



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Aleše Sabola a Mgr. Radovana Havelce ve věci žalobkyně: **Plzeňská teplárenská, a. s.**, se sídlem Doubravecká 2760/1, Plzeň, zastoupena JUDr. Robertem Vargou, advokátem se sídlem Zbrojnická 229/1, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 10. 2017, č. j. 30 Af 43/2015 - 56,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Žalobkyně podala kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 10. 2017, č. j. 30 Af 43/2015 - 56, jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2015, čj. 38945/15/5100-31461-701836. Tímto rozhodnutím byl na základě odvolání podaného žalobkyní změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 2. 6. 2014, čj. 1214728/14/2301-24402-402765, a žalobkyni byla podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „*zákon č. 357/1992 Sb.*“), ve spojení s § 57 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, a podle § 143 odst. 4 č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), doměřena daň z bezúplatně nabytých povolenek na emise skleníkových plynů za rok 2011 ve výši 0 Kč oproti poslední známé dani ve výši 23 309 184 Kč. Žalobou napadeným rozhodnutím byla doměřena daň v částce -161 024 Kč, výsledná daňová povinnost žalobkyně pak činila 23 148 160 Kč.

[2] Předmětem sporu mezi účastníky řízení je soulad zákonné úpravy zdanění bezúplatného nabytí emisních povolenek darovací daní v roce 2011 s právem Evropské unie. Krajský soud

v rozsudku, jímž žalobu proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného zamítl, nepřisvědčil žalobkyni, pokud namítala rozpor ustanovení zákona č. 357/1992 Sb., na jejichž základě žalovaný rozhodnutí vydal, s právem Evropské unie, konkrétně s články 9 a 11 směrnice 2003/87/ES, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES (dále jen „*Směrnice*“). Žalobkyně v řízení před krajským soudem tvrdila nedostatečné posouzení věci, neboť soudní judikatura, z níž vycházel žalovaný, věc z tohoto pohledu neřešila. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „*Soudní dvůr*“) ze dne 26. 2. 2015, C-43/14, *ŠKO-ENERGO, s.r.o., proti Odvolacímu finančnímu ředitelství* ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 - 184 se totiž nezabývaly souladem zákona č. 402/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů a některé další zákony (dále jen „*zákon č. 402/2010 Sb.*“), z pohledu dodržení procedury předpokládané čl. 9 a čl. 11 Směrnice. Pro zpoplatnění povolenek je zásadní čl. 9 a čl. 11 Směrnice, její čl. 10 má pouze subsidiární význam odvozený právě od čl. 9. Přijetím zákonné úpravy dodatečného zdanění emisních povolenek byl fakticky změněn původní Národní alokační plán, formálně však k žádné jeho změně nedošlo - změna nebyla notifikována Evropské komisi (dále jen „*Komise*“), nedošlo tedy ani k následnému schválení změny Komisi. Základem argumentace žalobkyně bylo stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 11. 12. 2014, ve věci C-43/14, zejména v jeho bodech 31 až 44 (dále jen „*stanovisko generální advokátky*“). Ta dle názoru žalobkyně ve svých závěrech přesáhla horizont předběžné otázky položené Nejvyšším správním soudem a rozšířila celou věc i o výklad čl. 9 směrnice 2003/87/ES. Soudní dvůr její závěry nepřijal v úplnosti nikoliv pro jejich nelogičnost, respektive nesprávnost, ale zejména proto, že šly nad rámec položené předběžné otázky, a tedy nad rámec oprávnění této instituce ve smyslu čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie. V bodě 44 stanoviska generální advokátky je ovšem nepochybně uvedeno, že je s článkem 9 Směrnice neslučitelné, je-li přidělení emisních povolenek podrobena dani darovací, pokud toto zdanění není stanoveno v Národním alokačním plánu. Byl-li by výklad Směrnice žalobkyní správný, pak by uvalení darovací daně ve smyslu § 6 odst. 8 zákona č. 357/1992 ve znění účinném v letech 2011 a 2012 bylo v rozporu se Směrnicí. Žalobkyně proto také požadovala, aby krajský soud položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku: „*Je slučitelné s článkem 9 Směrnice 2003/87/ES o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství, ve znění platném do 31. 12. 2012, aby přidělení emisních povolenek bylo podrobena dani darovací, pokud toto zdanění (zpoplatnění) není stanoveno v Národním alokačním plánu pro roky 2008 až 2012?*“.

[3] Krajský soud se s argumentací žalobkyně neztotožnil. Odkázal na závěry soudní judikatury, která problematiku zdanění emisních povolenek již vyřešila. Krajský soud vycházel předně ze závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, v němž Ústavní soud v souvislosti s námitkou, že ustanovení zákona č. 357/1992 Sb. zdaňují již vydané emisní povolenky, přisvědčil závěru předloženému Ministerstvem financí, že nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008-2012, je pouhým příslibem nabytí povolenek provozovateli zařízení vypouštějících skleníkové plyny, a to za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek. Samotné nabytí emisních povolenek do majetku provozovatelů nastává každoročně okamžikem připsání konkrétního počtu povolenek na účty provozovatelů. Výše uvedené znamená, že od účinnosti novely č. 402/2010 Sb., tj. od 1. ledna 2011, budou zdaňovány teprve v budoucnu nabývané povolenky, nejedná se tedy o právní úpravu ani nepravě retroaktivní. Krajský soud pak zohlednil, že Ústavní soud nenaznačil, že by uvedené zdanění mohlo být v rozporu s mezinárodními závazky České republiky, respektive se Směrnicí.

[4] K rozsudku Soudního dvora ve věci ve věci C-43/14, *ŠKO-ENERGO, s.r.o., proti Odvolacímu finančnímu ředitelství*, ze dne 26. 2. 2015 krajský soud uvedl, že jakkoliv se Soudní dvůr

pokračování

k názorům a závěrům generální advokátky explicitně nevyjádřil, poskytl Nejvyššímu správnímu soudu užitečnou odpověď. Se závěry Soudního dvora by byl rozporný postup předkládajícího soudu, pokud by měl ověřovat, zda daň darovací respektuje 10% horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu v situaci, kdy by přidělení emisních povolenek nebylo možno podrobit dani darovací z toho důvodu, že toto zdanění není stanoveno v národním alokačním plánu. Z toho podle názoru krajského soudu plyne, že se Soudní dvůr s názory a závěry generální advokátky neztotožnil.

[5] Rovněž Nejvyšší správní soud, který v návaznosti na rozsudek Soudního dvora o předběžné otázce rozhodoval, si byl dle názoru krajského soudu vědom toho, že Národní alokační plán České republiky na roky 2008 – 2012 předložený Komisi stanovil, že všechny povolenky budou – až na jednu výjimku – rozděleny zdarma. Z jeho rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 - 184, je rovněž patrné, že se seznámil také se stanoviskem generální advokátky. Pokud potom Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku stanovil Odvolacímu finančnímu ředitelství další postup (povinnost posoudit, zda počet zdaněných povolenek respektuje 10 % hranici z celkového počtu povolenek přidělených v odvětví energetiky, a tím osvědčit soulad české úpravy daně darovací z bezúplatného nabytí povolenek s článkem 10 Směrnice) při znalosti Národního alokačního plánu, který stanovil, že všechny povolenky budou – až na jednu výjimku – rozděleny zdarma, implicitně závěry stanoviska generální advokátky odmítl. Citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu přitom podle názoru krajského soudu založil ustálenou rozhodovací praxi správních soudů. Krajský soud odkázal i na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2017, č. j. 1 Afs 346/2016 - 54 a shrnul, že rozdělení emisních povolenek zdarma deklarované v Národním alokačním plánu nepokládá za rozhodnou skutečnost Ústavní soud, ani Soudní dvůr, ani Nejvyšší správní soud.

[6] Krajský soud doplnil, že Komise mohla Národní alokační plán na roky 2008 - 2012 nebo jakoukoli jeho část odmítnout (zamítnout) jen v případě, že členský stát nepřidělil alespoň 90 % povolenek zdarma (nebo že národní alokační plán nebyl slučitelný s kritérii uvedenými v příloze III). Pohyboval-li se členský stát v tomto intervalu, nemohla Evropská komise národní alokační plán nebo jeho část odmítnout (zamítnout) z důvodu neslučitelnosti s článkem 10 Směrnice. Vzhledem k tomu, že Komise nemohla zasáhnout, ať už se podle národního alokačního plánu měly přidělovat všechny povolenky zdarma nebo třeba (maximálně) 10 % povolenek za úplatu, nemá právní relevanci, že Česká republika, ač v Národním alokačním plánu na roky 2008 - 2012 slíbila, že všechny povolenky budou – až na jednu výjimku – rozděleny zdarma, posléze přistoupila k jejich částečnému zdanění. Za této situace nevyvstala nutnost předložit Soudnímu dvoru žalobkyní navrhovanou předběžnou otázku.

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v podané kasační stížnosti označila závěry rozsudku krajského soudu za spekulativní, bez opory v soudem citovaných rozhodnutích a právních předpisech. Stížnostní argumentace stěžovatelky je jinak co do podstaty totožná s žalobními body. Stěžovatelka namítá, že Soudní dvůr odpovídal v souladu s čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie toliko na předběžnou otázku, odpověděl-li by pak nad její rámec, mohlo by dojít k nepřiměřenému soudnímu aktivismu. Předběžná otázka nevyčerpala celý předmět věci. V rozsudku soudního dvora není naznačeno, že by se stanoviskem generální advokátky, pokud v jeho druhé části označila postup České republiky při uvalení darovací daně za nesprávný, nesouhlasil, přičemž pokud by tomu tak bylo, takový nesouhlas by ve svém rozsudku výslovně vyjádřil. Hodnocení rozsudku soudního dvora provedené krajským soudem je spekulativní a jeho rozsudek proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Tím byl naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[8] Stěžovatelka rovněž nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 - 184, ve své úplnosti a nastálo vyřešil problém zdanění emisních povolenek. Rozhodný přitom podle stěžovatelky nebyl krajským soudem zdůrazňovaný fakt, že Nejvyšší správní soud nebyl v daném případě vázán rozsahem kasační stížnosti. V obdobné věci by totiž Nejvyšší správní soud při předložení jiných kasačních námitek mohl rozhodnout jinak. Hodnocení uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu krajským soudem podle stěžovatelky způsobuje nezákonnost rozsudku krajského soudu, a tedy naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Stěžovatelka nezpochybňuje závěr krajského soudu, že v obecné rovině lze podle čl. 10 směrnice část emisních povolenek zdanit, opomenuto však zůstalo, že i postup, jak zdanění učinit, musí být se Směrnicí souladný. Ze stanoviska generální advokátky vyplývá, že se tak nestalo, rozsudek krajského soudu je proto nezákonný. Výklad krajského soudu zcela pomíjí články 9 a 11 Směrnice, přitom pouze schvalovacím procesem podle těchto článků lze dospět k naplnění článku 10 Směrnice. V rámci České republiky nebyla provedena změna Národního alokačního plánu, přesto došlo ke změně zákona a zdanění emisních povolenek. Bez akceptace změny Národního alokačního plánu Komisí je taková změna právní úpravy v rozporu se Směrnicí. S ohledem na přímý účinek Směrnice by stěžovatelka neměla být dani podrobena. Stěžovatelka v závěru kasační stížnosti navrhla, aby Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku: „*Je slučitelné s článkem 9 Směrnice 2003/87/ES o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve společenství, ve znění platném do 31. 12. 2012, aby přidělení emisních povolenek bylo podrobeno dani darovací, pokud toto zdanění (zpoplatnění) není stanoveno v Národním alokačním plánu pro roky 2008 až 2012 a nebylo předem schváleno Evropskou komisí?*“

[10] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Ve vyjádření ke kasační stížnosti se ztotožnil se závěry krajského soudu uvedenými v jeho rozsudku.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněného důvodu, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] *Podle čl. 9 odst. 1 Směrnice členské státy vytvoří pro každé období uvedené v čl. 11 odst. 1 a 2 národní plán uvádějící celkové množství povolenek, které mají v úmyslu přidělit pro uvedené období, a způsob, jak je zamýšlí přidělit. Plán je založen na objektivních a transparentních kritériích, včetně kritérií uvedených v příloze III, přičemž se náležitě přiblíží k připomínkám veřejnosti. Aniž je dotčena Smlouva, Komise vypracuje nejpozději do 31. prosince 2003 pokyny k provádění kritérií uvedených v příloze III. Pro období uvedené v čl. 11 odst. 1 se plán zveřejní a oznámí Komisi a ostatním členským státům nejpozději do 31. března 2004. Pro následující období se plán zveřejní a oznámí Komisi a ostatním členským státům nejpozději 18 měsíců před začátkem příslušného období.*

[14] *Podle čl. 9 odst. 3 Směrnice do tří měsíců po oznámení národního alokačního plánu členským státem podle odstavce 1 může Komise plán nebo jeho jakoukoli část odmítnout z důvodu neslučitelnosti s kritérii uvedenými v příloze III nebo s článkem 10. Členský stát učiní rozhodnutí podle čl. 11 odst. 1 nebo 2 pouze tehdy, pokud Komise přijme navržené změny. Odmítavé rozhodnutí musí Komise odůvodnit.*

pokračování

[15] Podle čl. 10 Směrnice *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.*

[16] Podle čl. 11 odst. 2 Směrnice *pro pětileté období počínající dnem 1. ledna 2008 a pro každé následující pětileté období rozhodne každý členský stát o celkovém množství povolenek, které přidělí pro uvedené období, a zahájí postup přidělování těchto povolenek provozovateli každého zařízení. Toto rozhodnutí se učiní alespoň 12 měsíců před začátkem příslušného období a bude založeno na národním alokačním plánu vytvořeném podle článku 9 a v souladu s článkem 10, přičemž se náležitě přihlédne k podmínkám veřejnosti.*

[17] V Národním alokačním plánu České republiky na roky 2008 - 2012, který byl předložen Evropské komisi, je uvedeno, že všechny povolenky budou rozděleny zdarma s výjimkou případně nespotřebovaných zbývajících povolenek z rezervy pro nové účastníky, které budou prodány v aukci na konci druhého obchodovacího období. Podle § 8 odst. 5 zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, vláda České republiky vyhlásila nařízením č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008 – 2012, Národní alokační plán pro obchodovací období roků 2008 – 2012, stanoví celkové množství povolenek, které bude vydáno v každém kalendářním roce tohoto obchodovacího období, a množství povolenek, které bude jednotlivým provozovatelům zařízení přiděleno v každém kalendářním roce uvedeného obchodovacího období (dále jen „Národní alokační plán“).

[18] S účinností od 1. 1. 2011 byla do zákona č. 357/1992 Sb. částí druhou zákona č. 402/2010 Sb. vložena ustanovení upravující daň darovací z bezúplatného nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011 a 2012 pro výrobu elektřiny ve stanovených zařízeních.

[19] K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud předně připomíná, že přezkoumatelnost rozhodnutí se posuzuje zejména s ohledem na to, jak se krajský soud vypořádal s žalobními body. K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí se pak opakovaně vyjadřuje judikatura jak Ústavního soudu, tak Nejvyššího správního soudu. Platí, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit. Za nepřezkoumatelné lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44). Zároveň ovšem nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014 - 85).

[20] V souzené věci se krajský soud s žalobními body vypořádal, ani v nejmenším pak nelze označit jeho úvahy ohledně akceptování stanoviska generální advokátky Soudním dvorem při rozhodování o předběžné otázce za spekulativní. Soud zřetelně uvedl okolnosti, z nichž dovodil, že se Soudní dvůr se stanoviskem generální advokátky neztotožnil. To, že stěžovatelka

s takovým odůvodněním nesouhlasí, neznamená, že rozhodnutí přezkoumat nelze. Lze doplnit, že za spekulativní může být, obecně vzato, považováno stejně tak tvrzení stěžovatelky, že nesouhlas se stanoviskem generální advokátky, existoval-li by, by Soudní dvůr ve svém rozsudku zajisté vyjádřil.

[21] Zdaněním emisních povolenek daní darovací v letech 2011 a 2012 se Nejvyšší správní soud již podrobně zabýval v rozsudku č. j. 1 Afs 6/2013 – 184; vyšel přitom z výše uvedeného rozsudku Soudního dvora ve věci C-43/14 a nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Stěžovatelka netvrdí, že by se žalovaný a krajský soud od závěrů vyjádřených v těchto rozhodnutích odchýlili, ale naopak s těmito závěry nesouhlasí a polemizuje. Po zvážení argumentů stěžovatelky předestřených v kasační stížnosti Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od svých dříve vyslovených závěrů odchýlit. Potvrzeny ostatně byly například v rozsudcích tohoto soudu ze dne 12. 7. 2017, č. j. 6 Afs 307/2016 – 39, ze dne 9. 8. 2017, č. j. 1 Afs 346/2016 – 54, či ze dne 4. 10. 2019, č. j. 9 Afs 71/2018 - 36.

[22] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s námitkou stěžovatelky, pokud vyvozuje nezákonnost rozsudku krajského soudu z jeho konstatování založení ustálené soudní praxe rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 6/2013 - 184. Předně takový závěr krajského soudu není vlastním posouzením právní otázky, nýbrž přisouzením zásadního významu soudnímu rozhodnutí pro další rozhodovací praxi soudů. O nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tedy nelze uvažovat. Význam rozsudku je potom s ohledem na skutkové okolnosti v něm řešené a rozsah právní argumentace zásadní; z tohoto důvodu byl také správními soudy při jejich rozhodovací činnosti v široké míře následován. Závěr krajského soudu, že rozsudek založil ustálenou rozhodovací praxi, je proto výstižný.

[23] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani se stěžovatelkou zastávaným výkladem rozhodnutí Soudního dvora ve věci C-43/14 v poměru ke stanovisku přijatému generální advokátkou. Předně v kontextu celé stěžovatelčiny argumentace je její výklad rozporuplný. Stěžovatelka v žalobě i v kasační stížnosti klade důraz na vzájemnou provázanost článků 9, 10 a 11 Směrnice a na subsidiaritu čl. 10 k čl. 9 Směrnice. Při výkladu výše uvedeného rozsudku Soudního dvora však takovou provázanost popírá a tvrdí, že výklad přijatý Soudním dvorem ve vztahu k čl. 10 se článků 9 a 11 týkat nemůže. Nepřílehlavý je i odkaz stěžovatelky na čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie. V tomto článku je upravena pravomoc Soudního dvora rozhodovat o předběžných otázkách, rozsah jím posuzovaných okolností či výkladová pravidla, podle kterých mají být jeho rozhodnutí vykládána, v tomto článku obsažena nejsou.

[24] Generální advokátka se ve svém stanovisku ze dne 11. 12. 2014 ve věci C-43/14 uvedla: „*Dodatečné změny alokačních plánů jsou sice možné, jejich použití nicméně podle čl. 9 odst. 3 druhé věty směrnice 2003/87 vyžaduje souhlas Komise. Na jednání však Česká republika připustila, že daň darovací z bezplatného přidělení povolenek nebyla do alokačního plánu zařazena ani dodatečně. Česká republika sice zastává názor, že daňové otázky nemusí být upraveny v alokačním plánu. Opírá se přitom o povinnosti předkládat zprávy stanovené v čl. 21 odst. 1 směrnice 2003/87, které zahrnují zejména otázky související s nakládáním s povolenkami z daňového hlediska. Proti tomu je však třeba namítnout, že může být dostatečně informovat o dopadech obecných daňových opatření, zejména daní, jejichž předmětem je "použití" povolenek. Jsou-li naproti tomu daně zaměřeny zvláště na bezplatné "přidělení" určitých povolenek, týkají se metody přidělování, která podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2003/87 musí být stanovena v alokačním plánu. Kromě toho Komise podle čl. 9 odst. 3 směrnice 2003/87 zkoumá, zda je alokační plán členského státu slučitelný s článkem 10. Za účelem umožnění tohoto přezkumu musí být opatření, která nejsou slučitelná se zásadou bezplatného přidělení, buď od počátku součástí alokačního plánu, nebo do něj musí být začleněna alespoň jeho pozdějšími změnami. [...] Je tedy třeba konstatovat, že s článkem 9 směrnice 2003/87 je neslučitelné, je-li přidělení emisních povolenek podrobena dani darovací, pokud toto zdanění není stanoveno v národním alokačním plánu.“*

pokračování

[25] Soudní dvůr posléze v rozsudku vydaném ve věci C-43/14 rozhodl tak, že *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 musí být vykládán v tom smyslu, že brání uplatnění takové daně darovací, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, pokud tato daň nerespektuje 10 % horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, kterou stanoví tento článek, což musí ověřit předkládající soud.*

[26] S ohledem na stanovisko generální advokátky ve věci přijaté si musel být Soudní dvůr vědom okolností, za nichž ke zdanění bezúplatného přidělení emisních povolenek došlo, tedy mimo jiné i faktu, že toto zdanění výslovně v Národním alokačním plánu stanoveno nebylo. Skutečnost, že se Soudní dvůr ve výroku rozsudku výslovně zabýval článkem 10 Směrnice a nikoliv postupem stanoveným v jejích člancích 9 a 11, však nelze podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu přisuzovat tomu, že by byl Soudní dvůr striktně omezen předloženou předběžnou otázkou (vztahující se výslovně k aplikaci čl. 10 Směrnice). Jakkoliv totiž o relevantnosti vznesené předběžné otázky rozhoduje vnitrostátní soud, je pouze věcí Soudního dvora, aby vybral ze všech poznatků poskytnutých vnitrostátním soudem ty prvky práva Evropské unie, které s ohledem na předmět sporu vyžadují výklad nebo posouzení platnosti (viz přiměřeně například bod 7 rozsudku Soudního dvora ve věci 145/79 *SA Roquette Frères proti Francouzskému státu*). Pokud se tedy Soudní dvůr souladem zdanění přidělení emisních povolenek s čl. 9 a 11 Směrnice v rozsudku výslovně nezabýval, navíc za situace, kdy zodpovězení této otázky generální advokátka ve svém stanovisku navrhovala, lze dovodit, že se s jejími závěry neztotožnil. Zároveň lze dále dovodit, že Soudní dvůr nepovažoval skutečnost, že zdanění bezúplatného nabytí emisních povolenek nebylo výslovně uvedeno v Národním alokačním plánu, respektive že Národní alokační plán nebyl změněn, za rozpornou se Směrnicí. V tomto směru Nejvyšší správní soud zároveň odkazuje na úvahu krajského soudu v odůvodnění jeho rozsudku (poslední odstavec na straně 10 pokračující na straně 11), v němž se se závěry rozsudku Soudního dvora ve vztahu k článkům 9 a 11 Směrnice v logických souvislostech vypořádal.

[27] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že pro ni není rozhodná otázka předvídatelnosti postupu orgánů státu, ani princip právní jistoty či posouzení zásady rovnosti, nýbrž otázka vynutitelnosti darovací daně na základě novelizace zákona postupem rozporným se směrnicí. Stěžovatelka sama uvádí, že vychází z názoru generální advokátky. V poměrech kasačních námitek jde ovšem - s ohledem na rozhodnutí Soudního dvora, který zdanění nabytí emisních povolenek, vyhovuje-li parametrům stanoveným v čl. 10 Směrnice, připustil - o spor spíše akademický. Jednoznačně formulovaný výrok rozhodnutí Soudního dvora ve vztahu k přijaté právní úpravě zdanění za jediné rozhodné kritérium považuje dodržení 10 % horní hranice pro přidělení emisních povolenek za úplatu stanovenou v článku 10 Směrnice. Klíčové je tedy ustanovení článku 10 Směrnice, které má na základě uplatnění principu vzestupného vertikálního účinku Směrnice vliv na celkovou daňovou povinnost stěžovatelky. Nejsou-li z pohledu Směrnice ostatní okolnosti přijetí posuzované vnitrostátní právní úpravy zdanění bezúplatného nabytí emisních povolenek (obsah Národního alokačního plánu, respektive neprovedení jeho změny) pro samotné stanovení daňové povinnosti rozhodné, nemíří stížnostní argumentace stěžovatelky do podstaty věci, tj. do uvalení daně na jí přidělené emisní povolenky. Rovněž soudní judikatura potom Národnímu alokačnímu plánu nepřiznává zásadní právní význam. Ústavní soud konstatoval, že nařízení vlády č. 80/2008 Sb., o Národním alokačním plánu pro obchodovací období roků 2008-2012, je pouhým příslibem nabytí povolenek provozovateli zařízení vypouštějících skleníkové plyny, a to za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek. Samotné nabytí emisních povolenek do majetku provozovatelů nastává každoročně okamžikem připsání konkrétního počtu povolenek na účty provozovatelů. Výše uvedené znamená, že od účinnosti novely č. 402/2010 Sb., tj. od 1. 1. 2011, budou zdaňovány teprve v budoucnu

nabývané povolenky, nejedná se tedy o právní úpravu ani nepravě retroaktivní (srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, odst. 81). Skutečnost, že je alokační plán vyhlášen na relativně krátké období a je schvalován unijními orgány, pak Nejvyšší správní soud nepovažoval za natolik silnou, aby byla způsobilá založit legitimní očekávání neměnnosti příslibu bezplatného přidělení všech emisních povolenek, přitom závazek České republiky vůči Evropské unii spočíval v přidělení 90 % emisních povolenek zdarma v rámci období 2008 – 2012 (shodně srovnej například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2017, č. j. 1 Afs 346/2016 - 54). Vzhledem k výše uvedeným závěrům proto neobstojí názor stěžovatelky, že „pro zpoplatnění povolenek je zásadní čl. 9 a čl. 11 Směrnice“ ani tvrzení, že žalovaný a krajský soud zúžili smysl Směrnice, neboť pominuli „schvalovací proces, jak dospět k naplnění čl. 10 Směrnice“.

[28] Nejvyšší správní soud potom s ohledem na výše uvedené závěry nepřistoupil k položení stěžovatelkou navrhované předběžné otázky Soudnímu dvoru stran souladu podrobení přidělení emisních povolenek darovací dani s čl. 9 a čl. 11 Směrnice za situace, kdy toto zdanění není stanoveno v Národním alokačním plánu. Jak je uvedeno výše, Soudní dvůr dal věcným posouzením samotného podrobení přidělení emisních povolenek darovací dani najevo, že nepovažoval skutečnost, že zdanění bezúplatného nabytí emisních povolenek nebylo výslovně uvedeno v Národním alokačním plánu, respektive že Národní alokační plán nebyl změněn, za rozpornou se Směrnicí. Nejvyšší správní soud proto neshledává důvod pokládat předběžnou otázku již fakticky Soudním dvorem zodpovězenou.

[29] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[30] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Ve věci byl úspěšný žalovaný, nad rámec jeho úřední činnosti mu však žádné náklady řízení nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 20. prosince 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín  
předseda senátu