



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **ENERGETIKA Třinec, a.s.** se sídlem Průmyslová 1024, Třinec-Staré Město, zastoupený Mgr. Závěšem Hlaváčem, advokátem, se sídlem Muchova 240/6, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 11. 2016, č. j. 53789/16/5100-31461-701836 a ze dne 30. 11. 2016, č. j. 53795/16/5100-31461-701836, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 114/2016 - 62,

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 .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 114/2016 - 62, (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2016, č. j. 53789/16/5100-31461-701836 (dále „napadené rozhodnutí 1“) a ze dne 30. 11. 2016, č. j. 53795/16/5100-31461-701836 (dále „napadené rozhodnutí 2“).

[2] **Napadeným rozhodnutím 1** bylo na základě odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Třinci ze dne 27. 9. 2013, č. j. 2537015/13/3218-24400-807510, tak, že se žalobci darovací daň za zdaňovací období 2011 snižuje o částku 18.474.816,- Kč, tj. nově zjištěná darovací daň podle zákona č. 357/1992 Sb.,

o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“), činí částku 51.997.504,- Kč. Z obsahu daňového spisu žalovanému vyplynulo, že žalobce je provozovatel zařízení na výrobu elektřiny, kterému byla v roce 2011 vyměřena darovací daň ve výši 70.472.320,- Kč. Žalobce v roce 2013 podal dodatečné daňové příznání k dani darovací, v níž dovozoval, že právní úprava darovací daně z bezúplatně přidělených emisních povolenek v roce 2011 a 2012 odporuje komunitárnímu právu. Správce daně vydal dodatečný platební výměr ze dne 27. 9. 2013, kterým darovací daň doměřil ve výši 0 Kč; odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo žalovaným zamítnuto rozhodnutím ze dne 2. 4. 2014, avšak toto rozhodnutí žalovaného byl zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 2. 6. 2016 s tím, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 6/2013 je nutné zohlednit komunitární úpravu, podle níž mělo být 90% emisních povolenek v období 2008 – 2012 přiděleno bezplatně. Žalovaný proto vyzval Ministerstvo životního prostředí k poskytnutí údajů o celkovém počtu bezúplatně přidělených emisních povolenek v rámci předmětného výrobního odvětví, podle kterých počet povolenek podrobených darovací dani převyšuje 10% povolenek v dotčeném odvětví alokovaných v letech 2008 – 2012. Žalobce ve sledovaném období obdržel celkem 9 289 513 emisních povolenek, zdanění proto mohlo podléhat pouze 928 951,3 emisních povolenek. Žalovaný dále popsal příslušnou úpravu zdanění nabytí emisních povolenek darovací daní. Vlastní přidělování povolenek probíhalo podle Národního alokačního plánu schváleného Evropskou komisí a nařízením vlády. Žalovaný konstatoval, že při dodržení 10% hranice dani darovací podléhá v roce 2011 zdanění 464 475,65 emisních povolenek; při průměrné ceně emisní povolenky v roce 2011 ve výši 349,84 Kč činí základ daně částku 162.492.200,- Kč po zaokrouhlení, tudíž vlastní daňová povinnost žalobce je nižší oproti poslední stanovené dani. Žalovaný totiž měl za to, že mezi oba zdaňovací roky (2011 a 2012) je nutné hranici 10% umožňující zdanění rozdělit rovnoměrně, tj. 5 % na každý rok. Tento přístup byl ostatně následně aprobován správními soudy.

[3] Napadeným rozhodnutím 2 bylo na základě odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Třinci ze dne 27. 9. 2013, č. j. 2537100/13/3218-24400-807510, tak, že nově zjištěná darovací daň za zdaňovací období 2012 podle zákona o trojdani činí částku 29.992.512,- Kč. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný dospěl k týmž závěrům jako v případě napadeného rozhodnutí 1.

[4] Žalobce podal proti napadeným rozhodnutím **žalobu** ze dne 23. 12. 2016 ke krajskému soudu, v níž namítal, že se žalovaný nedostatečně zabýval závěry vyplývajícími z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 6/2013, stejně jako s jeho vyjádřením k dané věci. Měl za to, že předmětná darovací daň zdanuje přidělení emisních povolenek, které však měly být podle unijní úpravy přiděleny bezplatně, o čemž svědčí znění Národního alokačního plánu a to, že o bezúplatnosti nabytí byla ujišťována i Komise. Ani Nejvyšší správní soud původně nepřipouštěl variantu, že by darovací daň mohla respektovat 10% horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu. Správné posouzení otázky úplatnosti či bezúplatnosti poskytnutí předmětných povolenek má rovněž vliv i na zaúčtování samotného nabytí. Mělo být rovněž podrobněji zkoumáno, zda byly zdaněny bezúplatně nabyté povolenky či nikoli, když na jednu stranu žalovaný tvrdí, že povolenky byly přiděleny zdarma, avšak zároveň konstatuje, že je nutné dodržet 10% hranici pro úplatné rozdělení emisních povolenek. Žalobci nebylo zřejmé, na základě čeho žalovaný dospěl k závěru o počtu emisních povolenek, které měly podléhat zdanění v jednotlivém roce. Žalovaný měl prokázat, které povolenky žalobce skutečně nabytí úplatně. Žalovaný nebyl oprávněn určit poměr zdanění mezi jednotlivá zdaňovací období. Žalobce poukazyval na to, že argumentace žalovaného je vnitřně rozporná, neboť na jednu stranu dovozuje, že pod předmět daně darovací lze podřadit bezúplatně přidělené povolenky, avšak zároveň hovoří o tom, že povolenky byly přiděleny za úplatu. Pokud platí, že protihodnotou za přidělení povolenek byla darovací daň, nemohlo se z logicky věci jednat

pokračování

o bezúplatné nabytí podléhající darovací dani. Ve vztahu k samotnému pojmu úplaty měl za to, že ten se vztahuje k soukromoprávnímu vztahu nebo k placení poplatku coby ekvivalentu za poskytnuté plnění; ani jedna výše uvedená forma však v posuzované věci nenastala. S ohledem na prvky daně a poplatku vyslovil názor, že zákonodárce měl zavést poplatek, nikoli daň. Žalobce konstatoval, že žalovaný neprovedl dostatečné dokazování a že tudíž dospěl k nepřezkoumatelným závěrům, zvláště když se nevypořádal s veškerými odvolacími námitkami. Uložení předmětné daňové povinnosti došlo ke zkrácení jeho ústavních práv a svobod, neboť daň je ukládána mimo zákon, přičemž byl porušen zákaz retroaktivity a princip legitimního očekávání. Byla tak porušena ochrana jeho dobré víry a právní jistoty stran bezúplatného nabytí předmětných povolenek. Zdanění pouze určité skupiny provozovatelé zařízení rovněž vede k jejich diskriminaci oproti ostatním. Bylo rovněž porušeno jeho právo vlastnit majetek, zvláště když Ministerstvo životního prostředí je oprávněno ke stanovení ceny emisní povolenky, která má být zdaněna. Výše uvedeným, podle žalobce nezákonným, postupem došlo k porušení jeho práva na spravedlivý proces, neboť je mu znemožněno podat řádné žalobní námitky.

[5] Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** uvedl, že žalobce nesprávně uchoopil právní úpravu přidělení emisních povolenek a jejich zdanění. Česká republika za účelem splnění komunitárních povinností přijala nařízení o Národním alokačním plánu, který stanovil množství povolenek přidělených jednotlivým provozovatelům zařízení v každém kalendářním roce daného období. Všechny tyto povolenky byly rozděleny zdarma s výjimkou nespotřebovaných zbývajících povolenek z rezervy pro nové účastníky. Článek 10 příslušné směrnice přitom stanovil, že pro pětileté období počínající rokem 2008 členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma. V průběhu tohoto obchodovacího období byla přijata novela zákona o trojdani provedená zákonem č. 402/2010 Sb., která za předmět daně darovací určila bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů. Jako předmět daně darovací tedy byly jasně určeny bezúplatně nabyté emisní povolenky. S ohledem na následně podanou předběžnou otázku však bylo Nejvyšším správním soudem konstatováno, že toto zdanění nesmí přesáhnout 10% hranici celkem přidělených povolenek pro období od roku 2008. Soud uzavřel, že veškeré povolenky byly přidělovány zdarma, pouze část z nich, respektující 10% hranici následně podléhala darovací dani, přičemž onu úplatu představuje právě tato daň. Zdaněním bezúplatně nabytých povolenek nedochází k porušení bezúplatnosti jejich nabytí zaručené právním řádem. Soud měl za to, že z napadených rozhodnutí a obsahu spisu je zřejmé, jakým způsobem žalovaný zjistil počet kusů povolenek podléhající zdanění v jednotlivých letech. Žalobci bylo přiděleno zdarma 1 789 184 kusů emisních povolenek v každém roce; s ohledem na rozšíření jeho provozu došlo k navýšení emisních povolenek od roku 2010. Celkové množství přidělených povolenek v obchodovacím období bylo 9 289 513 kusů. Při dodržení 10% hranice možného zdanění bylo předmětem daně 928 951,3 emisních povolenek. Vzhledem k tomu, že zdanění podléhaly pouze povolenky přidělené v letech 2011 – 2012, musel být takto vypočtený počet emisních povolenek rozdělen do těchto dvou let, tedy vydělen dvěma. Ohledně pojmu úplatnosti soud vysvětlil, že český zákonodárce zvolil formu darovací daně, která byla přípustná; předmětem této úplatnosti tedy není závazkový vztah, jak dovozuje žalobce, ale povinnost vyplývající přímo ze zákona. Soud nezjistil, že by se žalovaný při hodnocení důkazů dopustil jakékoli svévole nebo že by napadená rozhodnutí byla nepřezkoumatelná, jelikož nebylo povinností žalovaného reagovat na každý dílčí argument žalobce. Soud s ohledem na rozhodovací praxi Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu stran předmětného zdanění dospěl k závěru, že nedošlo k porušení žalobcových ústavních práv a svobod, předmětné zdanění nebylo v rozporu se zákonem a žalobce nebyl diskriminován. Soud na závěr konstatoval, že v dané věci došlo ke správnému vertikálnímu vzestupnému účinku směrnice, což vedlo k ochraně práv žalobce.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 28. 6. 2018, v níž uvedl, že ji podává z důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V doplnění ze dne 15. 8. 2018 nejprve podrobně zrekapituloval průběh předmětného daňového řízení a souvisejících okolností. Měl přitom za to, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s jeho žalobní argumentací. Za stěžejní označil rozsudek Soudního dvora ve věci C-43/14, kde bylo konstatováno, že unijní úprava brání uplatnění daně darovací, pokud tato daň nerespektuje 10% hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, přičemž měl za to, že česká úprava nesplnila podmínky uvedené v tomto rozsudku. Finanční orgány nesprávně zjistily skutkový stav, neboť pokud bylo dovozeno, že darovací daň představovala úplatu za poskytnutí emisních povolenek, nebyly tyto povolenky poskytnuty bezúplatně, tudíž nebyly splněny podmínky pro zdanění darovací daní, která se vztahuje na bezúplatné plnění. Bylo tedy nutné konkrétně zjistit, zda byly povolenky přiděleny bezúplatně či úplatně. Nebylo proto možné uměle dovozovat, že část povolenek byla přidělena za úplatu. Tuto otázku správně neposoudila ani předchozí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Nesouhlasil rovněž se způsobem kalkulace počtu emisních povolenek ke zdanění, neboť neexistuje žádný důkaz pro závěr, že v každém roce 2011 a 2012 mu bylo úplatně přiděleno 464 475,65 ks povolenek. Pozastavoval se přitom nad tím, že fakticky mu byla v každém roce přidělena jedna povolenka zčásti úplatně a zčásti bezúplatně, což je podle něj nesmyslné. Finanční orgány podle stěžovatele měly prokázat, které konkrétní povolenky stěžovatel obdržel úplatně a které nikoli, a měly rovněž zkoumat, kdy se tak stalo. Základ daně v jednotlivých letech byl podle stěžovatele stanoven na základě volné úvahy žalovaného, což je nepřijatelné. Touto otázkou se ostatně ani krajský soud dostatečně nezabýval. Soud nevysvětlil, jaká povinnost vyplývající přímo ze zákona je předmětem úplatnosti; zákon o trojdani hovoří o nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem, nikoli o nabytí majetku přímo na základě zákona. Stěžovatel zopakoval, že mu není jasné, na základě jakých důkazů finanční orgány dospěly k závěru, že došlo k nabytí povolenek zčásti za úplatu. Fakticky zde navíc finanční orgány porušily zásadu aplikace přímého účinku vertikálního vzestupného, když žalovaný na základě směrnice nově založil předmět daně darovací, jelikož směrnice nestanoví konkrétní práva jednotlivce, a už vůbec nelze na jejím základě zakotvovat povinnost platit darovací daň. Nadto správně měl český stát za účelem dodržení svých unijních povinností podle stěžovatele novelizovat Národní alokační plán. S ohledem na výše uvedené okolnosti stěžovatel dovozoval, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů a pro vnitřní rozpornost argumentace.

[7] Stěžovatel setrval na stanovisku, že postupem finančních orgánů došlo k porušení jeho ústavních práv a svobod, neboť předmětná daň nemá zákonný podklad. Zneužití práva v dané věci vyplývá z rozporné deklarace použité českou vládou v řízení před Soudním dvorem týkající se předmětné právní úpravy, kdy je zjevné, že se česká vláda snažila maximalizovat výběr daně. Došlo tak k porušení zákazu retroaktivity, principu legitimního očekávání a porušení ochrany dobré víry spolu s právní jistotou, což vedlo k porušení jeho práva vlastnit majetek, zvláště když Ministerstvo životního prostředí mělo oprávnění stanovit průměrnou tržní hodnotu povolenky, která sloužila jako základ daně, aniž by byl blíže vysvětlen způsob výpočtu průměrné tržní hodnoty povolenky. Tím, že zdanění dopadá pouze na některé provozovatele zařízení, došlo k jejich diskriminaci oproti jiným provozovatelům, jimž žádné další daňová povinnost nebyla stanovena. Stěžovatel uzavřel, že s ohledem na nezákonnost, nepřezkoumatelnost a rozpornost napadených rozhodnutí bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces, neboť nemůže uvést řádnou žalobní argumentaci.

pokračování

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 19. 9. 2018 uvedl, že ve věci byl správně zjištěn skutkový stav spočívající v tom, že předmětem daně darovací bylo v předmětné věci bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012, přičemž celková hranice zdanění byla omezena směrnicí č. 2003/87/ES na 10%. Podle žalovaného tedy byl řádně aplikován vertikální vzestupný účinek této směrnice, neboť ve výsledku byla stěžovateli uložena nižší daňová povinnost oproti výslovnému textu zákona o trojdani. Postup žalovaného byl ostatně opakovaně aprobován Nejvyšším správním soudem. Neměl proto za to, že by jeho závěry byly vnitřně rozporné nebo že by se dopustil svévolného hodnocení důkazů. Napadená rozhodnutí tak považoval za plně přezkoumatelná. S ohledem na předchozí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu měl rovněž za to, že předmětná právní úprava a vlastní zdanění není protiústavní.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[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 kasační stížnost **není důvodná**.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou stěžovatel fakticky rovněž s ohledem na obsah kasační argumentace uplatnil. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu zakládají důvod nepřezkoumatelnosti, přičemž na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75; rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73; rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74; rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

[11] Naplnění tohoto kasačního důvodu stěžovatel dovozuje z toho, že krajský soud nesprávně uchopil jeho argumentaci týkající se údajně nezákonnosti, nelogičnosti, vnitřní rozpornosti postupu žalovaného při doměření darovací daně u emisních povolenek přidělených v roce 2011 a 2012, přičemž vycházel z předchozích rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, resp. Ústavního soudu, která byla v mezidobí následným vývojem podle stěžovatele fakticky překonána. K tomu Nejvyšší správní soud musí uvést, že žádné takové pochybení nezjistil – krajský soud žalobní námitky posoudil a vypořádal se s nimi; to je ostatně Nejvyššímu správnímu soudu zjevné i z toho, že stěžovatel proti těmto závěrům ve své kasační stížnosti čítající 39 stran textu (bez příloh čítající další 4 strany) obsáhle brojí. To, že krajský soud dospěl k závěru, že finanční orgány postupovaly správně s ohledem na nálezy Ústavního soudu, resp. rozsudky Nejvyššího správního soudu, nevede k závěru, že by jeho rozsudek byl nepřezkoumatelný; z práva na spravedlivý proces a práva na řádné odůvodnění rozhodnutí totiž neplyne, že soud musí žalobní argumentaci či žalobě samotné vyhovět.

[12] Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje, že není povinností krajského soudu zodpovědět každou dílčí námitku, ale že musí reagovat na základní klíčovou argumentaci (srov. odstavec 51 nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2018, sp. zn. II. ÚS 644/18), kterou v projednávané věci bylo to, zda bylo možné zdanit daní darovací emisní povolenky nabyté stěžovatelem v letech 2011 a 2012, přičemž na vznesenou argumentaci krajský soud dostatečně reagoval. Posouzení, zda závěry krajského soudu jsou zákonné a správné, však představuje naplnění kasačních důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[13] Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by byl naplněn kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K věci samé a naplnění kasačních důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. uvádí následující:

[14] 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 (které však s ohledem na jiný subjekt vycházely z jiných skutkových okolností v podobě jiného počtu emisních povolenek vydaných v jednotlivých letech pro tento daňový subjekt) 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 zkontrolovaly, 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 dostat požadavek 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.“

[15] 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. K výše citovaným

pokračování

závěrům přitom Nejvyšší správní soud srovnatelně dospěl i v dalších rozsudcích, jako zejména v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 14/2018 - 65, v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 1 Afs 40/2018 - 39, či v rozsudku ze dne 26. 9. 2018, č. j. 6 Afs 54/2018 - 57.

[16] 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 pod sp. zn. I. ÚS 3161/2017), Ústavní soud však tuto ústavní stížnost odmítl usnesením ze dne 18. 9. 2017, v němž výše předestřené závěry vycházející z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 307/2016 plně aproboval, když výslovně k účinkům unijního práva v dané oblasti uvedl, že „*Stěžovatelka v ústavní stížnosti především namítá, že uvalená daň postrádá zákonné vymezení, jelikož nebyla ukládána pouze na základě zákona o trojdani, nýbrž též na základě řady dalších právních skutečností, včetně soudní judikatury. Podle stěžovatelky jde o nepřijatelný exces z ústavněprávní kautele, že daň může být uložena toliko zákonem, jak plyne z čl. 11 odst. 5 Listiny. Pokud totiž zákon o trojdani nelze pro rozpor se Směrnicí aplikovat plně, pak jej podle stěžovatelky nelze aplikovat vůbec, a tedy ani na zdanění 10 % povolenek, což není v rozporu se Směrnicí.*

Takový "černobílý" postup, podle něhož může být vnitrostátní právní norma aplikována buďto úplně nebo vůbec, však nemá v unijním právu oporu. Z ustálené judikatury Soudního dvora naopak plyne, že pokud je vnitrostátní právní úprava v rozporu s unijním právem, musí vnitrostátní soudy zajistit jednotlivcům právní ochranu, která vyplývá z ustanovení unijního práva, a zaručit plný účinek těchto ustanovení (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 5. 10. 2004 ve spojených věcech C-397/01 až C-403/01 Pfeiffer, EU:C:2004:584, bod 111; ze dne 19. 1. 2010 ve věci C-555/07 Küçükdeveci, EU:C:2010:21, bod 45; či ze dne 19. 4. 2016 ve věci C-441/14 DI, EU:C:2016:278, bod 29). Vnitrostátní soudy jsou přitom povinny vykládat ustanovení vnitrostátního práva v co největší míře ve světle unijního práva (viz výše citované rozsudky Soudního dvora ve věcech Pfeiffer, body 113 a 114; Küçükdeveci, bod 48; či DI, bod 31). Ustanovení vnitrostátního práva musí zůstat nepoužito až tehdy, není-li vůbec možné ho interpretovat eurokonformně (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 24. 1. 2012 ve věci C-282/10 Dominguez, EU:C:2012:33, bod 23; ze dne 10. 10. 2013 ve věci C-306/12 Spedition Welter, EU:C:2013:650, bod 28; či ze dne 7. 8. 2018 ve věci C-122/17 Smith, EU:C:2018:631, bod 41).

Unijní právo tedy na vnitrostátní právní řád nepůsobí metodou "všechno nebo nic", nýbrž naopak koriguje vnitrostátní právní normy jen do té míry, jež je nezbytná pro plný účinek ustanovení unijního práva. V případě darovací daně uvalené na emisní povolenky stěžovatelky proto obecné soudy nepochybně, pokud příznaly Směrnicí přímý účinek a aplikovaly zákon o trojdani tak, aby předmětné zdanění dopadlo pouze na 10 % povolenek, čímž byl naplněn požadavek unijního práva, aby bylo 90 % povolenek poskytnuto bezplatně, a tedy i bez zdanění. Jak v napadeném rozsudku opakovaně uvedl Nejvyšší správní soud, jde o projev vertikálního vzestupného účinku Směrnice, tedy o její aplikaci ve prospěch stěžovatelky, nikoli o nepřijatelný zásah do jejich majetkových práv.

Z těchto důvodů rovněž nelze souhlasit s námitkou stěžovatelky, že soudcovská korekce předmětu daně je nepřijatelná, jelikož daň musí být jasně definována zákonem a zákonné podklady pro její stanovení nemohou být dovozovány nebo měněny jiným způsobem, např. interpretací zákonné normy, která jde nad rámec jejího obsahu. Podle čl. 11 odst. 5 Listiny lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona; daň vyměřená stěžovatelce však tento zákonný základ nepochybně splňuje a soudcovská interpretace zákona o trojdani nevede ke závěru, který by se "ocital mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti," jak stěžovatelka uvádí s odkazem na náleží sp. zn. IV. ÚS 29/05 ze dne 1. 6. 2005 (N 113/37 SbNU 463). Právě naopak, daň byla vyměřena na zákonném základě a následně byla ve prospěch stěžovatelky korigována tak, aby byl zaručen plný účinek Směrnice, a především plný účinek práva, které ze Směrnice pro stěžovatelku plynou. Pokud v takové situaci obecné soudy interpretovaly vnitrostátní právo eurokonformně, nelze mluvit o nepřijatelném soudcovském dotváření práva, jež by bylo v rozporu s čl. 2 či s čl. 9 odst. 2 Ústavy, jak namítá stěžovatelka.“

[17] Za situace, kdy se k otázce zdanění emisních povolenek přidělených provozovatelům v letech 2011 a 2012 vyjadřuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, kterou nadto plně akceptoval Ústavní soud, Nejvyšší správní soud nevidí jakýkoli prostor se od výše uvedeného v dané věci stěžovatelky odchýlit.

[18] Nejvyšší správní soud proto pouze nad rámec výše uvedeného a pro stručnost shrnuje, že zavedení darovací daně na základě novely zákona o trojdani zákonem č. 402/2010 Sb., došlo k zákonnému vymezení darovací daně v podobě nabytí emisních povolenek v letech 2011 a 2012. Jelikož k nabývání emisních povolenek docházelo každým rokem (srov. ustanovení § 1 nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roku 2008 – 2012), tj. i v letech 2011 a 2012, není zdanění takto nabytých emisních povolenek na základě zákona č. 402/2010 Sb., retroaktivní, jelikož je zdaňováno nabytí těch emisních povolenek, které byly provozovateli přiděleny v příslušném roce. Skutečnost, že při stanovení rozsahu zdanění je přihlíženo k celkovému počtu vydaných emisních povolenek v letech 2008 až 2012, nezpůsobuje, že by byly zdaňovány jiné emisní povolenky, než ty, které stěžovatel získal v letech 2011 a 2012, pouze je vymezován rozsah základu daně v podobě „počtu“ zdanitelných emisních povolenek.

[19] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že rozsah základu předmětné darovací daně 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 hlavně v rozsudku ze dne 26. 2. 2015, ve věci C-43/14, ŠKO–Energó s. r. o. v. Odvolací finanční ředitelství. 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 (k tomu srov. původní daňovou povinnost stěžovatele a doměřenou daňovou povinnost). 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).

[20] Ve vztahu k námitce stěžovatele, že není z ničeho zřejmé, proč došlo k omezení rozsahu jeho daňové povinnosti v každém zdaňovacím 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 tento způsob plně naplňuje zásadu rovnosti.

[21] Nejvyšší správní soud setrvává na tom, že Směrnice není v rozporu s primárním právem Evropské unie (v opačném případě by se k tomu nepochybně vyjádřil Soudní dvůr v rámci řízení o předběžné otázce podané Nejvyšším správním soudem ve věci C-43/14, ŠKO–Energó s. r. o. v. Odvolací finanční ředitelství). Není rozhodné, 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

pokračování

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 opakuje, že emisní povolenky byly příslušným provozovatelům zařízení (tedy i stěžovateli) s ohledem Na národní alokační plán v letech 2008 – 2012 přidělovány bezúplatně. Uvalení darovací daně na nabytí emisních povolenek v letech 2011 až 2012 z tohoto přidělení neučinily ve smyslu vnitrostátního práva úplatným nabytím (proto je možné takové nabytí zdanit darovací daní, neboť jsou pojmově splněny její podmínky), neboť se jednalo o veřejnoprávní daňovou platbu mající jinou konstrukci než úplata ve smyslu „soukromoprávní ceny za kupovanou věc nebo za provedené dílo“. Úplatnost tohoto nabytí z důvodu uvalení darovací daně byla dovozena až na základě unijního práva a výše uvedených rozhodnutí Soudního dvora, které pojem úplatnost posuzují autonomně bez ohledu na národní úpravu.

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

IV. Závěr a náklady řízení

[23] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Ačkoli žalovaný měl v řízení úspěch, zdejší soud mu náhradu nákladů řízení nepřiznal s ohledem na konstantní judikaturu, která zpravidla neumožňuje přiznat náhradu nákladů řízení správním orgánům (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. března 2019

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu