



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **Signo Solar PP01 s.r.o.**, IČ: 28206258, se sídlem Na Zátorce 12, Praha 6, zastoupené JUDr. Petrem Kalíšem, Ph.D., advokátem, se sídlem, Týn 639/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. června 2013, č. j. 15595/13/5000-14203-706599, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. ledna 2015, č. j. 15 Af 117/2013 - 49,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně je vlastníkem a provozovatelem fotovoltaické elektrárny v obci Sulkov. Vyrobenou elektřinu dodává do distribuční soustavy společnosti ČEZ Distribuce, a.s. Žalobkyně vyúčtovala společnosti ČEZ Distribuce, a.s. výkupní cenu za elektřinu za období červenec 2012, kterou ovšem ČEZ Distribuce, a.s. neuhradila v plné výši. Společnost ČEZ Distribuce, a.s., jakožto plátce daně, ve vysvětlení ve smyslu § 237 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, uvedla, že důvodem rozdílu mezi vyúčtovanou a uhrazenou částkou je sražení odvodu za elektřinu ze slunečního záření podle § 7a a násl. zákona 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.

[2] Žalobkyně s postupem plátce daně nesouhlasila a podala ke správci daně stížnost na postup plátce daně podle § 273 odst. 3 daňového řádu, v níž uvedla, že zákonná ustanovení zakotvující tzv. solární odvod jsou protiústavní, neboť porušují její ústavně zaručená práva, jakož i základní náležitosti demokratického právního státu. Správce daně stížnost zamítl, čemuž se žalobkyně bránila odvoláním. Žalovaný odvolání zamítl v návěti označeným rozhodnutím.

[3] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila správní žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“). Krajský soud shledal žalobu nedůvodnou a v návěti uvedeným rozsudkem ji zamítl. K námitce protiústavnosti relevantních ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů krajský soud konstatoval, že nepřistoupil k předložení této otázky Ústavnímu soudu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“), jelikož tomu brání překážka věci rozhodnuté. Ústavní soud již ústavnost daných ustanovení posoudil nálezem ze dne 15. května 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 a shledal je ústavně konformními. Co se týče tvrzení žalobkyně o protiústavních dopadech solárního odvodu na její osobu, krajský soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. prosince 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57 a na nález Ústavního soudu ze dne 13. ledna 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, z nichž vyplývá, že institut stížnosti na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu 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. Opačný závěr by byl zjevným porušením principu dělby moci.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti označenému rozsudku krajského soudu žalobkyně (nyní stěžovatelka) brojila včas podanou kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na žalobní námitky, ve kterých dovozovala protiústavnost zavedeného solárního odvodu. Dále uvedla, že krajský soud nezohlednil pokyn Ústavního soudu vyslovený v nálezu ze dne 15. května 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, v němž Ústavní soud uvedl, že je třeba zabývat se individuálními případy výrobců solární elektřiny z hlediska potenciálních likvidačních důsledků odvodu. Taktéž v nálezu ze dne 13. ledna 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14 Ústavní soud podle stěžovatelky naznačil, že je nutno trvat na tom, aby tzv. rdousící efekt posuzovaly orgány finanční správy a aby jejich rozhodnutí byla řádně přezkoumatelná. Z posledně jmenovaného nálezu pak podle stěžovatelky vyplývá, že krajský soud měl povinnost zabývat se individuálními okolnostmi protiústavnosti odvodu v jejím případě, jelikož jiné orgány veřejné moci nemají pravomoc k takovému rozhodnutí.

[6] Nesprávné právní posouzení ze strany krajského soudu stěžovatelka spatřovala i co do výkladu § 5 daňového řádu, neboť žalovaný nešetřil její práva a právem chráněné zájmy. Krajský soud nerespektoval základní náležitosti demokratického právního státu a

pokračování

ústavně zaručená práva stěžovatelky. Ze všech těchto důvodů stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu navrhla, aby napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na judikaturu Ústavního soudu a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že žalovaný i krajský soud postupovali zcela v souladu se zásadou zákonnosti a s účinnou právní úpravou, neboť likvidační dopady na konkrétní subjekt nelze účinně namítat v řízení o stížnosti na postup plátce daně ani v případném navazujícím soudním řízení. Žalovaný Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou a aby mu přiznal v intencích nálezu Ústavního soudu ze dne 7. října 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13 náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč jako náhradu výdajů za jeden úkon právní služby podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. Důvody kasační stížnosti se opírají o § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) s. ř. s. Kasační stížnost není nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[10] Stěžovatelka označila jako jeden z důvodů kasační stížnosti i nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, aniž by tuto námitku jakkoliv rozvinula. Nejvyšší správní soud proto posoudil napadený rozsudek z hlediska nepřezkoumatelnosti pouze v obecné rovině a dospěl k závěru, že je přezkoumatelný. Jeho odůvodnění je zcela srozumitelné, jsou z něj jasně seznatelné úvahy, jimiž se soud řídil, a obsahuje vypořádání veškerých žalobních námitek. Nevykazuje tak žádné vady způsobující nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, veškerá citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) ani pro nesrozumitelnost (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. prosince 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS). Lze proto uzavřít, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, a je proto na místě zabývat se meritorními námitkami.

[11] Co se týče stěžovatelčiny argumentace namítající protiústavnost solárního odvodu, porušení legitimního očekávání a principu právní jistoty, Nejvyšší správní soud plně odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. května 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, N 102/65 SbNU 367, publ. pod č. 220/2012 Sb. (judikatura Ústavního soudu je dostupná z nalus.usoud.cz), kterým Ústavní soud dospěl k závěru, že přezkoumávaná úprava je ústavně souladná a že princip právní jistoty „nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, ta podléhá mimo jiné sociálně-ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu.“ Zavedení odvodů a zdanění elektřiny z fotovoltaických elektráren tedy v rámci ústavního přezkumu obstálo.

[12] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce nezohlednění individuálních okolností správcem daně. V nálezu Pl. ÚS 17/11 Ústavní soud sice v rámci řízení o abstraktní kontrole norem dospěl k závěru, že zavedení odvodů a zdanění solární elektřiny je ústavně konformní, současně však poznamenal, že „*při abstraktním přezkumu ústavnosti není schopen objektivně prokázat nebo hypoteticky vymodelovat všechny myslitelné situace, které napadená ustanovení v individuálním případě mohou vyvolat. [...] Ústavní soud považuje za samozřejmé a určující pro nalézání práva, že vždy je nezbytné vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu, které jsou založeny na zjištěných skutkových okolnostech. Mnohé případy a jejich specifické okolnosti mohou být značně komplikované a netypické; to však nevyvazuje obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité. 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.*“ (bod 88).

[13] Aplikační praxe následně řešila otázku, prostřednictvím jakých procesních cest lze dostát vyslovenému požadavku pro nalezení spravedlivého řešení v individuálních případech. Již v minulosti Nejvyšší správní soud opakovaně dovodil, že institut stížnosti na postup plátce daně (§ 237 odst. 3 daňového řádu) neumožňuje správci daně zohlednit konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. prosince 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, č. 3000/2014 Sb. NSS, uvedl: „*Stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcu daně při uplatňování srážkové daně. Jedná se o ochranu před nezákonným postupem plátce, o nástroj určený pro řešení sporu mezi plátcem a poplatníkem, 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. Bylo by absurdní klást na plátce povinnost, nota bene bez jakékoliv psané právní úpravy, aby sám posuzoval likvidační účinky solárního odvodu na poplatníka.*“ (bod 38). Vzápětí rozšířený senát dodal, že „*s ohledem na absenci psané právní úpravy řešící výjimečné situace, v nichž vede solární odvod k ekonomické likvidaci poplatníka, je patrné, že použití institutu stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu nemůže bez dalšího představovat efektivní ochranu práv těch poplatníků, do jejichž práv bylo vskutku s ohledem na konkrétní okolnosti jejich případu protiústavně zasazeno. Institut stížnosti tedy 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.*“ (body 40 - 41). Závěry rozšířeného senátu později potvrdil i Ústavní soud, nejdříve formou usnesení o odmítnutí ústavní stížnosti pro zjevnou neopodstatněnost (např. usnesení ze dne 13. května 2014, sp. zn. II. ÚS 1273/14) a následně z důvodu vyjasnění výkladu ústavních norem a způsobu jejich promítnutí do aplikace podústavního práva i nálezem (ze dne 13. ledna 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14).

[14] Posledně jmenovaným nálezem druhý senát Ústavního soudu konstatoval, že zhodnocení rdousícího efektu odvodu se nelze domáhat v rámci řízení o stížnosti na postup plátce daně. Obecné soudy totiž nemohou s ohledem na princip dělby moci příliš extenzivním výkladem nahrazovat činnost zákonodárce a revidovat ustanovení § 237 daňového řádu tak, že by mu přisoudily úplně odlišný smysl zcela v rozporu se zněním zákona a s doktrínou. Není možné, aby soudní moc přiznávala plátcu daně oprávnění, která mu mohou být dána pouze zákonem samotným. Takovou, *contra legem* jdoucí, interpretaci

pokračování

nelze ospravedlnit ani odkazem na předchozí výzvy Ústavního soudu k ochraně vlastnického práva při solárním odvodu v některých specifických případech. Apel Ústavního soudu na hledání spravedlivého řešení učiněný v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 nelze chápat „jako výzvu soudní moci k ‚ohýbání‘ a nepřiměřené interpretaci právních norem obsažených v daňovém řádu, nýbrž jako výzvu dotčeným státním subjektům k přijetí takové právní úpravy, jež by umožňovala plátcí (respektive správci) daně či soudní moci zohlednit v určitých jasně daných případech skutečnost, že solární odvod má na poplatníka likvidační dopad.“ (nález sp. zn. II. ÚS 2216/14, bod 32). Krajský soud v nyní projednávaném řízení tedy posoudil věc zcela správně, když uvedl, že individuálních likvidačních účinků odvodu se nelze dovolávat v řízení o stížnosti na postup plátce daně.

[15] Citace z nálezu II. ÚS 2216/14, ze které stěžovatelka dovozuje povinnost žalovaného rdousící efekt odvodu zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně, je zcela vytržená z kontextu. Hned v následující větě totiž Ústavní soud seznal, že k odepření spravedlnosti nedošlo, „neboť obecné soudy nepopřely již dříve Ústavním soudem vyslovenou možnost žádat při ‚rdousícím‘ efektu o zmírnění následků ‚solárního odvodu‘. Ve svých rozhodnutích pouze upřesnily, jakým postupem se lze těchto eventuálních nároků domáhat.“ (nález sp. zn. II. ÚS 2216/14, bod 39). V úvahu přicházející prostředky ochrany před rdousícím efektem odvodu ostatně Nejvyšší správní soud vymezil v citovaném usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 76/2013 -57 (viz body 47 - 57, v nichž rozšířený senát odkázal na institut prominutí daně podle § 259 a § 260 daňového řádu včetně nastínění řešení případné nečinnosti státních orgánů). Tuto úvahu doplnil Ústavní soud ve zmiňovaném nálezu sp. zn. II. ÚS 2216/14: „Ústavní soud připomíná, že již ve své dřívější judikatuře konstatoval, že je připraven v opodstatněných případech chránit základní práva a svobody stěžovatelů, kteří by byli zasaženi ve svých právech a svobodách nečinností normotvůrce. [...] Do této fáze však případ stěžovatele doposud nedospěl, jelikož nelze tvrdit, že by již nyní bylo zřejmé, že státní moc úmyslně zamýšlela v neakceptovatelné míře zasáhnout do práv a svobod dotčených provozovatelů fotovoltaických elektráren, neboť mj. ani neuběhla doba, v rámci níž stát garantoval návratnost investic do těchto zdrojů.“ (bod 35).

[16] Stěžovatelka dále poukázala na porušení § 5 daňového řádu. Toto ustanovení vyjadřuje zásadu zákonnosti postupu správce daně (odst. 1), zásadu legální licence (odst. 2) a zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti činnosti správce daně (odst. 3). Zásada zdrženlivosti a přiměřenosti, které se stěžovatelka patrně domáhala primárně, sice představuje jednu ze základních zásad správy daní, avšak nelze z ní samotné dovodit pravomoc správce daně zohlednit individuální účinky odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce daně. Takový postup by totiž narážel na zásadu legality (čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu). Současné znění relevantních právních předpisů totiž nedává správci daně pravomoc individuální účinky odvodu v řízení o stížnosti na postup správce daně zohlednit, jak dovodil Ústavní soud i Nejvyšší správní soud (viz body [13]-[14] tohoto rozsudku).

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud věc posoudil správně a přezkoumatelným způsobem. Ze všech výše popsanych důvodů Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zhodnotil jako nedůvodnou a zamítl ji.

[18] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který měl úspěch ve věci, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud nevyhověl žádosti žalovaného o přiznání paušální náhrady hotových výdajů za jeden úkon právní služby analogicky podle advokátního tarifu. Z nálezů Ústavního soudu ze dne 7. října 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13 vyplývá, že paušální náhradu lze přiznat i účastníkovi nezastoupenému advokátem pouze v situacích, kdy by náhrada byla přiznána zastoupenému účastníkovi (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. února 2015, č. j. 4 Afs 13/2015 - 33). Taková situace nyní ovšem nenastala. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu totiž v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, v zásadě není zastoupení důvodně vynaloženým nákladem. Hájit v soudním řízení vlastní rozhodnutí představuje běžnou součást agendy správního orgánu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. dubna 2007 č. j. 6 As 40/2006-87, č. 1260/2007 Sb. NSS). Žalovanému by tedy nemohla být přiznána paušální náhrada hotových výdajů, ani pokud by byl zastoupen advokátem, tudíž mu tuto náhrada nelze přiznat ani v tomto případě, kdy zastoupen není.

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

V Brně dne 25. března 2015

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu