungování dotčených trhů není relevantní, neboť jak plyne z výše uvedeného, stát má v oblasti zdanění širokou autonomii a je třeba zkoumat pouze vyloučení svévole a racionalitu přijatého opatření. Tímto testem prošlo zdanění emisních povolenek již nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kdy takové zdanění Ústavní soud neshledal protiústavním a předmětná ustanovení zákona o trojdani nezrušil.

[35] S ohledem na výše uvedené se nelze ztotožnit ani s námitkou stěžovatele, že jedinou relevantní skutečností je míra znečištění ovzduší různými výrobci. Stěžovatel odhlíží od jiných již výše jmenovaných faktorů, které při rozhodování zákonodárce o zdanění určitých činností mohou hrát roli. Takové vnímání je však značně zjednodušené. Již v rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016 Nejvyšší správní soud uvedl, že společný aspekt činnosti – zde například produkce emisí oxidu uhličitého, nemůže být bez dalšího znakem srovnatelného postavení, neboť takový výklad by ve své podstatě bránil vytváření speciální regulace pro různá odvětví. Na této úvaze nespatřuje Nejvyšší správní soud nic účelového, naopak pokládá ji za nanejvýš logickou a přesvědčivou a nemá důvod se od ní jakýmkoliv způsobem odchylovat.

[36] Fungování dotčených trhů by mohlo být relevantní pouze ve vztahu k další námitce stěžovatele týkající se nedovolené podpory. I zde postrádá stěžovatel dostatečné zdůvodnění závěrů Nejvyššího správního soudu z důvodu absence soutěžněprávní analýzy a poukazuje na to, že ovlivnění obchodu se presumuje na základě vyvratitelné domněnky.

[37] Článek 107 odst. 1 SFEU, na který stěžovatel odkazuje, stanoví: *„Podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak.“*

[38] Z citovaného článku plyne, že aby byla státní podpora nedovolená, musí být kumulativně splněno několik podmínek. Otázka důkazního břemene, která je v nynější věci sporná, se týká podmínky ovlivnění obchodu mezi členskými státy. V této věci je však irelevantní, neboť Nejvyšší správní soud již v rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016 uvedl, že v nynější situaci chybí prvek narušení hospodářské soutěže ve prospěch jedné části trhu. K podpoře tohoto závěru citoval z rozsudku Soudního dvora ve věci C-526/04, *Laboratoires Boiron SA*. Zde soudní dvůr rekapituloval několik svých rozhodnutí, ze kterých plyne, že poplatníci daně se nemohou dovolávat toho, že osvobození jiných podniků od daně představuje státní podporu, aby se vyhnuli zaplacení uvedené daně nebo získali její vrácení. Podstatou argumentace Nejvyššího správního soudu však bylo zejména přesvědčení, že výrobci elektrické energie spalováním paliv nejsou v přímém konkurenčním vztahu s rafineriemi či koksovacími pecemi.

[39] Na tomto závěru Nejvyšší správní soud setrvává. Námitku absence soutěžněprávní analýzy nepovažuje za důvodnou, neboť již laickým výkladem je v nyní projednávané věci možno usoudit, že výroba elektrické energie a provoz koksoven a rafinerií jsou činnosti zcela odlišné, navzájem nezastupitelné, s odlišnými výstupy, a tedy nekonkurující si. Již v rozsudku ve věci *ŠKO-ENERGO* Nejvyšší správní soud uvedl, že odlišitelnost se vyznačuje například tím, že produkty/služby produkované v určitém odvětví nejsou substituty k produktům/službám nabízeným v jiném odvětví nepodléhajícím dani. Rozdílnost se může projevit také v jiném postupu při výrobě obdobných produktů. Tato kritéria je namístě aplikovat i při posuzování otázky možného narušení soutěžního trhu.

[40] Poslední námitka stěžovatele směřuje proti výpočtu daně. Žalovaný měl zvolit výklad, který je pro stěžovatele výhodnější a zdanit ty povolenky, které přesáhly 90 % bezplatně přidělených, tedy až v roce 2012. Nadto stěžovatel namítá, že kritérium ceny nebylo v rozsudku Soudního dvora řešeno.

[41] Ani tuto námitku neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Předmět daně vznikl podle § 6 odst. 8 zákona o trojdani samostatně v roce 2011 a v roce 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 C-43/14, který uvedl, že druhá věta článku 10 Směrnice *„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. Není tedy pravdou, že kritérium ceny nebylo v daném rozsudku řešeno.

[42] 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 pomocí 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 sp. zn. 6 Afs 307/2016 (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 (srov. rozsudek ze dne 9. 7. 2017, č. j. 1 Afs 346/2016).

[43] Nejvyšší správní soud, jak je z výše uvedeného vypořádání stěžovatelových námitek patrno, nepovažuje právní úpravu zdanění emisních povolenek zakotvenou v zákoně o trojdani za rozpornou s ústavním pořádkem. Proto neshledal důvod k předložení věci Ústavnímu soudu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy, ani přerušení řízení do doby rozhodnutí Ústavního soudu o stěžovatelově ústavní stížnosti proti rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016, jak stěžovatel alternativně navrhoval.

VI. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 31. července 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu