



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **ACT FAST s. r. o.**, se sídlem Karlovarská 70, Plzeň – Severní Předměstí, zastoupeného Mgr. Sandrou Podskalskou, advokátkou Advokátní kanceláře Šíkola a partneři, s. r. o., se sídlem Údolní 33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 1. 2014, č. j. 10 Af 495/2012 - 88,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému **se** 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 věci a průběh dosavadního řízení

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) provozuje fotovoltaickou elektrárnu v obci Pěčnov. Vyrobenou elektrickou energii dodával na základě smlouvy do distribuční sítě společnosti E.ON Distribuce, a. s. (dále jen „plátce daně“). Předmětem sporu se staly platby za elektřinu dodanou do distribuční sítě v období měsíce září a října roku 2011; plátce daně uhradil žalobci jen část z fakturovaných částek za uvedená období. Žalobce požádal plátce daně o vysvětlení podle ustanovení § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Plátce daně svůj postup odůvodnil tím, že byl povinen z platby srazit a odvést správci daně odvod z elektřiny ze slunečního záření dle § 7a zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů

energie (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), dále jen „zákon č. 180/2005 Sb.“, ve znění novely provedené zákonem č. 402/2010 Sb. (dále jen „zákon č. 402/2010 Sb.“).

Stěžovatel, jakožto poplatník daně, následně podal proti postupu plátce daně stížnost dle § 237 odst. 3 daňového řádu. Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) tuto stížnost zamítl rozhodnutím ze dne 8. 2. 2012, č. j. 60261/12/077910305546; poukázal na právní úpravu obsaženou v § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., ve znění zákona č. 402/2010 Sb., z něhož plyne, že plátce daně byl povinen srazit nebo vybrat a odvést tzv. solární odvod, neboť byly splněny všechny zákonné podmínky pro odvod za elektřinu vyrobenou ze slunečního záření.

Proti citovanému rozhodnutí správce daně podal stěžovatel odvolání, v němž namítal porušení řady jeho ústavně zaručených práv zakotvených v Listině základních práv a svobod či Ústavě České republiky, přičemž vyzdvihl závazek státu v § 6 odst. 1 písm. b) bod 2 zákona č. 180/2005 Sb., který garantoval zachování výše výnosů po dobu 15 let; stanovení odvodu tak představuje pravou retroaktivitu a nepřípustnou nerovnost mezi vlastníky fotovoltaických výroben podle uvedení zařízení do provozu. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích podané odvolání zamítlo rozhodnutím ze dne 14. 5. 2012, č. j. 3854/12-1200 (*pozn. soudu: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, které tak v nynějším řízení vystupuje jako žalovaný*). Žalovaný se plně ztotožnil s názorem správce daně, který postupoval v souladu s platnou a účinnou právní úpravou, přičemž odmítl námitku postupu správce daně v rozporu s Listinou. Žalovaný připomněl, že dle § 5 odst. 1 daňového řádu je povinností správce daně postupovat při správě daní v souladu se zákony, přičemž tato zásada je plně v souladu s ústavními principy (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Neztotožnil se ani s námitkou neústavnosti právní úpravy, o které má pravomoc rozhodovat pouze Ústavní soud, a neshledal ani jiná porušení ze strany správce daně.

Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), v níž argumentoval protiústavností solárního odvodu. Důvody shledával v porušení zákazu retroaktivity a nepřiměřeném zásahu do jeho legitimních očekávání ve smyslu porušení zákonné garance patnáctileté návratnosti stanovené v § 6 zákona č. 180/2005 Sb. Žalobce zároveň namítal rozpor stanoveného odvodu se zásadami berního práva, tj. zásadou únosnosti a primárně fiskálního účelu zdanění. V tomto kontextu stěžovatel považuje solární odvod za likvidační a mající povahu sankce pro soukromé investory.

Krajský soud uvedl, že ústavností zákonné úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření se zabýval Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (judikatura Ústavního soudu dostupná: <http://nalus.usoud.cz>), přičemž Ústavní soud neshledal porušení zákazu retroaktivity či principů legitimního očekávání a právní jistoty. Ústavní soud dále vyložil, že zavedením odvodu nedochází k rozdílnému zacházení s různými subjekty ve srovnatelné situaci. Pokud jde o stěžovatelovu námitku ohledně „rdousícího efektu“, tj. hodnocení likvidačních účinků solárního odvodu v konkrétních případech,

pokračování

odkázal krajský soud na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57. V této souvislosti soud zdůraznil, že za stávající právní úpravy je nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků solárního odvodu institut prominutí daně dle § 259 daňového řádu. Krajský soud tak uzavřel, že postup daňových orgánů odpovídá zákonu č. 180/2005 Sb., ve znění zákona č. 402/2010 Sb., jenž byl Ústavním soudem shledán v souladu s ústavním pořádkem. Žaloba proto nebyla shledána důvodnou.

II. Obsah kasační stížnosti

V kasační stížnosti podané dne 20. 2. 2014 a doplněné obsáhlým podáním ze dne 3. 4. 2014, stěžovatel napadá rozhodnutí krajského soudu z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tzn., tvrdí nezákonnost a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

První okruh námitek stěžovatele se týká jeho nesouhlasu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57. K argumentaci krajského soudu stěžovatel uvádí, že proti uvedenému závěru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu stojí usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 12. 2013, sp. zn. II. ÚS 4624/12. Usnesení rozšířeného senátu tvrdí, že podání stížnosti ke správci daně není efektivní ochranou poplatníka solárního odvodu proti jeho dopadům, ovšem usnesení Ústavního soudu označuje tento postup za jediný správný k ochraně poplatníka před těmito dopady. Citované sdělení přitom nelze považovat za pouhé obecné konstatování Ústavního soudu o institutu ochrany poplatníka. Kdyby Ústavní soud uvedl institut stížnosti na postup plátce daně jen jako obecný prostředek ochrany poplatníka, dopustil by se odepření spravedlnosti, neboť by odmítl prostředek ochrany, který v daném případě využil stěžovatel v řízení před Ústavním soudem a zároveň by nabídl stěžovateli na ochranu institut, který mu neumožní jeho práva efektivně bránit.

Aplikací usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, se však krajský soud dopustil odepření spravedlnosti, neboť institut prominutí daně není efektivním prostředkem ochrany již jen z jeho povahy, kdy záleží na uvážení ministra financí. Solární odvod byl zaveden do právního řádu před více jak třemi lety a ministr financí dosud žádné takové podmínky nevydal. Prostředky ochrany závisující na uvážení jiných orgánů nejsou efektivními prostředky ochrany, jak uznal Evropský soud pro lidská práva (bod 120-123 rozsudku ESLP ze dne 27. 4. 2010 ve věci TANASE v. Moldávie).

Stěžovatel považuje za naprosto nepřipustné, pokud Nejvyšší správní soud rozhodoval již bezmála stovku případů, ve kterých se žalobci pokoušeli dovodit likvidační účinky solárního odvodu (viz bod 40 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57), a přitom byl v těchto případech dosavadní procesní postup poplatníků (dle ustanovení § 237 daňového řádu) aprobován,

aby najednou celou situaci obrátil tak, že tímto postupem se nelze ochrany práva domoci. Stěžovatel v této souvislosti upozorňuje na některá usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu stran stability judikatury coby nezbytné podmínky právní jistoty a dodává, že závaznost usnesení rozšířeného senátu přitom není absolutní. Argumentem, který doposud při posuzování věci nezazněl, je právě usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 12. 2013, sp. zn. II. ÚS 4624/12, se kterým se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 17. 12. 2013, sp. zn. 1 Afs 76/2013, nevypořádal. Odchýlit se od právního názoru Ústavního soudu lze pouze výslovně, jednoznačně a předestřením konkurujících právních úvah (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 – 98). Uvedené usnesení Ústavního soudu však nebylo v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vůbec uvedeno a nelze tak usuzovat, že by se s ním rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vypořádal. Stěžovatel s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, poukazuje rovněž na zohlednění intertemporálních účinků usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu. Pokud přesto rozšířený senát Nejvyššího správního soudu považuje prominutí daně za jediný prostředek obrany proti negativním účinkům solárního odvodu, pak měl zvolit takovou cestu, která nezbaví adresáty práva právní jistoty a přístupu ke spravedlnosti. Závěr krajského soudu v tomto smyslu je proto dle stěžovatele nezákonný z důvodu vadného posouzení právní otázky.

V další části kasační stížnosti stěžovatel brojí proti nepřihlídnutí krajského soudu k podáním stěžovatele ze dne 21. 12. 2012 a 5. 12. 2013. Krajský soud se námitkami stěžovatele z uvedených podání nezabýval, neboť je považoval za námitky vznesené po lhůtě pro podání žaloby dle § 72 odst. 1 s. ř. s. Takový závěr je podle stěžovatele nezákonný, neboť uvedenými podáními stěžovatel nijak žalobní důvody nerozšiřoval, pouze doplňoval argumentaci na podporu žalobních důvodů jednoznačně vymezených v žalobě samotné. Předloženým znaleckým posudkem a souvisejícím vysvětlením stěžovatel odůvodňoval protiústavnost solárního odvodu, zejména s ohledem na nedodržení zákonné garance doby návratnosti investice do fotovoltaických elektráren v délce 15 let.

Nadto stěžovatel zdůrazňuje, že dosavadní správní řízení proběhla před vydáním nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. V předmětném případě bylo o odvolání stěžovatele rozhodnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 14. 5. 2012, tedy den předtím, než byl vydán nálezy Ústavního soudu. Stěžovatel nemohl vědět, jak Ústavní soud otázku protiústavnosti dopadů solárního odvodu posoudí a jaká kritéria pro posouzení této protiústavnosti dovodí. Do vydání nálezu Ústavního soudu neměl tedy stěžovatel důvod prokazovat v řízení likvidační efekt solárního odvodu a jeho dopad do majetkové podstaty stěžovatele.

Stěžovatel poukazuje na časový odstup mezi nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 a vydáním rozsudku krajského soudu, během kterého stěžovatel mohl upozornit na své existenční obtíže, a umožnit krajskému soudu, aby se těmito skutečnostmi zabýval. Krajský soud tak zcela pominul ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu a nadto se vůbec nevypořádal s argumenty stěžovatele, které zpochybňují závěry v nálezu Pl. ÚS 17/11. Tvrzení krajského soudu jsou toliko povahy konstatování bez bližšího odůvodnění, bez reakce na argumentaci stěžovatele týkající se trestání provozovatelů fotovoltaických elektráren. Z těchto důvodů považuje stěžovatel napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

pokračování

Závěrem stěžovatel vyvrací konstatování krajského soudu stran zatížení solárním odvodem z hlediska sociálně ekonomického zatížení spotřebitelů a státního rozpočtu a upozorňuje na nedostatky požadavku na individualizaci výpočtů doby návratnosti. Krajský soud pak nijak neposoudil, zda v konkrétním případě stěžovatele měla aplikace předmětné úpravy vůči němu „rdousící efekt“. Ten stěžovatel v souladu s nálezem Ústavního soudu interpretuje tak, že se bude jednat buď o situaci, kdy existují významné negativní okamžité účinky solárního odvodu, mající až likvidační efekt, nebo o situaci, kdy je protiústavně zasaženo do majetkové podstaty výrobce jiným způsobem. Tím pak může být např. nedodržení patnáctileté doby návratnosti. Stěžovatel shledává, že odvodem bylo protiústavně zasaženo do jeho samotné majetkové podstaty.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, alternativně aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že vůči stěžovateli bylo postupováno zcela souladně s platnou a účinnou právní úpravou, přičemž správce daně i žalovaný se museli touto právní úpravou řídit. Otázkou dopadů solárního odvodu na provozovatele fotovoltaických elektráren se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, kdy konstatoval, že konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení, které na ně navazuje. Z toho žalovaný usuzuje, že správce daně ani soud tedy nepochybili, když nepřistoupili k prokazování toho, jaké konkrétní dopady mělo zavedení odvodu na majetkovou situaci stěžovatele.

Ke stěžovatelem uvedeným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu žalovaný uvádí, že tato byla již překonána právě výše citovaným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, ve kterém předkládající senát jako jeden z důvodů, které jej vedly k předložení věci rozšířenému senátu v bodu 7 usnesení, uvedl právě otázku požadavku na vedení dokazování o možném rdousícím efektu v řízení o stížnosti na postup plátce daně, a došel k názoru citovanému výše. Obdobný závěr vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 76/2013 - 68, v řízení o kasační stížnosti, během kterého vznikla potřeba předložit věc rozšířenému senátu. Rozsudky Nejvyššího správního soudu stěžovatelem uvedené tedy nejsou pro danou věc relevantní.

Žalovaný v této souvislosti dále uvádí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 93/2013 - 47, ve kterém se již zdejší soud vypořádal s konstatováním krajského soudu, že žalobce měl tvrdit a prokázat konkrétní dopady odvodu z elektřiny ze slunečního záření již v řízení před správcem daně. Takový závěr Nejvyšší správní soud posoudil jako nesprávný, neboť úprava solárního odvodu je v obecné rovině v souladu

s ústavním pořádkem a v konkrétní rovině nemohly správní orgány v řízení o stížnosti na postup plátce daně zohlednit dopady solárního odvodu na stěžovatele.

K polemice stěžovatele o rozporu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 76/2013 - 57 a usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 12. 2013, sp. zn. II. ÚS 4624/12, žalovaný uvádí, že v uvedeném usnesení Ústavní soud pouze konstatoval, že k ochraně poplatníka je zakotven jiný institut. Tímto jiným institutem Ústavní soud míní stížnost na postup plátce daně. Ústavní soud tedy dle názoru žalovaného nedošel k závěru, že v průběhu řízení o stížnosti na postup plátce daně je možné zohlednit konkrétní dopady odvodu z elektřiny ze slunečního záření, nýbrž pouze konstatoval, že k ochraně poplatníka před nezákonným postupem plátce slouží institut stížnosti na postup plátce daně. Tento obecný právní závěr není v rozporu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

Žalovaný se tak plně ztotožňuje s posouzením dané věci krajským soudem a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Jak bylo již predestřeno výše, stěžovatel uplatnil dva kasační důvody; namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) a jeho nepřezkoumatelnost (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Z ustálené judikatury zdejšího soudu přitom plyne, že o nezákonnost by se jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (případně by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších), anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.). Za nepřezkoumatelné rozhodnutí pro nesrozumitelnost lze pak obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán [např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 (publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS)]. Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů, k té se zdejší soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, v němž uvedl, že „[n]edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda

pokračování

vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“ Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil i v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130 (publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS), či v rozsudku ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 – 78 (publ. pod č. 523/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným judikatura shledává i rozhodnutí, v němž krajský soud opomene přezkoumat byť jen jednu ze žalobních námitek (srov. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, nebo ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Z judikatury zdejšího soudu však plyne též skutečnost, že „o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59).

Z napadeného rozsudku krajského soudu je především zřejmé, že správní soud při svém rozhodování posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí v mezích podané správní žaloby stěžovatele ze dne 17. 7. 2012. Z uvedeného rozsudku vyplývá, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z rozsudku je rovněž patrné, z jakých důvodů má krajský soud za to, že ob stojí žalobou napadené rozhodnutí ze dne 14. 5. 2012, č. j. 3854/12-1200, resp. proč má krajský soud vyslovené právní závěry odvolacího správního orgánu za příléhavé a naopak, z jakých důvodů jsou žalobní námitky stěžovatele liché, mylné anebo vyvrácené. Krajský soud také dostatečně srozumitelně vyslovil svůj názor na to, z jakých důvodů se domnívá, že stěžovateli stanovené odvody nebyly protiústavní, ale v souladu se zákonem i ústavním pořádkem. Příléhavě se při tom opřel o závěry Ústavního soudu vyslovené v nálezů pléna tohoto soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/2011. Nejvyšší správní soud připomíná, že správní soud měl v této věci postavení soudu nezkumného, a nikoliv nalézacího. Byť je tedy možno stěžovateli přisvědčit v tom, že jeho podání ze dne 21. 12. 2012 a 5. 12. 2013 měla charakter doplňující argumentace na podporu žalobních bodů, Nejvyšší správní soud shledal, že krajský soud dostatečně vypořádal námitky stěžovatele v rozsahu, v jakém byly uplatněny v žalobě. Předmětem řízení totiž byl (a mohl být) toliko přezkum zákonnosti postupu plátce daně při odvodu z elektřiny ze slunečního záření, a nikoli posouzení tvrzeného „rdousícího efektu“ aplikovaných zákonných ustanovení na poplatníka, neboť tato otázka může být posouzena pouze v rámci jiného řízení, a to při využití jiných zákonných institutů v rovině platební. Jestliže se v případě stěžovatele jednalo o zhodnocení zákonnosti řízení o stížnosti na postup plátce daně ve smyslu § 237 odst. 3 daňového řádu, pak jeho námitky, resp. doplňující argumenty stran likvidačních účinků solárního odvodu nebyly a ani nemohly být v řízení vedeném před krajským soudem v nyní posuzované věci relevantní. Nepřistoupil – li tedy krajský soud k dokazování znaleckým posudkem, neboť prokazování likvidačních účinků stanovených odvodů náleží *a priori* do daňového řízení, nelze dovozovat, že by byl z tohoto důvodu rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný.

V této souvislosti zde lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2014, č. j. 7 Afs 114/2013 – 38, v němž zdejší soud uvedl: „*Nejvyšší správní soud již dříve judikoval, že ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat za vadu řízení postup správního soudu, který v důsledku souhlasu účastníků řízení podle § 51 s. ř. s. nenařídí jednání, v jehož rámci by uvážil o navržených důkazech k doplnění skutkových zjištění, k němuž je možno přistoupit pouze při jednání (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 3 Azs 103/2005 - 76; ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Azs 61/2008 - 98; oba*

dostupné na www.nssoud.cz). Takovýto postup správního soudu lze ale označit za vadu řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé pouze tehdy, měla-li by být předmětem tohoto dokazování otázka, která by patřila do sféry posouzení krajského soudu (posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného).“ Vztahují-li se navržené důkazy k objasnění skutečností, ke kterým byl výlučně příslušný žalovaný, resp. správce daně v daňovém řízení, pak je z jejich posouzení krajský soud vyloučen.

Rozhodnou právní otázkou, jejíž nesprávné posouzení stěžovatel namítá, je zda lze konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně nebo v navazujícím soudním řízení, respektive, zda lze „rdousící efekt“ prokazovat v rámci stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu.

Relevantním ustanovením, které bylo v projednávaném případě aplikováno, je především ustanovení § 7a zákona č. 180/2005 Sb., ve znění zákona č. 402/2010 Sb., v němž se uvádí, že „*[p]ředmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010.*“ Ustanovení § 7c předmětné novely pak stanoví, že „*[z]ákladem odvodu je částka bez daně z přidané hodnoty hrazená plátcem odvodu formou výkupní ceny nebo zeleného bonusu poplatníkovi odvodu za elektřinu ze slunečního záření vyrobenou v odvodovém období.*“

Nejvyšší správní soud již dříve opakovaně ve svých rozhodnutích konstatoval, že úprava solárního odvodu je v obecné rovině v souladu s ústavním pořádkem. Vycházel přitom z odůvodnění nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, jímž Ústavní soud zamítl návrh skupiny senátorů na zrušení části zákona o podpoře výroby elektřiny obsahující úpravu solárního odvodu. Z citovaného nálezu tak plyne, že tato zákonná ustanovení jsou ústavně konformní a i nadále proto zavazují jejich adresáty, jakož i soudy (čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR). Na závěr zmíněného nálezu nicméně Ústavní soud dodal, že „*při abstraktním přezkumu ústavnosti není schopen objektivně prokázat nebo hypoteticky vymodelovat všechny myslitelné situace, které napadená ustanovení v individuálním případě mohou vyvolat. Předmětem posouzení tedy nyní nemohou být ani specifické případy jednotlivých výrobců, u nichž s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem, s přihlédnutím k míře podnikatelského a ekonomického rizika může Ústavní soud své posouzení upřesnit v budoucnu.*“ Podle Ústavního soudu totiž zjevně „*nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační („rdousící efekt“) či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny - tedy protiústavně. Zde bude nutno hodnotit jak dodržení garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. v jejich dlouhodobém (patnáctiletém) trvání, tak okamžité (průběžné) účinky napadených ustanovení, aby byl v takovém výjimečném případě vzniklý nárok ochráněn.*“ Pro takové specifické případy pak zavázal obecné soudy „*udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité*“ (bod [88] nálezu).

Vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby (viz čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR) a Nejvyššímu správnímu soudu tedy jakkoli nepřisluší přehodnocovat nálezy Ústavního soudu, nýbrž je vázán jejich obsahem. V opačném případě by docházelo k porušení základního práva stěžovatele na spravedlivý proces ve

pokračování

smyslu čl. 36 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06).

Stěžovatel má pravdu, že na základě výše uvedeného nálezu Ústavního soudu vyvstala otázka, jak vyložit uvedený příkaz Ústavního soudu, aby obecné soudy udělaly „*vše pro spravedlivé řešení*“, tj. v jakém řízení má být hodnocena ústavnost aplikace solárního odvodu v konkrétních případech. Nejvyšší správní soud v některých předchozích rozhodnutích uvedl, že existují případy, kdy může mít uvalení solárního odvodu na konkrétního výrobce elektrické energie rdousící efekt (srov. zejména rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 5/2013 – 35; ze dne 28. 3. 2013, č. j. 1 Afs 7/2013 – 33; ze dne 15. 8. 2013, č. j. 2 Afs 13/2013 – 28; ze dne 30. 7. 2013, č. j. 2 Afs 53/2013 – 27; ze dne 23. 4. 2013, č. j. 7 Afs 104/2012 – 31 a č. j. 7 Afs 13/2013 – 25). A byť Nejvyšší správní soud explicitně nevyslovil požadavek na vedení dokazování o možném rdousícím efektu v řízení o stížnosti na postup plátce daně, případně v následném soudním řízení, z jeho argumentace obsažené v uvedených rozhodnutích je patrný předpoklad, že by při řádném uplatnění námitky likvidačního působení solárního odvodu na konkrétní subjekt takové dokazování být vedeno mohlo. Pro další rozhodování zdejšího soudu je v tomto směru zásadní právní názor vyslovený v usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, v němž se konstatuje, že institut stížnosti na postup plátce daně není za stávající právní úpravy nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu; stížnost dle ustanovení § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcí daně při uplatňování srážkové daně.

Stížnost na postup plátce je primárně nástroj určený pro řešení sporu mezi plátcem a poplatníkem (nikoli tedy mezi poplatníkem a správcem daně), který slouží zejména k tomu, aby byl postup plátce podroben kontrole státní moci a poplatník byl před případným nezákonným postupem plátce prostřednictvím konečného rozhodnutí správce daně ochráněn. Jak uvedl ve svém rozhodnutí rozšířený senát, bylo by absurdní klást na plátce povinnost, *nota bene* bez jakékoliv psané právní úpravy, aby sám posuzoval likvidační účinky solárního odvodu na poplatníka. I kdyby se tento institut aplikoval na solární odvod pouze přiměřeně a žádost o vysvětlení adresovaná plátcí byla jen jakýmsi formálním krokem pro následné uplatnění stížnosti u správce daně, umožňuje ustanovení § 237 odst. 3 daňového řádu správci daně přezkoumat pouze postup plátce, tj. zda plátce při srážce solárního odvodu postupoval v souladu se zákonem o podpoře; ten kromě osvobození malých výrobců nepřipouští žádné výjimky, na základě kterých by byl plátce odvodu své zákonné povinnosti zproštěn, jinými slovy neobsahuje žádný zvláštní mechanismus, jenž by umožňoval individuální přístup k jednotlivým výrobcům. V rámci tohoto řízení tedy nemá správce daně zákonnou možnost provádět správní úvahu, na jejímž základě by mohl v konkrétním případě modifikovat výši solárního odvodu.

Nejvyšší správní soud neshledal ani stěžovatelem tvrzený nesoulad mezi uvedeným usnesením rozšířeného senátu a usnesením Ústavního soudu ze dne 10. 12. 2013, sp. zn. II. ÚS 4624/12. Ústavní soud se v tomto usnesení zabýval otázkou zrušení platebních výměrů na srážkovou daň za situace, kdy žádný platební výměr vydán nebyl. Daňové řízení, jehož předmětem je odvod za elektřinu ze slunečního záření, je vedeno pouze s

plátcem daně, a jako účastníci v něm proto vystupují pouze správce daně a plátce daně, poplatník odvodu nikoliv. V této souvislosti Ústavní soud uvedl, že k ochraně poplatníka je zakotven jiný institut, a to stížnost na postup plátce daně. Nejvyšší správní soud nepovažuje toto konstatování Ústavního soudu za potvrzení institutu stížnosti za jediného prostředku k ochraně poplatníka. Je-li předmětem řízení přezkum zákonnosti postupu plátce daně při odvodu z elektřiny ze slunečního záření, pak daňový řád upravuje v ustanovení § 237 odst. 1 daňového řádu k ochraně poplatníka stížnost.

Jedná-li se však o přezkum tvrzeného „rdousícího efektu“ aplikovaných zákonných ustanovení na poplatníka, jevil by se nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona č. 180/2005 Sb., ve znění zákona č. 402/2010 Sb., institut prominutí daně. Institut stížnosti na postup plátce daně dle § 237 odst. 3 daňového řádu je specifický potud, že je oprávněn jej užít pouze daňový subjekt – poplatník daně, a to jen jako kontrolní mechanismus ke zjištění, zda plátce daně správně srazil či správně vybral za „jeho“ daň. Za stávající právní úpravy ale není nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu. Řízení o stížnosti je klasickým správním řízením, jehož výsledkem je rozhodnutí o tom, zda stížnost byla či nebyla oprávněná, přičemž dochází k odbornému posouzení, zda byly či nebyly dodrženy hmotně právní i procesně právní předpisy (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 2001, sp. zn. II. ÚS 667/2000). Naopak institut prominutí daně není dalším oprávněným prostředkem, což vyplývá i z jeho systematického zařazení mimo část věnovanou oprávněným a dozorcím prostředkům, jakož i z důvodů, pro které je tento institut uplatňován. Ačkoli jejich výsledný efekt může být pro daňový subjekt totožný či blízký, nelze tato dvě řízení dle daňového řádu směšovat, poněvadž se ve své podstatě zásadně odlišují (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2014, č. j. 2 Afs 73/2014 – 36).

Úprava řízení o prominutí daně je obsažena předně v ustanovení § 259 daňového řádu, které předpokládá, že nárok na prominutí daně či jejího příslušenství, jakož i pravomoc k tomuto prominutí založí některému z orgánů veřejné moci buďto jednotlivé zákony nebo přímo daňový řád. Zákon č. 180/2005 Sb., ve znění zákona č. 402/2010 Sb. však neupravuje ani institut prominutí solárního odvodu, včetně případných hmotně-právních podmínek, ani pravomoc správců daně k jeho promíjení. Vhodný mechanismus, který by umožnil individuální přístup k výrobcům, na něž dopadaly likvidačním způsobem účinky právní úpravy, daňový řád v intencích ust. § 159 nepřiznává ani správci daně.

Nad rámec uvedeného výše Nejvyšší správní soud konstatuje, že orgány daňové správy na svých webových stránkách v reakci na výše citované rozhodnutí Ústavního soudu upozorňují poplatníky na ustanovení daňového řádu, podle kterého může správce daně na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední v individuálních případech povolit posečkání úhrady daně, případně její rozložení na splátky, pokud jsou splněny zákonem stanovené podmínky. Výrobci elektrické energie ze slunečního záření, kterých se eventuálně mohl dotknout Ústavním soudem shledaný individuální „rdousící“ efekt solárního odvodu, mohli a mohou jeho dopad přinejmenším zmírnit, ne-li zcela vyloučit, využitím postupu dle ust. § 156 a 157 daňového řádu.

pokračování

Ministerstvo financí tento postup zveřejnilo na internetových stránkách daňové správy (www.financnisprava.cz/ucs/dane-a-pojistne/novinky/2014/reseni-moznych-individualnich-likvidaci-5347); dne 18. 9. 2014 bylo uveřejněno upozornění pro daňové subjekty pod názvem „Řešení možných individuálních likvidačních účinků odvodu z elektřiny ze slunečního záření.“

Lze tak uzavřít, že stěžovatel se ochrany svých práv musí domáhat cestou jiných možných právních prostředků v rovině platební, nikoli však prostřednictvím stížnosti na postup plátce, jak učinil.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného konstatuje, že rozsudek krajského soudu z důvodů namítaných v kasační stížnosti není nezákonný. Nejvyšší správní soud neshledal v posuzované věci ani důvody, pro které by se odchýlil od citovaných závěrů rozšířeného senátu, který se v odůvodnění svého usnesení rozsáhle zabýval možnostmi ochrany provozovatelů solárních elektráren a způsobem, jakým mohou uplatnit námitky rdousícího efektu solárního odvodu. Vyšel přitom z odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 i ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu v této otázce, která již byla zmíněna.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost směřující proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 1. 2014, č. j. 10 Af 495/2012 - 88 (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl, právo na náhradu nákladů mu proto nenáleží; podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti, soud mu proto náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 19. prosince 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu