

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **ŠKO-ENERGO, s.r.o.**, se sídlem Tř. Václava Klementa 869, Mladá Boleslav 1, zastoupený společností VORLÍČKOVÁ PARTNERS s.r.o., se sídlem Jungmannova 31, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze, se sídlem Žitná 12, Praha 2, čj. 4278/11-1400-201897, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2012, čj. 46 Af 6/2012 – 43,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **se předkládá** tato předběžná otázka:

Je třeba článek 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 2003, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES, vykládat v tom smyslu, že brání uplatnění takových vnitrostátních předpisů, které podrobují bezplatné přidělení emisních povolenek v příslušném období dani darovací?

II. Řízení **se přerušuje**.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Žalobce doručil dne 31. 3. 2011 Finančnímu úřadu v Mladé Boleslavi (dále jen „finanční úřad“) příznání k dani darovací. Předmětem této daně bylo bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012 pro výrobu elektřiny (§ 6 odst. 8 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, dále jen „zákon o dani darovací“). Finanční úřad vydal dne 6. 6. 2011 platební výměr, kterým v souladu s § 7a a § 14a zákona o dani darovací vyměřil žalobci daň darovací ve výši 20.473.152 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání k Finančnímu ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“). Namítl nezákonnost platebního výměru z důvodu neústavnosti právní úpravy a jejího rozporu s právem EU, konkrétně se směrnicí Evropského parlamentu a Rady

2009/29/ES ze dne 23. dubna 2009, kterou se mění směrnice 2003/87/ES s cílem zlepšit a rozšířit systém pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství (Úř. věst. L 140, s. 63, dále jen „směrnice 2009/29/ES“).

[2] Finanční ředitelství odvolání zamítlo s tím, že uvedená daň byla stanovena na základě zákona o dani darovací. Odmítlo při tom tvrzení žalobce, že by stanovení daně darovací bylo v kolizi s právem EU. Finanční ředitelství uvedlo, že základní rámec pro obchodování s emisemi CO₂ v Evropě stanovují směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 2003, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES (Úř. věst. L 275, s. 32; Zvl. vyd. 15/07, s. 631, dále jen „směrnice 2003/87/ES“), a směrnice 2009/29/ES, jejichž ustanovení byla transponována do českého právního řádu a jsou obsahem zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů.

I.A Řízení před krajským soudem

[3] Proti rozhodnutí finančního ředitelství podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „krajský soud“). Ten napadené rozhodnutí finančního ředitelství zrušil pro jeho nezákonnost z důvodu porušení práva EU.

[4] V odůvodnění svého rozsudku krajský soud konstatoval, že směrnice 2009/29/ES daně nijak neharmonizuje, ale zároveň ani nepřipouští, aby členské státy prostřednictvím daňové politiky narušovaly plnění svých povinností stanovených touto směrnicí. Z pohledu uvedené směrnice je totiž stát povinen naplnit cíl uvedený v článku 10 směrnice. Nejvyšší správní soud poznamenává, že krajský soud primárně uvádí směrnicí 2009/29/ES, ale ve skutečnosti se zabývá výkladem původní směrnice 2003/87/ES. Dále je proto uváděna směrnice 2003/87/ES.

[5] Soud se zabýval otázkou, zda je možné se od článku 10 směrnice 2003/87/ES odchýlit. Poznamenal, že systém obchodování s emisními povolenkami ve smyslu této směrnice má umožnit, aby bylo tržními mechanismy dosaženo redukce emisí v těch odvětvích, kde lze snížení dosáhnout nejlevněji. Novela zákona o dani darovací [provedená zákonem 402/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, dále jen „zákon č. 402/2010 Sb.“] však nutí výrobce elektřiny ke snižování objemu emisí bez ohledu na to, zda snížení jejich objemu není efektivněji dosažitelné v jiných odvětvích výroby. Skutečnost, že darovací daň zatížila pouze jedno z odvětví zahrnutých do systému obchodování s emisními povolenkami, je způsobilá narušit dosahování cílů směrnice a vede k závěru o rozporu dotčené úpravy s právem EU. Přijatá novela tak nesplňuje podmínky přísnějšího opatření podle článku 193 Smlouvy o fungování EU. Finanční ředitelství bylo povinno respektovat přímý účinek článku 10 směrnice 2003/87/ES a rozpornou novelu zákona o dani darovací neaplikovat. Vzhledem k tomu, že uvedené závěry je možno dovodit jak ze směrnice 2003/87/ES, tak ze Smlouvy o fungování EU, jakož i z judikatury Soudního dvora EU (dále jen „Soudní dvůr“), nepovažoval krajský soud za potřebné v této věci žádat Soudní dvůr o zodpovězení předběžné otázky.

I.B Argumenty kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku krajského soudu podalo Odvolací finanční ředitelství kasační stížnost z důvodu jeho nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti. Na Odvolací finanční ředitelství přešla podle

zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ke dni 1. 1. 2013 působnost dosavadních finančních ředitelství jako orgánů rozhodujících o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů. Odvolací finanční ředitelství je proto v této věci žalovaným a je tak dále též označováno.

[7] Podle žalovaného je zřejmé, že směrnice 2003/87/ES upravuje odlišnou materii než zákon o dani darovací, případně odlišné aspekty téže materie. Daň darovací navíc není v rámci EU harmonizována; její úprava proto spadá do pravomoci členských států. Finanční úřad tak nemohl přednostně aplikovat právo EU před vnitrostátním právem, a to ani při zjištění neslučitelnosti zákona o dani darovací s právem EU. Žalovaný upozornil na zákon č. 402/2010 Sb., který nově podrobil dani darovací bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012. Žalobce tak nemohl legitimně očekávat, že finanční úřad nevyměří z bezúplatně přijatých emisních povolenek darovací daň. Žalovaný zdůraznil, že žalobci byly emisní povolenky přiděleny bezúplatně (což je určující podmínkou pro uplatnění darovací daně), proto mohlo být toto bezúplatné nabytí předmětem daně darovací.

I.C Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

[8] Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti se žalobce ztotožnil se závěrem krajského soudu, že předmětná úprava daně darovací je v rozporu s právem EU. Pokud se žalovaný domnívá, že směrnice upravuje odlišnou materii než zákon o dani darovací a že oblast daně darovací není v rámci EU harmonizována, pohlíží na věc velmi izolovaně. Směrnice totiž nepřipouští, aby členský stát mařil dosažení stanoveného cíle vnitrostátním opatřením daňového charakteru. Výraz „*zdarma*“ v článku 10 směrnice 2003/87/ES je třeba vykládat materiálně. Podrobuje-li zákon bezúplatně nabyté povolenky dani darovací sazbou 32 %, nelze již hovořit o bezúplatném nabytí emisních povolenek. Takto stanovená daň proto zjevně dosahuje účinku rozporného s článkem 10 citované směrnice. Žalobce podpořil také závěr krajského soudu, že novela zákona o dani darovací nesplňuje podmínky přísnějšího opatření podle článku 193 Smlouvy o fungování EU. Skutečným záměrem českého zákonodárce totiž nebyla ochrana životního prostředí; to bylo pouze faktickým a neplánovaným důsledkem zmiňované novely. Deklarovaným cílem novely bylo nalézt zdroj peněz na pokrytí výdajů státu na podporu poskytovanou výrobcům elektrické energie z fotovoltaických elektráren. Daňové zatížení, jež činí u žalobce částku několika milionů Kč, může narušovat dílčí cíl směrnice 2003/87/ES, a to zachování hospodářského rozvoje a zaměstnanosti v dotčených odvětvích. Finanční úřad i stěžovatel byli povinni přímý účinek článku 10 zmiňované směrnice respektovat a rozpornou novelu (§ 6 odst. 8 zákona o dani darovací a na něj navazující ustanovení) neaplikovat. Na základě výše uvedeného žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl.

II.

Relevantní právní úprava

II.A Relevantní právo EU

[9] Způsob přidělování emisních povolenek upravuje na úrovni práva EU směrnice 2003/87/ES, jejímž předmětem je vytvořit „*systém pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství (dále jen „systém Společenství“), aby se podpořilo snižování emisí skleníkových plynů způsobem efektivním z hlediska nákladů a ekonomicky účinným*“ (článek 1 směrnice). Pro posuzování případ je rozhodný článek 10 této směrnice:

Článek 10
Způsob přidělování (alokace)

Pro tříleté období počínající dnem 1. ledna 2005 členské státy přidělí alespoň 95 % povolenek zdarma. Pro pětileté období počínající dnem 1. ledna 2008 členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma.

II.B Relevantní vnitrostátní právo

[10] Směrnice 2003/87/ES a směrnice 2009/29/ES byla do českého právního řádu provedena zákonem č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů. Tento zákon mimo jiné upravoval povolení k emisím skleníkových plynů a systém přidělování emisních povolenek. V dané věci jsou relevantními ustanoveními tohoto zákona:

§ 10a

Přechodné přidělování bezplatných povolenek v souvislosti s modernizační postupů výroby elektřiny

(1) Ministerstvo nejpozději do 31. října 2009 vyžve výrobce elektřiny, kteří jsou držitelem povolení podle § 5 tohoto zákona, k předložení potřebných podkladů pro zpracování žádosti podle článku 10c směrnice 2009/29/ES.

(2) Držitelé povolení podle odstavce 1 mají možnost předložit potřebné podklady ministerstvu nejpozději do 31. března 2010.

(3) Potřebnými podklady pro účely odstavce 1 jsou:

a) seznam zařízení, které držitel povolení podle odstavce 1 předpokládá provozovat v období od 1. ledna 2013 do 31. prosince 2020, a která byla k 31. prosinci 2008 v provozu, nebo, u nichž byl investiční proces fyzicky zahájen k tomuto dni,

b) návrh plánu týkající se investic do vybavení a modernizace zařízení a do čistých technologií, v hodnotě odpovídající alespoň předpokládané tržní hodnotě bezplatně přidělovaných povolenek s tím, že alespoň polovinu této hodnoty bude v plánu navrženo proinvestovat do 31. prosince 2011,

c) návrh kontroly nad prováděním plánovaných investic podle písmene b).

(4) Ministerstvo z podkladů obdržných na základě výzvy podle odstavce 1, které obdrží do 31. března 2010, zpracuje žádost podle odstavce 5 článku 10c směrnice 2009/29/ES a tuto nejpozději v termínu do 30. června 2010 předloží ke schválení vládě České republiky a zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup. Vláda tento návrh předloží k posouzení Evropské komisi neprodleně poté, co Evropská komise vydá pokyny podle příslušného předpisu ES).

(5) Žádost podle odstavce 4 zpracuje ministerstvo tak, aby bylo maximálně využito množství přechodně přidělených bezplatných povolenek definovaných v odstavci 2 článku 10c směrnice 2009/29/ES do vybavení a modernizace infrastruktury a do čistých technologií.

(6) Množství přechodně přidělených bezplatných povolenek uvedených v žádosti podle odstavce 5 po schválení Evropskou komisí rozdělí ministerstvo na základě doložených podkladů podle odstavce 2 na příslušné období

v národním alokačním plánu mezi provozovatele, kteří tyto podklady předložili Ministerstvu v termínu do 31. března 2010.

§ 16

(1) *Ministerstvo [životního prostředí]*

[...]

j) zveřejňuje předpokládanou tržní hodnotu povolenek

[11] Zákonem č. 402/2010 Sb. byl změněn zákon o dani darovací, do něhož byla s účinností od 1. 1. 2011 včleněna následující ustanovení:

§ 6

[...]

(8) Předmětem daně darovací je 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 které se vztahuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, pouze spalování paliv (dále jen „bezúplatně nabytá povolenka“) výrobcem elektřiny.

§ 7a

Základ daně u bezúplatně nabytých povolenek

(1) Základem daně darovací u bezúplatně nabytých povolenek je průměrná tržní hodnota povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku vynásobená počtem bezúplatně nabytých povolenek k výrobě elektřiny pro příslušný kalendářní rok.

(2) Průměrnou tržní hodnotu povolenky na emise skleníkových plynů k 28. únoru příslušného kalendářního roku zveřejní Ministerstvo životního prostředí způsobem umožňujícím dálkový přístup.

§ 14a

Sazba daně darovací u bezúplatně nabytých povolenek

Sazba daně darovací u bezúplatně nabytých povolenek činí 32 %.

§ 20

(1) Od daně dědické a daně darovací je osvobozeno bezúplatně nabytí majetku

a) Českou republikou nebo jiným členským státem Evropské unie, Norskem a Islandem (dále jen „jiný evropský stát“), jakož i bezúplatně poskytnutí majetku Českou republikou, s výjimkou bezúplatně nabytých povolenek, či nabytí majetku od jiného evropského státu,

[...]

(14) Od daně darovací je osvobozeno nabytí takového počtu bezúplatně nabytých povolenek, které odpovídá poměru průměrného množství vyrobené elektřiny z kombinované výroby elektřiny a tepla k celkovému množství vyrobené elektřiny v letech 2005 a 2006.

[12] Důvodem přijetí uvedené novely zákona o dani darovací bylo podle důvodové zprávy k zákonu č. 402/2010 Sb. krytí výdajů na podporu výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů,

kteřá byla zakotvena v zákoně č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), účinném do 31. 12. 2012. V důsledku zavedení podpory došlo k výraznému nárůstu podporovaných zdrojů a současně k výraznému poklesu investičních nákladů na jejich výstavbu, což se projevilo zejména u solárních elektráren. Bylo proto potřeba vynaložit velký objem prostředků na vyplacení podpory provozovatelům solárních elektráren. Jedním ze zdrojů krytí této podpory se staly příjmy ze zavedené daně darovací vybírané z bezúplatného přidělení emisních povolenek.

III.

Důvody položení předběžné otázky

[13] V posuzované věci správní orgány aplikovaly český zákon o dani darovací a vyměřily žalobci daň z bezúplatně nabytých emisních povolenek ve výši 20.473.152 Kč. Krajský soud se domníval, že uvedený zákon neměl být aplikován, neboť je v rozporu s právem EU, konkrétně s článkem 10 směrnice 2003/87/ES. Na žalobce se vztahuje pětileté období počínající dnem 1. 1. 2008, ve kterém členské státy byly povinny přidělit alespoň 90% povolenek zdarma.

[14] Výkladem článku 10 směrnice 2003/87/ES se již zabýval Soudní dvůr v řízení o předběžné otázce položené španělským Nejvyšším soudem ve věci *Iberdrola, SA a další* (spojené věci C-566/11, C- 567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 a C-640/11). Španělský soud se konkrétně dotazoval, zda článek 10 nebrání uplatnění takových vnitrostátních předpisů, jejichž účelem a účinkem je snížení odměny za výrobu elektřiny o částku odpovídající hodnotě emisních povolenek, které byly v příslušném období přiděleny zdarma. Kvůli tomuto řízení před Soudním dvorem Nejvyšší správní soud přerušil své řízení, neboť měl za to, že výsledek uvedeného řízení může mít klíčový vliv na rozhodování jím projednávané věci.

[15] Soudní dvůr rozhodl o předběžné otázce španělského Nejvyššího soudu rozsudkem ze dne 17. 10. 2013 (dosud nezveřejněným ve Sbírce rozhodnutí), ve kterém konstatoval, že „[č]lánek 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání uplatnění takových vnitrostátních právních předpisů, jako jsou právní předpisy dotčené ve věcech v původních řízeních, jejichž účelem a účinkem je snížení odměny za výrobu elektřiny o částku, o kterou se uvedená odměna zvýšila z důvodu zahrnutí hodnoty bezplatně přidělených emisních povolenek jako dodatečných výrobních nákladů do cen nabídek k prodeji na velkoobchodním trhu s elektřinou.“

[16] Relevantní závěry citovaného rozsudku Soudního dvora pro nyní posuzovanou věc dle názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřil Soudní dvůr v těchto bodech:

„27 Jak vyplývá ze znění článku 10 této směrnice, podle něbož členské státy během dotčeného období přidělí alespoň 95 % emisních povolenek zdarma, brání tento článek výběru poplatků za přidělení povolenek.

28 Naproti tomu se ani článek 10 ani jiné ustanovení uvedené směrnice netýkají použití emisních povolenek ani výslovně neomezuji právo členských států přijmout opatření, která mohou ovlivnit hospodářské důsledky použití emisních povolenek.

29 Členské státy tudíž mohou v zásadě přijmout taková opatření hospodářské politiky, jako je kontrola cen uplatňovaných na trzích určitého zboží nebo základních zdrojů, která určují způsob, jakým se hodnota emisních povolenek, které byly výrobcům přiděleny zdarma, přenesou na spotřebitele.

30 Přijetí takových opatření však nesmí neutralizovat zásadu bezplatného přidělení emisních povolenek ani obrozit cíle směrnice 2003/87.

31 Pokud jde o první aspekt, je třeba zdůraznit, 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.“

[17] Nejvyšší správní soud má však přetrvávající pochybnosti o tom, zda česká právní úprava stanovující daň darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek nepředstavuje poplatek (platbu) za přidělení povolenek, jehož zavedení je v rozporu s článkem 10 uvedené směrnice. Na rozdíl od španělského poplatku, jenž byl předmětem uvedeného řízení před Soudním dvorem, totiž česká legislativa zavádí platbu, která souvisí se samotným přidělením emisní povolenky, nikoliv až s jejím dalším uplatněním. Nejvyšší správní soud se proto rozhodl položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba článek 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 87/2003/ES ze dne 13. října 2003, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES, vykládat v tom smyslu, že brání uplatnění takových vnitrostátních předpisů, které podrobují bezplatné přidělení emisních povolenek v příslušném období dani darovací?“

[18] Předkládající soud nepovažuje za zcela jasné to, jakým způsobem chápat „bezplatnost“ přijetí emisních povolenek ve smyslu článku 10 směrnice. Zvažoval při tom dvě varianty možného výkladu uvedeného ustanovení směrnice. První možností je, že článek 10 je nutné vykládat tak, že vyžaduje „bezplatnost“ přijetí emisních povolenek v materiálním smyslu a brání tak zavedení jakékoliv platby (poplatku či daně), kterou by bylo možno považovat přímo nebo nepřímo za poplatek za bezplatné přidělení povolenek. Druhou zvažovanou možností výkladu je, že zásada bezplatnosti přijetí emisních povolenek je zachována, pokud jsou povolenky přiděleny bezplatně, bez ohledu na to, zda je následně vnitrostátní právní úprava podrobuje zdanění či poplatku. Oblast zdanění bezplatně nabytých emisních povolenek by tak byla posuzována nezávisle na požadavku bezplatnosti nabytí. V této souvislosti by bylo možné argumentovat tím, že přímé daně (mezi které patří i daň darovací) spadají do pravomoci členských států a nejsou v rámci Evropské unie nijak harmonizovány. Na druhou stranu z judikatury Soudního dvora jednoznačně vyplývá, že členské státy musí při výkonu této pravomoci dodržovat právo EU (viz zejména rozsudky ze dne 13. 12. 2005 ve věci C- 446/03 *Marks & Spencer*, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29; ze dne 12. 9. 2006 ve věci C-196/04 *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, Sb. rozh. s. I-7995, bod 40; ze dne 12. 12. 2006 ve věci C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Sb. rozh. s. I-11673, bod 36).

[19] Nejvyšší správní soud se přiklání k první z uvedených možností výkladu, neboť je toho názoru, že článek 10 směrnice brání přijetí jakéhokoliv opatření, které by ve svém důsledku představovalo platbu za bezplatné přijetí povolenek. To by znamenalo, že vnitrostátní legislativa nemůže zavést jakoukoliv platbu, která by svým působením popřela („neutralizovala“) zásadu bezplatnosti přijetí emisních povolenek. Pokud by se naopak soud přiklonil ke druhé variantě výkladu, zásada bezplatnosti by dle jeho názoru nebyla následným zdaněním bezplatného přijetí povolenek zachována.

[20] Podle českého zákona o dani darovací musí příjemci emisních povolenek v souvislosti s jejich bezplatným přijetím uhradit daň darovací, jejíž sazba představuje 32 % z tržní hodnoty povolenek. Příjemci jsou tak *de facto* povinni za přijaté emisní povolenky uhradit téměř 1/3 jejich tržní hodnoty, namísto toho, aby je získali zdarma. Předkládající soud se proto domnívá, že česká právní úprava porušuje zásadu bezplatnosti stanovenou v článku 10 směrnice 2003/87/ES.

[21] Vnitrostátní právní úprava, která zavádí daň darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek patrně ani nenaplnuje cíl článku 10 směrnice, kterým je podle Soudního dvora „*z mírnění hospodářského dopadu, který mělo okamžité a jednostranné zřízení trhu s emisními povolenkami Evropskou unií, zbráněním ztrátě konkurenceschopnosti některých výrobních odvětví, na která se vztahuje tato směrnice*“ (viz rozsudek ve věci *Iberdrola* citovaný v bodě 15 shora, bod 39).

[22] Při posuzování věci vzal předkládající soud v úvahu studii, kterou si nechala vypracovat Evropská komise, Generální ředitelství pro daně a celní unii od společnosti Copenhagen Economics v roce 2010 nazvanou „*Emisní povolenky z hlediska daní: možnosti pro zlepšení transparentnosti a funkčnosti*“ („*Tax Treatment of ETS Allowances: Options for Improving Transparency and Efficiency*“)¹. Tato studie se mimo jiné zabývala otázkou, zda mají bezplatně přidělené povolenky podléhat zdanění. Studie připouští dvě možné alternativy. První možností je, že bezplatně přijaté emisní povolenky nejsou považovány za zdanitelný příjem. Vzhledem k tomu, že náklady na jejich přijetí jsou nulové, nelze v souvislosti s nimi provést ani odpočet ze zdanitelného příjmu v případě jejich použití. Druhou možností je podrobení bezplatně nabytých povolenek příjmové dani (jejich hodnota se určí na základě jejich tržní ceny) a zároveň umožnění odpočtu ze zdanitelného příjmu po použití povolenek. Studie upozorňuje, že nevýhodou zdanění bezplatně nabytých povolenek je negativní dopad na cash-flow příjemce v případě, že by se rozhodl povolenky skladovat a nevyužít je v daném zdaňovacím období. To by totiž vedlo k větší daňové povinnosti kvůli tomu, že zdanění by pokrývalo i tyto nevyužité povolenky, na které nemůže být uplatněn v daném zdaňovacím období odpočet ze zdanitelných příjmů. Jiná je ovšem situace, kdy jsou povolenky použity ve stejném zdaňovacím období, ve kterém byly přijaty. Potom by příjemce ve výsledku nevynaložil v souvislosti s přijetím povolenek více prostředků nežli v případě, kdy by tyto bezplatně přijaté povolenky nebyly podrobeny příjmové dani.

[23] Nejvyšší správní soud má tedy za to, že zdanění bezplatně nabytých emisních povolenek příjmovou daní s umožněním odpočtu z daňového příjmu v případě jejich použití by patrně nenarušovalo zásadu bezplatnosti stanovenou v článku 10 směrnice 2003/87/ES. V případě daně darovací, která byla zavedena v České republice, je však dle názoru předkládajícího soudu situace odlišná. V rámci daně darovací totiž nelze provést odpočet, který by příjemci povolenek kompenzoval jeho náklady na uhrazení této daně. Zásada bezplatnosti nabytí povolenek tak dle přesvědčení předkládajícího soudu nezůstane zachována.

[24] Při dalším hodnocení věci se předkládající soud zabýval tím, zda i v ostatních členských státech je bezúplatně nabytí emisních povolenek podrobena určité platbě obdobné dani darovací podle české právní úpravy. Z provedené analýzy založené na volně dostupných datech vyplynulo, že většina členských států pravděpodobně ve svých vnitrostátních úpravách nezavedla zdanění bezplatně přijatých emisních povolenek ani neupravila žádný finanční odvod související s hospodářskými důsledky použití emisních povolenek. Nejvyššímu správnímu soudu jsou známy pouze čtyři členské státy (Velká Británie, Španělsko, Slovensko a Německo), které zavedly určitá

¹ Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/ets-report.pdf

opatření, jež přímo či nepřímo souvisejí s bezplatným nabytím emisních povolenek nebo jejich dalším použitím. Za nejvíce podobnou situaci české právní úpravě lze považovat vnitrostátní úpravu v Německu. Spolkové Ministerstvo životního prostředí zavedlo vyhláškou o nákladech na přidělování emisních povolenek [*Emissionshandelskostenverordnung* 2007 (BGBl. I S. 2273)] správní poplatky spojené s vedením účtu emisních povolenek a jejich přidělováním. V příloze vyhlášky je pod bodem 1 upraven způsob výpočtu obecného poplatku za udělení emisních povolenek (*Allgemeine Emissionshandelsgebühr für die Zuteilung von Berechtigungen*), jehož výše je závislá na celkovém množství povolenek, které dané zařízení obdrží. Vyhláška rozlišuje tři kategorie zařízení dle celkového počtu emisních povolenek, které obdrží. V závislosti na typu zařízení je stanovena i výše poplatku.

[25] Nejvyšší správní soud je soudem členského státu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva. Jelikož před ním vyvstaly výše uvedené otázky výkladu práva EU, vznikla mu v souladu s článkem 267 Smlouvy o fungování EU povinnost obrátit se s nimi na Soudní dvůr.

IV. Přerušení řízení

[26] Nejvyšší správní soud rozhodl o předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru, proto zároveň přerušil řízení o kasační stížnosti žalobce dle § 48 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“). Poté, co Soudní dvůr o předložených otázkách rozhodne, předsedkyně senátu i bez návrhu usnesením vysloví, že se v řízení pokračuje (§ 48 odst. 5 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. prosince 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu