



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Sev.en EC, a.s.**, se sídlem K Elektrárně 227, Chvaletice, zastoupen JUDr. Petrem Zákouckým, LL.M., advokátem, se sídlem Clifford Change Prague LLP, Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 10. 2015, č. j. 36509/15/5100-31461-701836, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 19. 10. 2016, č. j. 52 Af 57/2015 - 56,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení případu**

[1] Rozhodnutím ze dne 26. 10. 2015, č. j. 36509/15/5100-31461-701836 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Pardubicích ze dne 21. 8. 2014, č. j. 1267680/14/2801-24400-601977 tak, že základ daně darovací činí 237.809.000 Kč; částka nově zjištěné daně (daně po dodatečném vyměření) je 76.098.880,- Kč; poslední známá daň činila částku 298.722.336 Kč, tudíž doměřená daň byla stanovena částkou – 222.623.456 Kč.

[2] Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí popsal, že žalobci jako provozovateli zařízení na výrobu elektřiny byly přiděleny v roce 2011 zdarma emisní povolenky EUA; žalobce proto podal daňové přiznání k dani darovací, přičemž celková hodnota bezúplatně nabytých

povolenek na emise skleníkových plynů byla v daňovém přiznání uvedena ve výši 942.953.122 Kč (hodnota nabytých emisních povolenek osvobozených podle § 20 odst. 15 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“) činila 9.455.861 Kč). Darovací daň byla žalobci vyměřena platebním výměrem ze dne 27. 5. 2011 ve výši 298.722.336 Kč. Dne 20. 3. 2014 správce daně obdržel dodatečné daňové přiznání k dani darovací, v němž byla uvedena celková hodnota bezúplatně nabytých povolenek na emise skleníkových plynů ve výši 0 Kč, přičemž žalobce tvrdil, že darovací daň byla vyměřena v rozporu se zákonem č. 695/2004 Sb. a 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“). Dodatečným platebním výměrem na daň darovací ze dne 21. 8. 2014 správce daně dodatečně doměřil daň darovací ve výši 0 Kč.

[3] Žalovaný vyložil, že na základě novely provedené zákonem č. 402/2010 Sb. byla zavedena daň darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek EUA nabytých výrobcem elektřiny. Zdůraznil, že při výkladu pojmů obsažených v zákoně o trojdani je nutné vycházet ze zákona č. 695/2004 Sb. a čl. 10 Směrnice. Předmětnou otázku řešil rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 6/2013, v němž s ohledem na odpověď obsaženou v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci C-43/14 konstatoval, že je nutné zkoumat, kolik emisních povolenek bylo celkově za období 2008-2012 podnikům se zařízeními spadajícími do oblasti energetiky (spalovací zařízení o jmenovitém tepleném příkonu větším než 20 MW, s výjimkou zařízení pro spalování nebezpečných nebo komunálních odpadů, rafinerie minerálních olejů a koksovací pece) rozděleno, a dále jaký počet z těchto povolenek podléhal v letech 2011 a 2012 zdanění darovací daní. Žalovaný proto vyzval Ministerstvo životního prostředí k poskytnutí údajů o celkovém počtu bezúplatně přidělených povolenek na emise skleníkových plynů v rámci výrobního odvětví dotčeného darovací daní; ministerstvo odpovědělo tak, že počet povolenek podrobených dani darovací převyšuje 10% povolenek v dotčeném odvětví alokovaných v letech 2008 – 2012. Proto bylo podle odst. 85 výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu třeba zjistit počet celkově přidělených povolenek v pětiletém období počínajícím rokem 2008 u každého jednotlivého provozovatele a ověřit, zda počet jemu zdaněných povolenek nepřesáhl 10%; pokud by bylo u provozovatele zdaněno více než 10% jemu přidělených povolenek, počet povolenek přesahující tuto hranici by byl podroben dani neoprávněně, v rozporu s čl. 10 Směrnice. Žalovaný vyšel z toho, že žalobci bylo v letech 2008 až 2012 přiděleno celkem 13.595.295 emisních povolenek, v letech 2011 a 2012 bylo každý rok zdaněno 2.668.383 povolenek; celkem tedy bylo zdaněno 5.336.766 emisních povolenek, což přesahuje hranici 10%, která činí 1.359.529,50 povolenek. Na rok 2011 tedy připadá ke zdanění 679.764,75 (tj. 5 %) povolenek, při průměrné ceně emisní povolenky v tomto roce ve výši 349,84 Kč bude darovací daň stanovena ze základu daně ve výši 237.809.000 Kč. Daň za toto období činí částku 76.098.880 Kč. Žalovaný s tímto závěrem žalobce seznámil; v odpovědi žalobce namítal, že darovací daň je nezákonná, jelikož chybí zákonné vymezení předmětu daně. Žalovaný uvedl, že předmět daně je definován v § 6 odst. 8 zákona o trojdani; nejedná se o interpretaci zákonné normy nad rámec jejího rozsahu, neboť vychází z výše citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V tomto rozhodnutí se Nejvyšší správní soud rovněž vyjádřil k otázce porušení zásady rovnosti. Stejně tak ani Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 nekonstatoval, že by předmětné zdanění porušilo zásadu rovnosti. Dani jsou podrobeni bez rozdílu stejně všichni provozovatelé zařízení, ve kterém probíhá spalování paliv výrobcem elektřiny. V případě výroby elektřiny jednak v rámci tzv. kombinované výroby tepla a elektřiny a jednak v rámci „výlučné“ (tj. oddělené) výroby elektřiny podléhá darovací dani za bezúplatně nabyté povolenky pouze poměrná část povolenek připadající na ta zařízení, u nichž je vyrobená elektřina předmětem prodeje třetím osobám. V případě kombinované výroby mohou uplatnit osvobození podle § 20 odst. 15 zákona o trojdani, a to bez rozdílu a stejně všichni provozovatelé zařízení

pokračování

splňující podmínku osvobození. Žalovaný souhlasil s tím, že zákon metodiku stanovení základu daně neřeší; pro každý rok je však samostatně zdaněn příslušný počet povolenek, přičemž při vědomí o celkovém počtu alokovaných povolenek Národním alokačním plánem a počtu alokovaných povolenek v jednotlivých letech je třeba zdanit bezúplatně nabytí povolenek proporcionálně, úměrně mezi oběma zdaňovanými roky. Žalovaný přitom zdůraznil, že čl. 10 Směrnice nevylučuje zdanění emisních povolenek, ale brání uplatnění takové darovací daně, pokud tato nerespektuje 10% horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu.

[4] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí. Vyslovil názor, že darovací daň není v dané věci vymezena zákonem, jelikož hranice 10% bezplatně nabytých povolenek v letech 2008 až 2012, které mohou být zdaněny, byla dovozena judikaturou. Soudní dvůr Evropské unie v dané věci výslovně konstatoval, že čl. 10 Směrnice brání uplatnění takové daně, která nerespektuje 10% horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, z čehož dovozoval, že Nejvyšší správní soud závěry Soudního dvora nerespektoval. Zákonodárce přitom měl čl. 10 Směrnice transponovat jasně a zřetelně, nadto před rokem 2008. Při absenci správného vymezení předmětu daně v zákoně o trojdani nelze předmět daně dovozovat prostřednictvím přímého účinku Směrnice, neboť se tím i nepřímo stanoví povinnosti vůči žalobci. Pokud přitom existuje více výkladů veřejnoprávní normy, měl by být zvolen výklad pro jedince co nejméně zatěžující. Předmětná daň je navíc v rozporu se zásadou rovnosti před zákonem, neboť se týká pouze energetiky, a to výrobců elektřiny produkované spalováním paliv, vztahuje se tedy pouze na jednu činnost v rámci jednoho odvětví, přičemž takové selektivní zpoplatnění čl. 10 Směrnice neobsahuje, neboť se týká plošně všech vydaných povolenek. Zdanění jedné oblasti nebylo nijak zdůvodněno. Nejvyšší správní soud nijak nevysvětlil svůj závěr o nediskriminačním vztahu výrobců elektřiny produkované spalováním paliv s rafinerií minerálních olejů a koksovacími pecemi. Pojmovým znakem diskriminace je rozdílné zacházení s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatnění rozdílného přístupu. Zdanění příjemce povolenek je tak diskriminován oproti těm příjemcům, kteří zdanění nejsou, a to bez ohledu na existenci konkurenčního vztahu. Pokud by bylo možné porušit zásadu rovnosti pouze ve vztahu k subjektům působícím na stejném výrobním a geografickém trhu nebo na trzích navazujících či konglomerátních, bylo nutné se fungováním těchto trhů více zabývat. Odkazoval tu na judikaturu Soudního dvora týkající se podmínky selektivnosti v oblasti neoprávněné veřejné podpory, podle níž není pro konstatování diskriminace důležité doložit konkurenční charakter. Žalobce se přitom domnívá, že příjemci povolenek působící v odlišných odvětvích nebo zabývající se odlišnými činnostmi v rámci odvětví mohou být soutěžně ovlivňováni přinejmenším na základě konglomerátních účinků (přes společnou zákaznickou základnu) či potenciální konkurencí (zvláště tam, kde např. koksovny užitkují odpadní teplo na vytápění či výrobu elektřiny). Za diskriminaci rovněž označil to, že od darovací daně byli osvobozeni výrobci elektřiny a tepla kombinovaným způsobem. Zdanění výrobců elektřiny spalováním paliv ve svém důsledku poskytlo veřejnou podporu provozovatelům dalších odvětví podle přílohy I směrnice, která však nebyla řádně oznámena Evropské komisi. Zdanění je nadto retroaktivní a odporuje principu legitimního očekávání, protože národním alokačním plánem pro obchodovací období let 2008 až 2012 byla stanovena bezplatná alokace určitého objemu emisních povolenek pro toto období. Teprve až novelou zákona o trojdani bylo přidělení povolenek v letech 2011 a 2012 podrobena darovací dani. Rozsudek Nejvyššího správního soudu nicméně svojí interpretací čl. 10 Směrnice fakticky mění a vymezuje předmět daně na povolenky přidělené v období let 2008 až 2012, tj. na období částečně předcházející účinnosti novely č. 402/2010. Závěry Ústavního soudu obsažené v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 nelze použít, neboť Ústavní soud se zabýval jinou otázkou. V neposlední řadě žalobce namítal nesprávnost samotného výpočtu daně, kdy žalovaný rozdělil počet povolenek odpovídající 10% celkové

přidělených povolenek na dvě zdaňovací období (tj. 2011 a 2012, vždy po 5 %), což neodpovídá znění zákona o trojdani. K vlastnímu překročení 90% limitu (tj. z celkového počtu povolenek přidělených v letech 2008 až 2012) totiž došlo až v roce 2012, proto by povolenky měly být v příslušném rozsahu zdaněny až v roce 2012. V případě, kdy se nabízí několik variant alokace povolenek mezi roky 2011 a 2012 z pohledu darovací daně, měla by být alokace při absenci bližšího zákonného pravidla učiněna tak, aby zasáhla co nejméně do majetkové sféry daňového subjektu, přičemž v dané věci by to měl být rok 2012, neboť v tomto roce byla nižší cena těchto emisních povolenek.

[5] **Napadeným rozsudkem** ze dne 19. 10. 2016, č. j. 52 Af 57/2015 - 56, krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Poukázal na právní úpravu obsaženou v zákoně o trojdani a na znění Směrnice, podle které pro období let 2008 až 2012 měly členské státy přidělit alespoň 90% povolenek zdarma, což ve smyslu rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci C-566/11 znamená, že nesmí dojít k přímému stanovení ceny, nebo následnému výběru poplatku za přidělení těchto povolenek. Citované směrnici Soudní dvůr přiznal přímý účinek, pokud se jí dovolává jednotlivec při ochraně svých práv vůči státu, tj. jako vertikální vzestupný účinek. Směrnice byla Českou republikou implementována zákonem č. 695/2004 Sb. Po přijetí novelizace zákona o trojdani s účinností od 1. 1. 2011 však vyvstala otázka, zda zdanění takto předaných povolenek je v souladu se Směrnicí. Nejvyšší správní soud proto položil předběžnou otázku, přičemž na základě odpovědi Soudního dvora Evropské unie obsažené v rozhodnutí C-43/14 dospěl v rozsudku sp. zn. 1 Afs 6/2013 k závěru, že zákon o trojdani nelze aplikovat v rozsahu, ve kterém podrobuje dani počet povolenek přesahující stanovenou 10% hranici. Zákon o trojdani je proto dle názoru krajského soudu nutné aplikovat s ohledem na přímý účinek Směrnice tak, že zdanění podléhá pouze 10% povolenek přidělených žalobci. Tento výklad je přitom učiněn na základě Směrnice, tudíž nejde o svévolnou judikaturu bez zákonného podkladu. Finanční orgány se v dané věci nedovolávaly sestupného účinku Směrnice, neboť žalobci nestanovily novou, další povinnost, nad rámec zákona. Naopak zde dochází pouze k omezení povinnosti žalobce uložené mu zákonem o trojdani. Ve vztahu k porušení zásady rovnosti krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 6/2013, podle něhož rozdílné zacházení mezi dotčenými subjekty je v dané věci odůvodněno záměrem zákonodárce podpořit „čistší a ekologičtější“ výrobu elektřiny, přičemž tento cíl je přípustný. Ve vztahu k ostatním podnikům v energetickém odvětví uvedl, že se nejedná o podniky, jež by vůči sobě byly v konkurenčním postavení, nelze tak mluvit o jejich zvýhodnění (nejsou totiž vzájemně zastupitelné a tvoří odlišné trhy). Pokud žalobce namítal, že se jednalo o nezákonnou podporu, tak soudu neuvedl, v čem spatřuje narušení hospodářské soutěže, čímž je ovlivněn obchod mezi členskými státy. Zdanění předmětných povolenek není retroaktivní, jak vysvětlil Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, neboť zdanění podléhají povolenky připsané po nabytí účinnosti novely zákona o trojdani. K metodice vlastního výpočtu stanovení základu daně soud uvedl, že v každém daném roce podléhaly nabyté povolenky příslušnému zdanění, a nebylo na vůli žalobce nebo správních orgánů, k jakému okamžiku má k jejich zdanění dojít. Každý rok bylo nutné zdanit povolenky samostatně, a to takový počet povolenek, jež na ten který rok připadal; vzhledem k tomu, že povolenky byly zdaňovány pouze za 2 roky, bylo nutné zdanit je poměrně, a to 50% a 50% v jednotlivých letech.

## II. Kasační stížnost a vyjádření

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost. Uvedl, že kasační stížnost podává z důvodu obsaženého v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Setrval na argumentaci, že darovací daň uvalená na emisní povolenky postrádá zákonný podklad,

pokračování

neboť zákon o trojdani neobsahuje žádnou hranici 10%, o které hovoří žalovaný nebo krajský soud. Směrnice tedy měla být zákonodárcem řádně transponována, přičemž k tomu mělo dojít již před rokem 2008. Směrnice nadto předmětné zdanění vylučuje, jak vyplývá z jejího bodu 24, neboť zdanění dovozuje u zařízení, která byla dočasně vyňata. Soudcovská korekce darovací daně, ke které došlo v posuzované věci, je podle stěžovatele nepřijatelná. Předmětná daň je navíc v rozporu s principy evropského práva, neboť unijní orgány nemají pravomoc zasahovat do přímých daní, jako je tomu v projednávané věci. Korekce darovací daně, které se dovolává krajský soud, byla provedena v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, neboť přímého účinku směrnice se nemohou dovolat veřejné orgány při stanovení povinnosti jednotlivci (tzv. sestupný přímý účinek); při absenci správného vymezení předmětu daně v zákoně nelze tento předmět daně dovozovat prostřednictvím přímého účinku směrnice, neboť se tím i nepřímě stanoví povinnosti vůči stěžovateli. Nesouhlasil rovněž se závěrem soudu, že Směrnice byla do českého právního řádu implementována zákonem o trojdani, neboť ten by musel obsahovat referenční odkaz na implementovanou směrnici. Zdanění emisních povolenek je nadto nepřijatelně retroaktivní, neboť zákonodárce zatížil 100% (respektive 10% po korekci správními soudy) celkového počtu přidělených povolenek. Zákonodárce tedy zákonem účinným v roce 2011 postihl i emisní povolenky přidělené a využité v letech 2008 až 2012, které byly přiděleny bezúplatně. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ostatně také hovoří o povinnosti zdanění vycházející z rozhodných skutečností z období počínajícího rokem 2008. Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 nelze použít, neboť v mezidobí došlo v důsledku rozhodnutí Nejvyššího správního soudu k podstatné změně okolností. Uvalení darovací daně pouze na jedno odvětví energetiky je v rozporu se zásadou rovnosti a zákazem diskriminace. Výběr totiž nereflektuje míru znečištění, jež je u výrobců elektřiny produkované spalováním paliv daleko menší než u jiných příjemců povolenek, na které se předmětná daň nevztahuje. Směrnice přitom nepředpokládá takovéto selektivní zdanění. Nesouhlasil se závěrem Nejvyššího správního soudu obsaženého v rozsudku sp. zn. 1 Afs 6/2013, že se nejedná o diskriminaci, neboť tento závěr není blíže zdůvodněn. Není vysvětleno, proč by pro doložení diskriminace měla být určující existence přímého konkurenčního vztahu mezi jednotlivými účastníky trhu v rámci jednoho odvětví nebo mezi odvětvími. Pojmovým znakem diskriminace je rozdílné zacházení s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatnění rozdílného přístupu. Správní soudy se přitom fungováním daného trhu blíže nezabývaly. Vyslovil názor, že správní soudy pravděpodobně vycházely z judikatury Soudního dvora týkající se podmínky selektivnosti v oblasti neoprávněné veřejné podpory, přičemž konkurenční charakter trhů není pro doložení selektivnosti (diskriminace) veřejné podpory nezbytný. Soudní dvůr nadto výslovně dochází k závěru, že veřejná podpora může být selektivní i v případě, kdy dopadá en bloc na celé ekonomické odvětví typu bankovníctví a v takové situaci může být diskriminační vůči pojišťovnictví. 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. Výrobci elektřiny kombinovaným způsobem jsou v přímém konkurenčním vztahu se stěžovatelem a ostatními výrobci elektřiny, na které předmětná darovací daň dopadá. Nelze se rovněž 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. Samotný účel přijetí novelizace zákonem č. 402/2010 Sb. byl Nejvyšším správním soudem i Soudním dvorem Evropské unie označen za rozporný s cílem Směrnice. Uložení předmětné daně ve svém důsledku poskytlo státní podporu v rozporu s čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie, 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 v neposlední řadě setrval na argumentaci, že samotný výpočet daně za rok 2011 je protiústavní, neboť to byl žalovaný, kdo vlastní způsob výpočtu bez ohledu na znění zákona o trojdani určil dle svého uvážení. Měl za to, že s ohledem na znění směrnice mohly být zdaněny emisní povolenky pouze v roce 2012.

[7] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil v podání ze dne 18. 1. 2017, v němž se plně ztotožnil se závěry krajského soudu. Nesouhlasil s tím, že by se v dané věci aplikoval vertikální sestupný účinek, neboť za situace, kdy darovací daní byly podrobeny pouze povolenky do 10%, jak to stanoví Směrnice, jedná se o vertikální vzestupný účinek směrnice. Daňová povinnost byla stěžovateli stanovena zákonem, přičemž byla omezena s ohledem na účinky Směrnice. Stěžovatel tak neměl žádné povinnosti nad rámec zákona o trojdani. S ohledem na nálezy Ústavního soudu tvrdil, že předmětná právní úprava není retroaktivní, neboť zdaňuje nabytí povolenek pouze za dobu své účinnosti. Předmětné zdanění není v rozporu se zásadou rovnosti, jak ostatně vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 6/2013. K otázce údajné poskytnuté nedovolené podpory žalovaný poukázal na to, že stěžovatel nespécifikoval charakteristiku takovéto podpory. Z citovaných rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie vyplývá pouze potřeba zkoumat možnou veřejnou podporu. K výpočtu samotné daně za rok 2011 uvedl, že musel postupovat v souladu se Směrnicí, proto za každý rok postupoval poměrně. Nemůže souhlasit proto s tím, že zdaněny měly být povolenky pouze v roce 2012, neboť tím by byl popřen zákon o trojdani, který zdaňoval i rok 2011.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínky ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu 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 napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná**.

[10] Nejvyšší správní soud musí předeslat, 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.

[11] 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 bezúplatně 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%.

pokračování

[12] Takto široký rozsah zdanění darovací daní, který dopadá na nabytí emisních povolenek příslušnými subjekty, 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 pojmu „zdarma“ se zabýval Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 17. 10. 2013, věc C-566/11, Iberdrola a další, v němž uvedl, že „pojem „bezplatnost“ stanovený v článku 10 směrnice 2003/87 brání nejen přímému stanovení ceny za přidělení emisních povolenek, ale také následnému výběru poplatku za přidělení uvedených povolenek.“ Tyto závěry rozvedl Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 26. 2. 2015, ve věci C- 43/14, který se týkal právní úpravy obsažené v zákoně o trojdani, když dospěl k závěru, že čl. 10 Směrnice dopadá i na uvalení darovací daně novelizací zákona o trojdani – srov. bod 24 tohoto rozsudku. Promítnutí tohoto závěru na projednávanou věc přitom představuje projev vertikálního vzestupného účinku směrnice, neboť široké zdanění stanovené členským státem je omezeno ve prospěch jednotlivce působením této Směrnice. Stěžovatel sice s tímto závěrem nesouhlasí, ale Nejvyšší správní soud nevidí žádnou jinou cestu, jak dostat znění zákona o trojdani a zároveň evropskému právu, které má obecně nadřazenost, a v případě právní úpravy formou směrnice má i za určitých podmínek přímý účinek. Tento přímý účinek byl přitom fakticky konstatován i Soudním dvorem Evropské unie. Nejvyšší správní soud dále doplňuje, že Soudní dvůr nedospěl k závěru, že vnitrostátní úprava darovací daně je bez dalšího v rozporu s unijním právem, pouze uvedl, že unijní právo brání uplatnění darovací daně, o jakou se jedná v projednávané věci, pokud tato daň nerespektuje 10% horní hranici pro zdanění přidělených **povolenek**. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že pokud je vnitrostátní právo vykládáno a aplikováno tak, aby předmětné zdanění dopadlo pouze na povolenky představující tuto 10% hranici, nelze hovořit o tom, že by národní právo bylo v rozporu s unijním právem a že by proto nebylo aplikovatelné. K ověření, zda je tato hranice dodržena, přitom Soudní dvůr Evropské unie národní soudy přímo vyzval – srov. bod 30 rozsudku ze dne 26. 2. 2015, ve věci C- 43/14.

[13] Nejvyšší správní soud uznává, že tím byla vytvořena poněkud komplikovaná situace, avšak ta vzniká prakticky vždy, když je nutné při aplikaci národního práva zohlednit unijní pravidla. To však samo o sobě nezpůsobuje, že by výsledek takové aplikace byl „nezákonný“. Nejedná se ani o nemístný soudní aktivismus či o „soudcovskou korekci“ základu daně, ale o důsledné respektování závazků České republiky vůči Evropské unii a o ochranu práv stěžovatele; ekonomická a právní pozice stěžovatele by totiž bez tohoto přístupu Nejvyššího správního soudu byla zjevně méně výhodná – k tomu srovnej původní výši darovací daně vyměřené stěžovateli a její výši v důsledku napadeného rozhodnutí, které výslovně vychází z výše citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

[14] Právní úpravu obsaženou ve Směrnici přitom nelze zpochybňovat argumentací, že Evropská unie nemá pravomoc regulovat přímé daně, neboť Směrnice primárně nereguluje oblast daňového práva, ale řeší ochranu životního prostředí prostřednictvím vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, přičemž řeší i možnou úplatnost nabývání těchto povolenek, když pro období 2008 až 2012 omezuje zpoplatnění na 10% přidělených emisních povolenek. Tato úprava tedy zjevně primárně nemíří na regulaci přímých daní a neukládá členskému státu povinnost zavést zdanění prostřednictvím přímé daně. Byl to však národní stát – zde Česká republika – kdo na tuto právní úpravu reagoval zavedením přímé daně (k čemuž je členský stát zásadně oprávněn), která by však byla způsobilá (bez aplikace přímého vzestupného vertikálního účinku směrnice) porušit toto unijní právo. Ostatně citovaná úprava obsažená ve Směrnici byla opakovaně předmětem výkladu a aplikace ze strany Soudního dvora Evropské unie, který má pravomoc prohlásit sekundární právní úpravu za neplatnou (srov. čl. 263 Smlouvy o fungování Evropské unie), přičemž ani jednou k tomuto závěru nedošel,

a to i při posuzování Směrnice ve vztahu k české právní úpravě obsažené v zákoně o trojdani, který je představitelem přímé daně.

[15] Nad rámec výše uvedeného musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že argumentace stěžovatele je vnitřně rozporná. Na jednu stranu totiž stěžovatel dovozuje, že právní úprava darovací daně vztahující se k nabytí emisních povolenek je nezákonná z důvodu nedostatečného vymezení v zákoně, a to poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se důsledně drží unijní úpravy, přičemž právě aplikace této unijní úpravy vytváří výše nastíněné komplikace, na druhou stranu tutéž unijní úpravu považuje za nelegální. Nejvyšší správní soud přitom důrazně připomíná, že nebýt této unijní úpravy a příslušných rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie a uplatnění principu vzestupného vertikálního účinku směrnice, činila by daňová povinnost stěžovatele za zdaňovací období 2011 částku 298.722.336 Kč, kdežto důslednou aplikací unijního práva činí „pouhých“ 76.098.880 Kč, tj. na základě vertikálního vzestupného účinku bylo stěžovateli přiznáno právo v podobě snížení daňové povinnosti o 222.623.456 Kč, což Nejvyšší správní soud považuje za krystalický příklad přiznání práva jednotlivci aplikací vertikálního vzestupného účinku na základě směrnice – srov. rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 4. 12. 1974, ve věci C-41/74, van Duyn. Pokud by tedy Nejvyšší správní soud souhlasil s argumentací stěžovatele, že unijní právo nemůže být na danou věc aplikovatelné, byla by daňová povinnost stěžovatele nejméně trojnásobná, přičemž znění zákona o trojdani by bylo v tomto směru naprosto nezpochybnitelné a jasné.

[16] Jestliže stěžovatel namítá, že se v případě uvalení darovací daně na nabytí emisních povolenek jedná o nepřipustnou retroaktivitu, musí Nejvyšší správní soud uvést, že novelizace zákona o trojdani zákonem č. 402/2010 Sb., která nabyla účinnosti 1. 1. 2011, dopadá na bezúplatné nabytí emisních povolenek, ke kterému došlo v letech 2011 až 2012, tedy po nabytí účinnosti tohoto zákona. Zdaňován je tedy předmět daně, k němuž došlo po nabytí účinnosti této novelizace. Ke stejnému závěru ostatně dospěl i Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Skutečnost, že správní soudy s ohledem na Směrnici dovodily, že je nutné, aby tímto zdanění nebylo zasaženo více než 10% povolenek přidělených v letech 2008 až 2012, neznamená, že jsou zdaňovány emisní povolenky přidělené před 1. 1. 2011, ale že při stanovení počtu povolenek, které v letech 2011 a 2012 podléhají tomuto zdanění, je nutné přihlídnout k celkovému počtu emisních povolenek přidělených v letech 2008 až 2012 podle Národního alokačního plánu a z něho vypočtené hranice 10%, které mohou podléhat zdanění. I tak však nejsou zdaňovány emisní povolenky nabyté před 1. 1. 2011, ale povolenky po tomto datu, pouze se řeší počet těchto emisních povolenek, které podléhají zdanění.

[17] Nejvyšší správní soud ve vztahu k údajné diskriminaci výrobců elektřiny zavedením předmětné darovací daně setrvává na závěrech obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 – 184, v němž bylo uvedeno, že „*Výkladem zásady rovnosti v daňové oblasti se Ústavní soud zabýval ve svém plenárním nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, N 102/65 SbNU 367, 220/2012 Sb., ve kterém přezkoumával ústavnost právní úpravy obsahující zavedení odvodů a zdanění elektřiny z fotovoltaických elektráren a souvisejících předpisů, mimo jiné také novelu zákona o dani darovací, která zavedla právě zdanění emisních povolenek. Porušení zásady rovnosti uvalením daně pouze na některé subjekty zde neshledal. V bodě 75 nálezu uvedl, že „[u]rčitá zákonná úprava, jež zvýhodňuje jednu skupinu či kategorii osob oproti jiným, nemůže [...] být sama o sobě bez dalšího označena za porušení principu rovnosti. Zákonodárce má určitý prostor k úvaze, zda takové preferenční zacházení zakotví. Musí přitom dbát o to, aby zvýhodňující přístup byl založen na objektivních a rozumných důvodech (legitimní cíl zákonodárce) a aby mezi tímto cílem a prostředky k jeho dosažení (právní výbodu) existoval vztah přiměřenosti (viz např. rozsudky Evropského soudu pro lidská práva ve věcech Abdulaziz, Cabales a Balkandali z r. 1985, § 72; Lithgow z r. 1986, § 177 a Inze z r. 1987, § 41).“ Ústavní soud přitom rozlišuje mezi uplatněním zásady rovnosti v oblasti občanských a politických práv a svobod, která se vyznačuje povinností státu*



pokračování

*zdržet se zásahů do nich, a v oblasti práv hospodářských, sociálních, kulturních a menšinových, kde je stát častěji nucen k aktivním zásahům, jež mají odstranit křiklavé aspekty nerovnosti mezi různými skupinami složité sociálně, kulturně, profesně či jinak rozvrstvené společnosti. V druhé z uvedených oblastí proto zákonodárce disponuje logicky mnohem větším prostorem k uplatnění své představy o přípustných mezích faktické nerovnosti uvnitř ní. Preferenční zacházení s určitou skupinou či kategorií osob zde tudíž volí mnohem častěji. .... V případě posuzování dodržení zásady rovnosti v hospodářské oblasti (zde konkrétně v oblasti zdanění), je tedy třeba respektovat široké meze uvážení zákonodárce a je tak namístě zkoumat toliko racionalitu přijatého opatření, tzn. zda existují rozumné důvody pro podrobení právě určité oblasti dani, a vyloučit evidentní svévoli zákonodárce.*

[18] Nejvyšší správní soud setrvává na výše uvedených závěrech, že zákonodárce měl široké pole při uvalení předmětné darovací daně z nabytí emisních povolenek. Pokud zdanění podrobil pouze výrobce elektriny produkované spalováním paliv, nelze jen na základě této skutečnosti dovozovat porušení zásady zákazu diskriminace. Na tom ničeho nemění tvrzení stěžovatele, že z hlediska vypouštění skleníkových plynů existují v rámci odvětví energetiky „horší“ činnosti, a to s ohledem studií Evropské agentury pro životní prostředí z roku 2009. Nejvyšší správní soud setrvává na výše uvedených závěrech, že za problematické by muselo být označeno různé zdanění soutěžitelů, kteří jsou navzájem v soutěžním vztahu, jelikož by se mohlo jednat o státní podporu těch soutěžitelů, kteří nebyli podrobeni zdanění – srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 9. 2006, ve věci C-526-04, Laboratoires Boiron SA, bod 33 a násl. Nelze proto zjednodušeně tvrdit, že by stěžovatel, resp. výrobci elektrické energie produkované spalováním paliv, byli ve stejné nebo srovnatelné situaci s rafinerií minerálních olejů nebo provozováním koksovacích pecí, neboť se typově jedná o zcela jiné subjekty, které se zaměřují na provádění vzájemně nezastupitelné činnosti. Pouhý fakt, že jsou všichni producenti emisí oxidu uhličitého, na které dopadá Směrnice, neznamená, že jsou ve stejné či srovnatelné pozici, neboť ostatní okolnosti jejich faktického fungování jsou zcela jiné.

[19] Pokud by měla platit teze, že všichni, kteří mají jeden společný aspekt své činnosti (ať už ekonomický, faktický či právní), jsou ve stejném nebo srovnatelném postavení, popřelo by to možnost zákonodárce vytvářet speciální úpravu pro jednotlivé obory a odvětví (jako je tomu i v projednávané věci), neboť vždy by mohlo být argumentováno tím, že se jedná o diskriminaci, protože jiná odvětví či oblasti činnosti vykazují určité, částečně shodné aspekty mají jiné podmínky zdanění. Zdůrazněním toho, že pro akceptaci sektorového zvláštního zdanění je nutné podrobně zkoumat, zda dotčené osoby nemohou být při své hospodářské činnosti konfrontovány s jednáním osob, které by jim za určitých, specifických a zcela okrajových okolností mohly za „výhodnějších podmínek“ (neboť by nebyly zatíženy takovouto sektorovou daní) snadněji konkurovat, by popřelo výše nastíněnou širokou pravomoc zákonodárce při volbě zdanění jednotlivých činností.

[20] Na podporu výše uvedeného a k otázce údajného poskytnutí podpory jiným subjektům působícím v oblasti energetiky, která je vymezená dle Směrnice, Nejvyšší správní soud rovněž odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 7. 9. 2006, ve věci C-526/04, Laboratoires Boiron SA, v němž bylo uvedeno, 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 (viz zejména výše uvedené rozsudky Banks, bod 80, a Distribution Casino France a další, body 42 a 44, jakož i rozsudek ze dne 15. června 2006, Air Liquide, C-393/04 a C-41/05, Sb. rozh. s. I-0000, bod 43)*.“ Soudní dvůr v citovaném rozsudku pojednával o situaci, kdy se jednalo o „*.... daně, již je podrobena pouze jedna ze dvou kategorií subjektů, které jsou v soutěžním postavení, a to farmaceutické laboratoře*.“ Stěžovatel se tak nemůže dovolávat toho, že nejsou-li jiné subjekty zatíženy stejnou daní, jde o nedovolenou státní podporu, jelikož zde chybí prvek narušení hospodářské soutěže ve prospěch jedné části

trhu, přičemž Nejvyšší správní soud nemá za to, že by výrobci elektrické energie spalováním paliv byli v přímém konkurenčním vztahu s rafineriemi či koksovacími pecemi.

[21] K vlastnímu výpočtu výše daňové povinnosti stěžovatele za zdaňovací období 2011 Nejvyšší správní soud odkazuje 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.*

[22] *Při respektování zásady rovnosti je proto nutno dodržení hranice 10 % pro úplatné rozdělení emisních povolenek (v případě, že došlo k překročení 10 % hranice v rámci odvětví energetiky) posuzovat individuálně, tedy samostatně u každého dotčeného subjektu. Stěžovatel bude muset zjistit počet žalobci celkově přidělených povolenek v pětiletém období počínajícím rokem 2008 a vypočítat, zda počet jemu zdaněných povolenek nepřesáhl 10 %. Pokud bylo žalobci zdaněno více než 10 % jemu přidělených povolenek, počet povolenek přesahujících tuto hranici byl podroben dani neoprávněně, v rozporu s cílem článku 10 směrnice 2003/87/ES. Tento případně zjištěný rozdíl na ubrazené dani však nemůže státu náležet.“*

[23] 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.

[24] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[25] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. 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 ne vynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. července 2017

JUDr. Petr Průcha  
předseda senátu