ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Veolia Energie ČR, a.s.,** se sídlem 28. října 3337/7, Ostrava - Moravská Ostrava a Přívoz, zastoupen JUDr. Petrem Zákouckým, LL.M., advokátem, se sídlem V Celnici 1034/6, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 12. 2015, č. j. 43056/15/5100-31461-701836 a č. j. 43061/15/5100-31461-701836, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 1. 2018, č. j. 22 Af 11/2016 - 49,

takto:

I. Kasační stížnost proti výroku I. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 1. 2018, č. j. 22 Af 11/2016 - 49, **se odmítá.**

II. Kasační stížnost proti výrokům II. a III. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 1. 2018, č. j. 22 Af 11/2016 – 49, **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 1. 2018, č. j. 22 Af 11/2016 - 49 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud výrokem I. spojil žaloby proti dále specifikovaným rozhodnutím, výrokem II. zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2015, č. j.

43056/15/5100-31461-701836 (dále „napadené rozhodnutí 1“) a 43061/15/5100-31461-701836 (dále „napadené rozhodnutí 2“), a výrokem III. rozhodl tak, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[2] Napadeným rozhodnutím 1 bylo na základě odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště Ostrava I ze dne 25. 9. 2013, č. j. 2524595/13/3201-24400-806238, tak, že nově zjištěná darovací daň za zdaňovací období 2012 podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“), činí částku 55.939.968 Kč. Z obsahu daňového spisu žalovanému vyplynulo, že žalobce je provozovatel zařízení na výrobu elektřiny, kterému byly v roce 2012 přiděleny emisní povolenky EUA. Darovací daň byla žalobci vyměřena platebním výměrem ze dne 26. 9. 2012 ve výši 64.013.440 Kč. V září 2013 však žalobce podal dodatečné daňové přiznání k dani darovací, v níž je deklarovaná darovací daň ve výši 0 Kč s odůvodněním, že předmětné zdanění bylo v rozporu se zákonem a evropským právem. Žalovaný dále uvedl, že ve věci poprvé rozhodl rozhodnutím ze dne 3. 4. 2014, avšak toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 39/2014 – 63.

[3] Žalovaný uvedl, že na základě novely provedené zákonem č. 402/2010 Sb. byla zavedena daň darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek EUA nabytých výrobci elektřiny. Soudní dvůr Evropské unie vyložil, že rozsah tohoto zdanění musí být v souladu s 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 o změně směrnice Rady 96/61/ES (dále jen „Směrnice“), tj. že musí být v období 2008 až 2012 přiděleno alespoň 90% emisních povolenek zdarma. Žalovaný proto vyzval s ohledem na navazující závěry správních soudů Ministerstvo životního prostředí ke sdělení údajů o celkovém počtu bezúplatně přidělených povolenek na emise skleníkových plynů v rámci výrobního odvětví dotčeného darovací daní, přičemž podle těchto informací počet povolenek podrobených darovací dani převyšuje 10% povolenek v dotčeném odvětví alokovaných v letech 2008 – 2012. Při dodržení této hranice podléhá zdanění v roce 2012 pouze 866308,50 emisních povolenek, tudíž daňová povinnost žalobce činí částku 55.939.968 Kč.

[4] Napadeným rozhodnutím 2 bylo na základě odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště Ostrava I ze dne 25. 9. 2013, č. j. 2524492/13/3201-24400-806238, tak, že nově zjištěná darovací daň za zdaňovací období 2011 podle zákona o trojdani činí částku 96.982.208,- Kč. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný dospěl k týmž závěrům jako v případě napadeného rozhodnutí 1.

[5] Žalobce podal proti napadeným rozhodnutím **samostatné žaloby** ze dne 17. 2. 2016 ke krajskému soudu, v nichž namítal, že darovací daň je ve vztahu ke zdanění emisních povolenek protiprávní pro absenci zákonného vymezení daně. Základ daně či její předmět totiž nemohou být dovozovány nebo měněny jiným způsobem než na základě zákona, Nejvyšší správní soud tak nemůže tyto prvky svou judikaturou korigovat a měnit. Dále předmětnou daní dochází k porušení zásady rovnosti před zákonem, jelikož zdanění dopadá na oblast energetiky, a to pouze na výrobce elektřiny produkované spalováním paliv; nelze přitom vycházet ze zjednodušujícího závěru správních soudů, že předmětné

zdanění nevede k diskriminaci. Zdanění pouze výrobců elektřiny produkované spalováním paliv představuje fakticky nepovolenou veřejnou podporu provozovatelům dalších odvětví podle přílohy I Směrnice. Žalobce rovněž namítal, že předmětná daň je retroaktivní. V neposlední řadě poukazoval na to, že došlo k nesprávnému výpočtu jeho vlastní daňové povinnosti, jelikož žalovaný v každém roce daň darovací za povolenky rovnoměrně rozdělil mezi roky 2011 a 2012, přičemž podle žalobce měly být správně zdaněny ty povolenky, které mu byly přiděleny po překročení 90% limitu, a tudíž měla být daň vypočítána jinak.

[6] Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** uvedl, že s ohledem na obsah žalobních námitek a problematiku řešenou v napadených rozhodnutích je nutné vycházet z příslušných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (rozsudek sp. zn. 1 Afs 6/2013 a sp. zn. 6 Afs 307/2016), ze kterých ostatně vychází i žalovaný. Soud dále vyvodil, že předmětné zdanění není v rozporu se zákonem, neboť vyplývá ze zákona o trojdani, přičemž rozsah zdanění je omezen účinkem Směrnice. Zdanění výrobců elektrické energie produkované spalováním paliv není diskriminační, jelikož jejím zavedením nedošlo k narušení hospodářské soutěže ve prospěch jedné části trhu. Samotný výpočet daně byl rovněž v souladu se zákonem, jelikož došlo k rovnoměrnému zdanění 5% z celkového množství emisních povolenek přiděleného v letech 2008 až 2012 v každém roce. To, že tento způsob vede k většímu zdanění žalobce, není podle soudu rozhodující, neboť tento výsledek je závislý na zákonodárcem neovlivnitelné okolnosti, kterou je průměrná cena povolenky v konkrétním roce.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 19. 2. 2018, v níž uvedl, že ji podává z důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Trval na tom, že v projednávané věci byla porušena ústavněprávní zásada ukládání daní jen na základě zákona, že bylo porušeno jeho právo vlastnit majetek a porušena jeho svoboda podnikání a že přijatá právní úprava je uplatňována retroaktivně. Nadto došlo k porušení zásady rovnosti a zákazu diskriminace, a zásady dělby moci. Rovněž dovozoval, že bylo porušeno primární právo Evropské unie. Měl totiž za to, že předmětná ustanovení zákona o trojdani jsou v rozporu s ústavním pořádkem, tudíž navrhoval, aby byl podán návrh na zrušení příslušných zákonných ustanovení Ústavnímu soudu. Zdůrazňoval, že s ohledem na okolnosti daného případu a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu došlo k porušení zásady zákonného vymezení daně, neboť předmět zdanění je dle stěžovatele přesně určen až na základě navazující judikatury Nejvyššího správního soudu, která přitom primárně vychází ze Směrnice. K tomu je nutné přičíst arbitrární rozhodnutí finančních orgánů o způsobu rozložení zdanění mezi oba zdaňovací roky. Měl za to, že fakticky došlo k nepřípustnému sestupnému účinku Směrnice, tj. kdy na základě tohoto předpisu došlo k uložení povinnosti jednotlivci. Nesouhlasil přitom s předchozími rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, která tento výsledek akceptovala. Pokud chtěl zákonodárce zavést zdanění pouze 10% emisních povolenek, měl tak výslovně učinit v příslušné novelizaci zákona o trojdani, a to ještě před rokem 2008. Zdanění má nadto dle Směrnice fungovat vůči těm zařízením, na které Směrnice nedopadá. Pochybení zákonodárce nemůže řešit moc výkonná, ani soudní. Není tak například vůbec zřejmé, proč muselo být

v každém zdaňovacím roce zdaněno pouze a jen 5% přidělených emisních povolenek. Měl rovněž za to, že došlo k porušení primárního práva Evropské unie, jelikož orgány Evropské unie nemají pravomoc upravovat přímé zdanění. Zdanění bezplatného nabytí emisních povolenek odporuje zákazu pravé retroaktivity a principu legitimního očekávání, jelikož zdanění postihlo i emisní povolenky přidělené a využité v předchozích letech. Je nutné rovněž přihlédnout k tomu, že bezplatná alokace určitého objemu emisních povolenek byla stanovena Národním alokačním plánem, který byl schválen Evropskou komisí. Uvalení předmětné daně je v neposlední řadě protiústavní pro rozpor se zásadou rovnosti a zákazem diskriminace, neboť jemu podléhají pouze výrobci elektřiny spalováním paliv, aniž by toto dopadlo na jiné producenty z environmentálně značně škodlivějších odvětví. Stěžovatel setrval na stanovisku, že uvalení darovací daně pouze na jednu činnost v jednom odvětví je diskriminační. Směrnice takovéto selektivní zpoplatnění povolenek nepředpokládá, neboť může být podle ní zpoplatněno maximálně 10% povolenek plošně a nikoliv pouze v odvětvích vybraných členským státem. Závěry správních soudů stran neexistence konkurenčního vztahu mezi jednotlivými odvětvími nejsou podle stěžovatele přesvědčivé a podložené. Darovací daň se měla podle stěžovatele týkat všech tří činností v rámci systému emisních povolenek, jinak předmětná právní úprava postrádá legitimní cíl, neboť postihuje zařízení, která produkují méně škodlivin než ostatní zařízení, která této dani nepodléhají. Důvod uvedený zákonodárcem v důvodové zprávě (krytí výdajů na podporu výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů), označil jak Soudní dvůr Evropské unie, tak Nejvyšší správní soud, za rozporný s cílem Směrnice. Zdaněny jsou emisní povolenky týkající se emise CO_2, které představují mechanismus sloužící ochraně životního prostředí, tudíž okolnosti fungování zařízení nejsou relevantní. Pokud zdanění dopadlo pouze na výrobce elektřiny spalováním paliv, jednalo se o poskytnutí veřejné podpory jiným provozovatelům dalších odvětví podle přílohy I Směrnice (např. rafineriím minerálních olejů a koksovacím pecím), která nebyla oznámena Evropské komisi, natož schválena. V neposlední řadě stěžovatel namítal, že daň byla vypočtena protiústavně, jelikož výpočet si stanovily finanční orgány na základě úvahy, že v každém zdaňovacím období (2011 a 2012) je možné zdanit pouze 5% emisních povolenek přidělených v letech 2008 až 2012. Pokud by přitom byl zvolen jiný výpočet (kdy by zdanění podléhalo posledních 10% přidělených emisních povolenek), podléhaly by zdanění povolenky přidělené převážně v roce 2012, kdy byla nižší průměrná cena emisní povolenky, což by ve výsledku vedlo i k nižší darovací dani.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 17. 4. 2018 uvedl, že se ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku, které dopadá na všechny námitky opakovaně uplatněné v kasační stížnosti. Měl za to, že v projednávané věci byl aplikován pouze vertikální vzestupný účinek směrnice, neboť na stěžovatele nebyla uplatněna darovací daň v takovém rozsahu, v jakém vyplývá z výslovného znění zákona o trojdani. Předmětná úprava byla posuzována Ústavním soudem, který rovněž neshledal, že by byla retroaktivní; v důsledku přímého účinku Směrnice bylo při zdanění povolenek nutné dodržet též podmínku, že bude zdaněno maximálně 10% povolenek přidělených v období let 2008 až 2012. V rozsudku sp. zn. 1 Afs 6/2013 Nejvyšší správní soud rovněž konstatoval, že předmětné zdanění není v rozporu se zásadou rovnosti. K námitce stěžovatele, že přijetím předmětné právní úpravy došlo k nelegální veřejné podpoře jiných subjektů, žalovaný uvedl, že je nekonkrétní a dosti obecná. Ohledně samotného výpočtu výše daně vysvětlil, že stěžovatel nabyl i v roce 2011 bezúplatně emisní povolenky, vznikl

tím předmět darovací daně; protože byl zdaňován rok 2011, musel být pro toto období samostatně určen základ daně. Nebylo možné postupovat tak, že by rok 2011 nebyl vůbec zdaněn; muselo však být přihlédnuto ke snížené části počtu nabytých povolenek v souladu se Směrnicí. Není proto relevantní, že zdanění povolenek pouze v roce 2012 by bylo pro stěžovatele výhodnější.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti výroku II. a III. napadeného rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s. Ve vztahu k výroku I. napadeného rozsudku je však kasační stížnost nepřípustná podle ustanovení § 104 odst. 3 písm. b) s. ř. s., protože směřuje proti výroku, jímž soud pouze upravil vedení řízení v podobě spojení žalob ke společnému projednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 3/2003 – 46 ze dne 14. 7. 2004), a proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost v tomto rozsahu odmítl.

[10] Nejvyšší správní soud dále posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu proti výrokům II. a III. napadeného rozsudku a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná.**

[11] Ve vztahu k námitkám stěžovatele stran nezákonnosti napadeného rozsudku a napadených rozhodnutí musí Nejvyšší správní soud setrvat na závěrech obsažených v rozsudku ze dne 12. 7. 2017, č. j. 6 Afs 307/2016 – 39, v němž ve vztahu k týmž námitkám zejména uvedl, že *„při posouzení důvodnosti kasační stížnosti musí vycházet z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 2. 2015, ve věci C- 43/14, který se týkal souladnosti české právní úpravy zdanění emisních povolenek zákonem o trojdani se Směrnicí, a z navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 – 184. Pokud stěžovatel tvrdí, že uložení darovací daně v dané věci je nezákonné pro absenci zákonného vymezení daně, musí Nejvyšší správní soud odkázat na znění zákona o trojdani, z něhož bez jakýchkoli pochybností plyne, co je předmětem daně v dané věci. Český zákonodárce se prostřednictvím novelizace zákona o trojdani provedené zákonem č. 402/2010 Sb. rozhodl zdanit 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 něž se vztahuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, pouze spalování paliv výrobcem elektřiny. Za základ daně označil průměrnou tržní hodnotu povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku vynásobenou počtem bezúplatně nabytých povolenek k výrobě elektřiny pro příslušný kalendářní rok. Sazba darovací daně u těchto bezúplatně nabytých povolenek byla stanovena ve výši 32%.*
K vlastnímu výpočtu výše daňové povinnosti stěžovatele za zdaňovací období 2011 Nejvyšší správní soud rovněž odkázal na rozsudek zdejšího soudu č. j. 1 Afs 6/2013 – 184 ze dne 9. 7. 2015 podle kterého měly finanční orgány postupovat tak, že „Pokud by členský stát podrobil dani větší počet emisních povolenek, než mu umožňoval článek 10 směrnice, bylo by nutno

respektovat přímý účinek směrnice a zákon o dani darovací v rozsahu, ve kterém podrobuje dani počet povolenek přesahujících stanovenou 10 % hranici, neaplikovat.
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."

[12] Jestliže Nejvyšší správní soud má v souladu s ustanovením § 12 s. ř. s. zajišťovat jednotu rozhodování v oblasti správního soudnictví, musí rozhodovat jednotně i on sám. Pokud tedy zde existuje rozhodnutí týkající se obdobných účastníků a řešící stejnou právní otázku, je na místě, aby se Nejvyšší správní soud závěry uvedenými v takovém rozhodnutí sám řídil. Stěžovatel sice s těmito závěry fakticky nesouhlasí a rozporuje je, ale nepřednáší nic nového, co by těmito závěry bylo s to otřást. Nejvyšší správní soud přitom v kasační argumentaci neshledává nic, co odůvodnilo odchýlení se od výše uvedených závěrů, případně postoupení věci rozšířenému senátu – srov. přiměřeně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 – 98; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008 - 77. Na výše citované závěry přitom Nejvyšší správní soud odkázal i v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 40/2018 – 39. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že proti závěrům obsaženým v rozsudku sp. zn. 6 Afs 307/2016 byla podána ze strany tamějšího žalobce ústavní stížnost, věc byla vedena u Ústavního soudu po sp. zn. I. ÚS 3161/2017, a dne 18. 9. 2018 byla Ústavním soudem odmítnuta, a to včetně návrhu, který s ní byl spojen. Nejvyšší správní soud tak neshledal důvod, proč předložit věc Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení příslušných ustanovení zákona o trojdani.

[13] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že rozsah zdanění předmětnou darovací daní na základě pouhého výslovného textu zákona byl v rozporu s čl. 10 Směrnice, jak bylo vyloženo v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. 10. 2013, věc C‑566/11, Iberdrola a další, a dále v rozsudku ze dne 26. 2. 2015, ve věci C-43/14, ŠKO–Energo s. r. o. Tato situace je však řešitelná na základě aplikace vertikálního vzestupného účinku čl. 10 Směrnice, a to tím způsobem, že rozsah zdanění (které by podle výslovného textu zákona o trojdani dopadal na všechny stěžovatelem nabyté emisní povolenky v letech 2011 a 2012) je omezen tak, že tomuto zdanění může podléhat pouze 10% emisních povolenek alokovaných v dotčeném odvětví v letech 2008 – 2012. Tímto přístupem zjevně nedošlo ke zhoršení právní situace stěžovatele, ale k jejímu podstatnému zlepšení, neboť došlo ke zmenšení rozsahu zdanění, což mělo vliv na výši jeho daňové povinnosti. Na základě tohoto přístupu tak nedošlo k uložení žádné nové povinnosti nad rámec textu zákona o trojdani; naopak daňová povinnost stěžovatele byla snížena. Nejvyšší správní soud tak předchozími rozhodnutími „nevytvořil" stěžovateli novou daňovou

povinnost; pouze jeho daňovou povinnost na základě přímého vertikálního účinku omezil. Pokud by takto nebylo postupováno, byla by daňová povinnost stěžovatele s ohledem na znění zákona o trojdani nezpochybnitelná (o tom ostatně svědčí i to, že stěžovatel svou daňovou povinnost původně vnímal v širším rozsahu, neboť podal daňová tvrzení na řádově vyšší daň).

[14] Ve vztahu k námitce stěžovatele, že není z ničeho zřejmé, proč došlo k omezení rozsahu jeho daňové povinnosti v každém zdaňovácím období tak, že zdanění podléhal počet emisních povolenek odpovídající počtu 5% přidělených emisních povolenek v letech 2008 až 2012, je nutné poukázat na to, že za dané situace, kdy bylo nutné rozsah zdanění na základě výslovného textu zákona o trojdani omezit za použití přímého vertikálního účinku Směrnice, byl postup žalovaného jediný možný, neboť zákon o trojdani jasně konstatoval, že nabytí emisních povolenek v letech 2011 a 2012 (tedy v obou letech) podléhá zdanění, tudíž bylo nutné daňovou povinnost stanovit a vyměřit v obou letech. S ohledem na to, že zákonodárce nerespektoval omezení plynoucí z čl. 10 Směrnice, bylo nutné vyřešit (za situace, kdy ani Soudní dvůr Evropské unie, ani Nejvyšší správní soud či Ústavní soud nekonstatovaly, že by předmětné zdanění bylo samo o sobě nezákonné či protiústavní) splnění požadavku Směrnice, který bylo možné vyřešit pouze způsobem, který zvolil žalovaný, neboť ten plně naplňuje zásadu rovnosti. Pokud stěžovatel v tomto směru poukazuje na to, že by pro něj bylo výhodnější, kdy by se při výpočtu jeho daňové povinnosti vycházelo z pořadí přidělených emisních povolenek, kdy zdanění by nemohly podléhat nejdříve přidělené emisní povolenky, a to až do hranice 90%, je nutné poukázat na to, že příslušný článek 10 Směrnice bezúplatnost nabytí emisních povolenek (v projednávané věci nezdanění samotného přidělení) neváže na časový okamžik a pořadí přidělení těchto povolenek, jelikož nehovoří o tom, že zdanění nepodléhají ty emisní povolenky, které jsou postupně nabývány až do hranice 90% celkového počtu emisních povolenek v předmětném období, ale hovoří pouze o absolutních počtech (procentech), které nemají podléhat platbě (zde zdanění). Jinými slovy Evropská unie předmětnou úpravou nevyloučila, aby zdanění podléhaly ty emisní povolenky, které byly přidělovány už v roce 2008 (za předpokladu, že bude dodržena hranice 10% z celkového počtu přidělených emisních povolenek).

[15] Nadto této stěžovatelově argumentaci nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit i kvůli tomu, že stěžovatel fakticky interpretuje zákon o trojdani až na základě toho, jaká by byla jeho výsledná daňová povinnost s ohledem na průměrnou tržní hodnotu povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku. Pokud by Nejvyšší správní soud přisvědčil této argumentaci, zjevně by fakticky akceptoval retroaktivitu, neboť daňová povinnost příslušných daňových subjektů v jednotlivých zdaňovacích obdobích by byla v takovém případě zjistitelná až po zjištění průměrné tržní hodnoty povolenky na emise skleníkových plynů k 28. 2. 2012, kdy by bylo nutné porovnat, zda tato tržní hodnota (stejně jako tomu nakonec bylo i v projednávané věci), není nižší než průměrná tržní hodnota povolenky na emise skleníkových plynů k 28. 2. 2011. V takovém případě by tedy daňová povinnost za zdaňovací období 2011 nebyla v roce 2011 vůbec zjistitelná a stanovitelná. Ostatně i Soudní dvůr Evropské unie (viz rozsudek ze dne 26. 2. 2015, ve věci C- 43/14, ŠKO–Energo s. r. o.) odmítl úvahy stran toho, že je nutné zohledňovat hodnotu emisních povolenek při posuzování toho, zda byly splněny podmínky stanovené v čl. 10 Směrnice.

[16] Nejvyšší správní soud dále setrvává i na dříve učiněných závěrech, že Směrnice není v rozporu s primárním právem Evropské unie. Není totiž důležité, že tato právní úprava fakticky v projednávané věci omezuje přímou daň stanovenou členským státem. Sama Směrnice (jak byla vyložena Soudním dvorem Evropské unie ve výše citovaných rozhodnutích) omezuje pouze možnost členského státu požadovat za přidělení emisních povolenek protihodnotu. To, že Česká republika tuto protihodnotu stanovila v projednávané věci prostřednictvím darovací daně, která je považovaná za přímou daň, nemůže založit nedostatek pravomoci Evropské unie přijmout čl. 10 Směrnice, neboť tím by se pravomoc Evropské unie zpětně stanovovala na základě toho, jak příslušnou právní úpravu provede (či dokonce částečně i nesprávně provede) příslušný členský stát. Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že pravomoc přezkumu sekundárního práva náleží Soudnímu dvoru Evropské unie – avšak ani ten (a to přímo ve vztahu na českou vnitrostátní úpravu darovací daně dopadající na nabytí emisních povolenek) nekonstatoval, že by tato právní úprava byla v rozporu s primárním právem – viz jeho rozsudek ze dne 26. 2. 2015, ve věci C- 43/14, ŠKO–Energo s. r. o.

[17] Nejvyšší správní soud rovněž nemá za to, že příslušná právní úprava je diskriminační, neboť zákonodárce má v daňové oblasti široké meze uvážení. K této otázce se Nejvyšší správní soud podrobně vyjadřoval již v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 40/2018 – 39, kde mj. uvedl, že „*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.*
Zákonodárce mohl zdanit jen emisní povolenky výrobců elektřiny spalováním paliv, měl-li pro to racionální důvody. 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. .....“

[18] Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost proti výrokům II a III napadeného rozsudku je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1, 3 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Pokud jde o náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v případě, kdy

Nejvyšší správní soud odmítne kasační stížnost, žádný z účastníků nemá ze zákona právo na jejich náhradu (viz ustanovení § 60 odst. 3 s. ř. s.). V rozsahu, v níž byla kasační stížnost přípustná, je nutno uvést, že stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 26. září 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu