



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci **žalobce: SOLENTE s.r.o.**, se sídlem Dobřenice 168, zast. Mgr. Sandrou Podskalskou, advokátkou se sídlem Údolní 33, Brno, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2013, č. j. 24055/13/5000-14203-711413, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 7. 2014, č. j. 31 Af 67/2013 - 42,

t a k t o :

- I. Návrh na přerušení řízení o kasační stížnosti **se zamítá.**
- II. Kasační stížnost **se zamítá.**
- III. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl shora označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2013, č. j. 24055/13/5000-14203-711413. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu ze dne 7. 1. 2013, č. j. 3292/13/4000-07102-106646, a ze dne 27. 3. 2013, č. j. 105063/13/4000-17104-050259, kterými byly zamítnuty stěžovatelovy stížnosti na postup plátce daně ČEZ Distribuce, a. s.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku, který je dostupný z www.nssoud.cz, uvedl, že stěžovatel požadoval na plátci daně úhradu za dodávku elektrické energie vyrobené ve fotovoltaické elektrárně. Vyfakturovanou částku uhradil plátce daně jen částečně, a to z důvodu provedení odvodu za elektřinu ze slunečního záření dle § 7a 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 účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů“). Stěžovatel s úhradou odvodu za elektřinu ze slunečního záření nesouhlasil a podal plátcí daně žádost o vysvětlení dle § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „daňový řád“). Následně podal stížnost na postup plátce daně.

[3] Krajský soud poukázal na to, že Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, neshledal v obecné rovině zavedení odvodu za elektřinu ze slunečního záření za protiústavní. Ústavní soud však uvedl, že vzhledem k faktickým účinkům, které na regulovaném trhu se sluneční elektřinou odvod vyvolává, a to zejména s ohledem na nárazový charakter odvodu, který teoreticky může mít likvidační účinky projevující se neschopností výrobců dostát svým jinak průběžně plněným závazkům, lze vyžadovat po zákonodárci zajištění mechanismu, jenž umožní individuální přístup k výrobcům, kteří, i kdyby při zvážení podnikatelského rizika předvíдали přijetí určitých restrikcí v budoucnu, nemohli předvídat jejich konkrétní podobu a okamžité účinky. Jestliže zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů sám takový zvláštní mechanismus neobsahuje, považuje Ústavní soud za nezbytné vykládat právní řád takovým způsobem, který by eventuálním likvidačním účinkům odvodu za elektřinu ze slunečního záření mohl předejít.

[4] Tento nálezn se pak stal podkladem pro usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, kde bylo uvedeno, že za stávající právní úpravy je institut prominutí daně nejpriléhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů. Odvod za elektřinu ze slunečního záření je vlastně daní, jeho správu vykonávají územní finanční orgány a postupují přitom podle daňového řádu. Ten upravuje institut prominutí daně přímo ve svém § 260. Citované ustanovení zakládá pravomoc promíjet daň či její příslušenství ministru financí, pokud jde o daně, které spravují ministrem řízené správní orgány, a to buď z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo při mimořádných, zejména živelných událostech. Prominutí daně podle daňového řádu se nyní děje nikoliv individuálním správním rozhodnutím vydaným na základě individuálních žádostí daňových subjektů, nýbrž je z úřední povinnosti učiněným aktem majícím sice konkrétní předmět, není však adresovaný předem určenému daňovému subjektu, nýbrž blíže neohrazené skupině daňových subjektů určitelných ovšem skupinově či druhově. Tímto aktem smíšené povahy (byť formálně nazvaným dle § 260 daňového řádu jako rozhodnutí) může ministr financí vymezit obecně okruh adresátů, stanovit, co konkrétně promíjí a v jakém rozsahu, a vymezit skutkové, hmotněprávní a procesní podmínky, jejichž splnění je předpokladem částečného nebo úplného prominutí daně.

[5] Rozšířený senát pak dodal, že úvaha ministra financí, zda takové rozhodnutí vydat či nevydat, se proto nemůže odehrávat ve sféře „absolutního“ správního uvážení.

[6] Krajský soud konstatoval, že nejpriléhavějším prostředkem k zohlednění konkrétních dopadů odvodu za elektřinu ze slunečního záření na výrobce elektrické energie je institut prominutí daně. Obecná úprava odvodu za elektřinu ze slunečního záření není v rozporu s ústavním pořádkem. Postup žalovaného byl zákonný, neboť elektřina vyrobená ze slunečního záření v roce 2012 se stala předmětem odvodu a plátce jej byl povinen provést. Dalšími námitkami se krajský soud nezabýval, jelikož dle jeho názoru

pokračování

nebyly způsobilé změnit výrok jeho rozhodnutí. Žalobu na základě uvedené argumentace jako nedůvodnou zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že krajský soud v napadeném rozsudku vyšel zejména z důvodů uvedených v nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, a v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57. Dle jeho názoru se však krajský soud od názoru rozšířeného senátu měl odchýlit.

[8] Rozšířený senát dospěl k závěru, že jediným nástrojem, který za současné právní úpravy umožňuje zohledňovat likvidační účinky odvodu za elektřinu ze solárního záření, je institut prominutí daně. Ten však stěžovatel nepovažuje za účinný prostředek nápravy požadovaný judikaturou Ústavního soudu či judikaturou Evropského soudu pro lidská práva. Následně v kasační stížnosti rozebral jednotlivé instituty, které v souvislosti s odvodem za elektřinu ze slunečního záření přicházejí do úvahy, a uvedl, proč je nepovažuje za prostředek nápravy.

[9] Nejprve zmínil žádost o posečkání úhrady daně (odvodu za elektřinu ze slunečního záření) podle § 156 daňového řádu, která dle jeho slov není v dispozici výrobce elektřiny (poplatníka), neboť subjektem, který ji odvádí, je plátce daně (provozovatel distribuční soustavy). Zde stěžovatel odkázal na body [43] až [45] usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 76/2013 - 57.

[10] Ani žádost poplatníka o individuální prominutí daně dle § 259 daňového řádu nelze využít, jelikož zákon nestanoví finančnímu úřadu pravomoc daň (odvod za elektřinu ze slunečního záření) prominout. Zde stěžovatel odkázal na bod [49] zmíněného usnesení rozšířeného senátu.

[11] Hromadné prominutí daně dle § 260 daňového řádu je vydáváno ministrem financí z moci úřední na základě jeho diskreční pravomoci. Byť rozšířený senát naznačuje, že by ministr měl s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 k tomuto prominutí přistoupit, není v procesní dispozici žádného z výrobců elektřiny, aby se tohoto „rozhodnutí“ po ministrovi domohl. V takovém případě není vhodným procesním prostředkem ani žádost o vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu, neboť její uplatnění je podmíněno prominutím daně dle § 260 daňového řádu.

[12] Postup podle § 237 daňového řádu, tedy žádost poplatníka o vysvětlení adresovaná plátcí daně a následnou stížnost na postup plátce daně správci daně, tak stěžovatel považuje za jediný právní nástroj, který má poplatník (výrobce elektřiny) ve své dispozici a který může vést k přezkumu aplikace ustanovení o odvodu za elektřinu ze slunečního záření.

[13] Postup požadovaný v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 76/2013 - 57 je podmíněn aktivitou ministra financí, který však zatím nerozhodl o prominutí odvodu za elektřinu ze slunečního záření. Stěžovatel má za to, že na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, zákonodárná a výkonná moc

nereagovaly tak dlouhou dobu, že mu obecné soudy musí přestat odpírat ochranu s odkazem na nečinnost zákonodárce či ministra financí.

[14] Rozšířený senát nezpochybnil, že výrobce elektřiny ze slunečního záření může podat stížnost na postup plátce, na druhou stranu však konstatoval, že zde nelze přezkoumávat protiústavní dopady aplikace ustanovení o odvodu za elektřinu ze slunečního záření. Tím se z takové stížnosti dle stěžovatele stal pouze formální nástroj, který neposkytuje výrobcí elektřiny obranu. Stěžovatel pak uvedl rozhodnutí Ústavního soudu a Evropského soudu pro lidská práva, z nichž dovozoval právo na účinný prostředek nápravy. Stěžovatel zopakoval, že považuje stížnost dle § 237 daňového řádu za jediný prostředek, který může reálně využít, nicméně soudy jej vykládají tak, že v jeho rámci protiústavnost odvodu nelze posuzovat.

[15] Krajský soud měl dle stěžovatele přezkoumávat protiústavní dopady odvodu za elektřinu ze slunečního záření v jeho případě. Soud měl k dispozici smluvní dokumentaci předloženou stěžovatelem, přijaté i vydané faktury, energetický audit i model ekonomické návratnosti. Stěžovatel ve svých podáních uvedl, jakým způsobem je třeba k posuzování individuální doby návratnosti přistupovat. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu však krajský soud k těmto důkazům nepřihlédl, čímž zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností.

[16] Stěžovatel navrhl napadený rozsudek krajského soudu zrušit společně s rozhodnutím žalovaného a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ústavnost zavedení srážkové daně z elektřiny ze slunečního záření byla opakovaně zpochybňována. Ústavní soud však ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, uvedl, že zavedením odvodu sice došlo ke snížení faktické podpory poskytované provozovatelům fotovoltaických elektráren, ale nejednalo se o zásah, který by znamenal porušení ústavně zaručených práv dotčených subjektů. Správní orgán nemůže posuzovat ústavnost zákonných ustanovení. Správní orgán je pouze povinen přijmout takovou interpretaci, která bude v souladu s ústavními předpisy. Ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů jsou zcela jednoznačná a neumožňují více výkladů. Nelze připustit, aby správní orgán v zájmu ochrany ústavnosti neaplikoval jednoznačná zákonná ustanovení.

[18] S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, žalovaný uvedl, že konkrétní dopady zavedení odvodu za elektřinu ze slunečního záření nelze zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně ani v soudním řízení, které na ně navazuje. Žalovaný navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

pokračování

IV. Replika stěžovatele a jeho návrh na přerušení řízení o kasační stížnosti

[19] K vázanosti soudní i výkonné moci nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 stěžovatel uvedl, že soudy se mohou od závěrů dříve vyslovených Ústavním soudem odchýlit, pokud pro takový postup existují dobré důvody. Má rovněž za to, že za projev svévole nemůže být považováno, pokud by se žalovaný odchýlil od zákonných ustanovení z důvodu ochrany ústavnosti.

[20] Stěžovatel rovněž poznamenal, že z vyjádření Ministerstva financí ze dne 19. 9. 2014, které přiložil, vyplývá, že veškeré žádosti o prominutí daně byly vypořádány jako podněty k vydání aktu ministra financí dle § 260 daňového řádu. Dle stěžovatele je evidentní, že institut prominutí daně dle § 260 daňového řádu není v praxi efektivním prostředkem nápravy. To dle něj potvrzuje i Ministerstvo financí ve svém sdělení ze dne 17. 10. 2014, kde se vyjadřuje k technickým limitům aplikace závěrů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Ministerstvo poukázalo na tiskovou zprávu, dle které mají výrobci elektrické energie ze slunečního záření řešit „rdousící“ efekt odvodu žádostí o posečkání jiné daně, než je odvod za elektřinu ze slunečního záření.

[21] Stěžovatel z toho dovozuje, že ministr financí žádné kroky ve smyslu § 260 daňového řádu neučinil a ani v nejbližší době učinit nehodlá. Je tedy dle jeho názoru na čase, aby soudní moc začala plnit své poslání a neodkazovala na to, že je třeba dát výkonné moci čas pro uskutečnění kroků požadovaných Ústavním soudem. Řešení předvídané Ministerstvem financí v jeho tiskové zprávě navíc likvidační efekt odvodu za elektřinu ze slunečního záření neřeší, jen ho oddaluje. Předpokladem takového řešení navíc je, že výrobcům kromě zmíněného odvodu vzniká povinnost hradit i jiné daně, které dosahují takové výše, aby posečkání s jejich platbou zabránilo protiústavním dopadům aplikace odvodu za elektřinu ze slunečního záření.

[22] Stěžovatel dále podal návrh, aby Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti přerušil, což odůvodnil tím, že podal stížnost k Evropskému soudu pro lidská práva, v níž namítl, že došlo k porušení jeho práva na legitimní očekávání, které nebylo doprovázeno procesními zárukami. Stěžovatel tak navrhl, aby do rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva o jeho stížnosti bylo řízení o kasační stížnosti přerušeno.

V. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátkou. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[24] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že je provozovatelem fotovoltaické elektrárny, která byla uvedena do provozu v roce 2010. Dále ze spisu vyplynulo, že ČEZ Distribuce, a. s., stěžovateli neproplatil v plné výši faktury za dodávku elektrické energie vyrobené v jeho fotovoltaické elektrárně „FVE – Dobřenice 168“. Důvodem bylo, že ze strany plátce daně, ČEZ Distribuce, a. s., byla u stěžovatele provedena srážka odvodu za elektřinu ze slunečního záření ve smyslu § 7a zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, a to za období července, srpna, září, října, listopadu a prosince 2012.

[25] Stěžovatel podal u plátce daně žádosti o vysvětlení dle § 237 odst. 1 daňového řádu, kterých se mu dostalo a v nichž bylo poukázáno na zákonnou povinnost plátce daně provést srážku odvodu za elektřinu ze slunečního záření. Poté stěžovatel podal stížnosti na postup plátce daně ve smyslu § 237 odst. 3 daňového řádu, které byly Specializovaným finančním úřadem zamítnuty, což bylo v odvolacím řízení potvrzeno žalovaným v jeho rozhodnutí ze dne 26. 9. 2013, č. j. 24055/13/5000-14203-711413. Uvedené rozhodnutí žalovaného pak bylo předmětem přezkumu před krajským soudem.

[26] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou stěžovatel spatřoval v tom, že krajský soud se vůbec nezabýval jeho tvrzeními a předloženými důkazy o neústavním dopadu odvodu za elektřinu ze slunečního záření v nynějším případě. K tomu lze podotknout, že krajský soud srozumitelným způsobem vysvětlil, proč není možno konkrétní dopady zmíněného odvodu zohlednit ani v řízení o stížnosti dle § 237 daňového řádu, ani v soudním řízení, které na ně navazuje. Z napadeného rozsudku je tak patrné, jakým způsobem krajský soud reagoval na žalobní námitky a jeho rozsudek proto není nepřezkoumatelný.

[27] Nejvyšší správní soud se tak může zabývat tím, zda lze tvrzené neústavní dopady odvodu za elektřinu ze slunečního záření zohledňovat v řízení na postup plátce daně či soudním řízení, které na ně navazuje, k čemuž směřuje kasační stížnost.

[28] K ústavnosti odvodu za elektřinu ze slunečního záření se v minulosti vyjádřil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (publikovaném pod č. 220/2012 Sb. či jako N 102/65 SbNU 367, dostupném z <http://nalus.usoud.cz> stejně jako další zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu). Ústavní soud neshledal zavedení odvodu za elektřinu ze slunečního záření v obecné rovině protiústavním. Uvedl však i to (v bodech 88. a 89. svého nálezu), že daný odvod může teoreticky mít v individuálních případech likvidační účinky, a proto lze vyžadovat po zákonodárci zajištění mechanismu, jenž umožní individuální přístup k výrobcům, kteří, i kdyby při zvážení podnikatelského rizika předvíдали přijetí určitých restrikcí v budoucnu, nemohli předvídat jejich konkrétní podobu a okamžité účinky.

[29] Stěžovatelova argumentace v kasační stížnosti se pak týká otázky, zda lze otázky dopadu odvodu za elektřinu ze slunečního záření řešit v řízení o stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu a případném navazujícím soudním řízení.

[30] Stěžovatel v daném ohledu polemizuje se závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, publ. pod č. 3000/2014 Sb. NSS (dostupného z www.nssoud.cz stejně jako další zde citovaná rozhodnutí zdejšího soudu), dle něhož konkrétní dopady odvodu za elektřinu ze

pokračování

slunečního záření na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení, které na ně navazuje.

[31] Stěžovatel naopak tvrdí, že jediné stížnost na postup plátce dle § 237 daňového řádu představuje právní nástroj, pomocí něhož lze v individuálních případech zohlednit případný likvidační dopad odvodu za elektřinu ze slunečního záření. K tomuto závěru dospěl na základě argumentace, že takové zohlednění nelze provést skrze jiné právní instituty. Konkrétně pak uvedl, proč si myslí, že k naznačenému účelu není využitelná ani žádost dle § 156 daňového řádu o posečkání úhrady odvodu za elektřinu ze slunečního záření, ani žádost poplatníka o prominutí daně (zmíněného odvodu) dle § 259 daňového řádu ani prominutí daně dle § 260 daňového řádu.

[32] Nejvyšší správní soud neshledal žádného důvodu odchýlit se od závěru rozšířeného senátu vysloveného v části III.4 jeho usnesení č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, kde bylo objasněno, proč institut stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu neumožňuje zohlednit konkrétní dopady odvodu za elektřinu ze slunečního záření. Tyto důvody lze shrnout následovně. Pokud plátce odvod nesrazí či nevybere ve správné výši, případně neodvede do státního rozpočtu včas, je to plátce, komu bude solární odvod stanoven (vyměřen) k přímé úhradě a uložena sankce, nikoli poplatník, jehož příjem je předmětem solárního odvodu. Stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcí daně při uplatňování srážkové daně (jde o nástroj určený pro „řešení sporu mezi plátcem a poplatníkem“). Bylo by absurdní klást na plátce povinnost, *nota bene* bez jakékoliv psané právní úpravy, aby sám posuzoval likvidační účinky odvodu za elektřinu ze slunečního záření na poplatníka. Zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů totiž 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 umožní individuální přístup k výrobcům. Bylo by z ústavního hlediska a s ohledem na požadavky dělby moci přinejmenším problematické, aby neexistenci psané právní úpravy nahradila bez dalšího moc soudní. V podrobnostech lze odkázat na citované usnesení rozšířeného senátu.

[33] Uvedené závěry byly aprobovány Ústavním soudem v nálezu ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, který též vyvrací stěžovatelův názor, že lze interpretačně dotvořit institut stížnosti na postup plátce daně tak, aby na jeho podkladě mohlo dojít k následnému soudnímu posouzení, zda odvod za elektřinu ze slunečního záření nedopadl na poplatníka ústavně nepřipustným způsobem. Ústavní soud v bodech 30. až 32. uvedeného nálezu konstatoval: *„Zároveň však, jak vytkl též rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, je důležité zdůraznit, že v rámci tohoto řízení může následně správce daně přezkoumat pouze postup plátce daně z hlediska dodržení zákonných norem. Neboli v případech solárního odvodu zhodnotit, zda při jeho srážce byla dodržena ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů. Tento zákon přitom z hlediska osvobození od solárního odvodu v ustanovení § 7d, účinném do 29. 5. 2012, stanovil, že „od odvodu je osvobozena elektřina vyrobená ze slunečního záření ve výrobně elektřiny s instalovaným výkonem výroby do 30 kW, která je umístěna na střešní konstrukci nebo obvodové zdi jedné budovy spojené se zemí pevným základem evidované v katastru nemovitostí.“ Další výjimky ze solárního odvodu, na základě kterých by byl poplatník, respektive plátce odvodu, své zákonné povinnosti zproštěn, zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů neobsahoval, což ostatně zmínil Ústavní soud již v nálezu Pl. ÚS 17/11. Za této situace tedy institut stížnosti na postup plátce daně*

neumožňoval individuální přístup k dotčeným výrobcům elektřiny ze slunečního záření zasaženým rdousícím efektem, neboť zákon nepředvídal možnost neplacení solárního odvodu z důvodu masivního zásahu do majetkové podstaty poplatníka. Opačný výklad by byl ve značném rozporu s dikcí příslušných ustanovení daňového řádu a ve své podstatě by překračoval meze akceptovatelné interpretace právních norem.

Ústavní soud sice ve své judikatuře, jíž se dovolává stěžovatel, opakovaně zdůraznil preferenci ústavně konformního výkladu právních předpisů, když zdůraznil, že obecné soudy nejsou absolutně vázány doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku [srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997 (N 13/7 SbNU 87; 63/1997 Sb.)]. Zároveň však obecné soudy nemohou příliš extenzivním výkladem nahrazovat činnost zákonodárce, neboť by tak docházelo k narušení dělby moci ve státě. Úlohou soudní moci je totiž interpretace a aplikace právních norem a naplnění tak vůle zákonodárce, nikoli prostřednictvím výkladu pozměňování této vůle, jež je vyjádřena v jednotlivých právních normách. Normotvůrcem projevenou vůli tak v případě stěžovatele nelze revidovat takovou interpretací ustanovení § 237 daňového řádu, jež by natolik pozměnila podstatu a charakter stížnosti na postup plátce daně, že by jí v rozporu se zněním zákona i tradiční jurisprudencí přisoudila naprosto odlišný smysl. Pokud by totiž soudy, včetně soudu Ústavního, akceptovaly stěžovatelem navrhovaný postup, fakticky by docházelo k situaci, kdy by soudní moc dávala především plátci daně oprávnění, která mu mohou být dána pouze zákonem samotným. Nemožnost takové, contra legem jdoucí, interpretace, nemůže být ospravedlněna ani odkazem na předchozí výzvy Ústavního soudu k ochraně vlastnického práva při solárním odvodu v některých specifických případech.

Za této situace je nutno odlišit ústavně konformní výklad, který respektuje ústavní principy, a výklad, který již překračuje rámec možné interpretace právních norem. Zatímco první případ je žádoucí, neboť dotváří vůli zákonodárce, avšak nikterak ji v zásadě nepozměňuje, druhý je nutno odmítnout s ohledem na funkci a úkoly jednotlivých mocí ve státě, když pouze Ústavní soud je specificky nadán pravomocí revidovat vůli zákonodárce v řízeních o návrhu na zrušení zákona nebo jiného právního předpisu anebo jejich jednotlivých ustanovení, pokud jsou v rozporu s ústavním zákonem [srov. čl. 87 odst. 1 písm. a), b) Ústavy, resp. ustanovení § 70 odst. 1 či § 74 zákona o Ústavním soudu]. Takto ostatně již posuzoval soulad solárního odvodu s ústavním pořádkem, přičemž jej neshledal rozporným. Jeho apel na eventuální zhodnocení rdousícího efektu na provozovatele fotovoltaických elektráren pak 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 plátci (respektive správci) daně či soudní moci zohlednit v určitých jasně daných případech skutečnost, že solární odvod má na poplatníka likvidační dopad. Jinými slovy řečeno, není úkolem Ústavního soudu, aby finanční správě přesně určoval, jakými způsoby a metodami naplní dříve vymezené ústavní limity, pokud daného cíle dosáhne a pokud zvolené metody budou ústavně konformní (zejména z hlediska právní jistoty, předvídatelnosti a proporcionality).“

[34] Z uvedených důvodů je zřejmé, že institut stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu svou povahou neumožňuje zohlednit případné likvidační účinky odvodu za elektřinu ze slunečního záření, což nelze překlenout ani výkladem daného ustanovení,

pokračování

jak potvrdil Ústavní soud v citovaném nálezu. Povahu institutu stížnosti na postup plátce daně ani možnost jeho interpretace nemůže změnit stěžovatelova argumentace, že ani jiné instituty dle jeho mínění neumožňují zohlednit, zda na něj odvod dopadl ústavně nepřipustným způsobem. Taková argumentaci totiž neodstraňuje žádný z důvodů shrnutých v bodech [32] až [33] výše, pro které k danému účelu stížnost dle § 237 daňového řádu užít nelze.

[35] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že od vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, uplynula již dlouhá doba a zákonná ani výkonná moc na požadavky Ústavního soudu dle stěžovatele adekvátně nereagovaly. Stěžovatel se odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 20/05 (N 47/40 SbNU 389; č. 252/2006 Sb.), dožaduje toho, aby mu soudy přestaly odpírat ochranu s poukazem na nečinnost zákonodárce, resp. ministra financí.

[36] I tuto stěžovatelovu argumentaci lze vypořádat tím, co již konstatoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14 (a to v bodě 35.). Ústavní soud zde uvedl: „*V této souvislosti Ústavní soud připomíná, že již ve své dřívější judikatuře konstatoval, že je připraven v opodstatněných případech chránit základní práva a svobody stěžovatelů, kteří by byly zasaženi ve svých právech a svobodách nečinností normotvůrce. Takto zdůraznil, že dlouhodobou nečinnost Parlamentu České republiky lze v některých případech považovat za neslučitelnou s požadavky právního státu, přičemž jestliže některá ze složek moci přestoupí ústavní rámec svého vymezení, svoji pravomoc, nebo naopak neplní své úlohy a tím brání v řádném fungování druhé (v posuzovaném případě soudní) moci, musí nastoupit kontrolní mechanismus brzd a vyvažování [srov. kupř. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 20/05 ze dne 28. 2. 2006 (N 47/40 SbNU 389; 252/2006 Sb.)]. 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. Za této situace (i přes stěžovatelovy poukazy na prozatím referované ztráty) tedy nelze dospět jednoznačně k závěru, že by bylo v neúměrné míře zasaženo vlastnické právo stěžovatele (či stěžovatelů ve skutkově podobných případech), a proto není možné jakkoli nabrazovat normotvorbu zákonodárce pro stěžovatele výhodnou interpretací právních norem.*“

[37] Stěžovatel poukázal na to, že zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů neumožňuje odvod ve smyslu § 7a a násl. tohoto zákona prominout a ani ministr financí do současnosti nerozhodl dle § 260 daňového řádu o jeho prominutí, ačkoli institut prominutí daně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu označil za stávající právní úpravy za nejprůběhavější prostředek k zohlednění individuálních účinků odvodu za elektřinu ze slunečního záření. K tomu bylo v replice k vyjádření žalovaného dodáno, že Ministerstvo financí, jak vyplývá z jeho předložených vyjádření, považuje prominutí daně ve smyslu § 260 daňového řádu za „*krajně problematické*“.

[38] Na druhou stranu je ze stěžovatelovy repliky zřejmé, že je obeznámen s tím, že Ministerstvo financí a finanční správa zastávají názor, že „*rdousící efekt*“ odvodu za elektřinu ze slunečního záření lze řešit pomocí § 156 a § 157 daňového řádu posečkáním úhrady jiných daní než zmíněného odvodu, u kterých výrobci elektřiny ze slunečního záření vzniká povinnost úhrady daně (např. daně z příjmů či daně z přidané hodnoty). Z důvodu tvrdosti založené ekonomickými nebo sociálními poměry daňového subjektu lze

navíc upustit od předepsání úroku z posečkání. K tomu srov. upozornění finanční správy ze dne 18. 9. 2014 zveřejněné na stránkách daňové správy pod názvem *Řešení možných individuálních likvidačních účinků odvodu z elektřiny ze slunečního záření*, které je dostupné online z www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2014/reseni-moznych-individualnich-likvidacni-5347.

[39] Nejvyšší správní soud již v minulosti reagoval na výše popsanou situaci (body [37] a [38] shora), a to v rozsudku ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 121/2014 - 52. S odkazem na dané rozhodnutí lze uvést, že není věcí soudní moci diktovat veřejné správě konkrétní způsoby naplnění jejích ústavních povinností. Řešení navržené rozšířeným senátem má samozřejmě stále svoji významnou relevanci. Rozšířený senát na konkrétním případě modeloval možnost eliminace likvidačních účinků odvodu; byl ovšem při svém rozhodování vázán jednak vlastní pravomocí řešit předloženou spornou právní otázku (a jen ji), jednak skutkovým a právním půdorysem posuzované věci. Na něm formuloval své závěry a nemohl se vymknout do oblasti jiných daňových povinností daňového subjektu a jeho celkové ekonomické situace. Na rozdíl od rozšířeného senátu má daňová exekutiva možnost rozvinout úvahu o zmírnění likvidačních účinků i jinými prostředky – a to posouzením celkové ekonomické situace daňového subjektu se zohledněním a znalostí jeho pozic ve všech daních.

[40] S odvoláním na zmíněný rozsudek sp. zn. 1 Afs 121/2014 lze dodat, že nelze nyní předjímat, zda k dosažení ústavně žádoucího stavu, tedy k tomu, aby v těch případech, v nichž je to vskutku odůvodněné, byl případný likvidační efekt solárního odvodu eliminován, postačí posečkání s jinou daní, než je odvod za elektřinu ze slunečního záření, která byla výrobcí elektrické energie ze slunečního záření uložena. Je dobře možné, že vzhledem k rámcovým ekonomickým podmínkám a s ohledem na to, jaký typ osob v oboru výroby elektřiny ze solárního záření převážně podniká, postačí toliko uplatnění institutu posečkání daně. Pokud by tomu tak bylo, nebylo by možno veřejné správě vytýkat nevydání „rozhodnutí“ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť by to s ohledem na konkrétní rámcové ekonomické podmínky nebylo nezbytné. Je však na veřejné správě, aby pečlivě a průběžně analyzovala rámcové podmínky hospodaření subjektů v oboru výroby elektřiny ze solárního záření a v případě, že by se taková nutnost objevila, včas reagovala vydáním uvedeného rozhodnutí.

[41] Pro řízení o nynější kasační stížnosti je však zásadní, že institut stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu z důvodů již výše vyložených svou povahou neumožňuje zohlednit případné likvidační účinky odvodu za elektřinu ze slunečního záření. Na tom nic nemění, že zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů neupravuje institut prominutí odvodu za elektřinu ze sluneční energie, že ministr financí do současnosti nevydal žádné „rozhodnutí“ o prominutí tohoto odvodu u výrobců elektrické energie a že posečkání s odvodem je nevhodný institut k zohlednění případných likvidačních účinků předmětného odvodu, a to z důvodů uvedených v bodech [43] až [45] usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 76/2013 - 57. Nejde totiž o důvody, které by mohly překlenout charakter institutu stížnosti či možnost jeho výkladu, která nekoliduje s dělbou moci ve státě.

[42] Pro případ, že by rámcové podmínky hospodaření subjektů v oboru výroby elektřiny ze slunečního záření vedly k nutnosti postupu dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového

pokračování

řádu, poukázal Nejvyšší správní soud na možnou procesní reakci dotčených subjektů v bodě [36] rozsudku ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 121/2014 - 52 (shodně pak v bodě [31] rozsudku ze dne 31. 3. 2015, č. j. 2 Afs 156/2014 - 40, a v bodě [46] rozsudku ze dne 25. 3. 2015, č. j. 1 Afs 256/2014 - 28). Tímto odkazem se dá reagovat na stěžovatelova tvrzení, že nemá prostředek nápravy.

[43] Nejvyšší správní soud neshledal ani důvod řízení o kasační stížnosti přerušit z důvodu, že stěžovatel podal stížnost k Evropskému soudu pro lidská práva. Zahájení řízení před tímto soudem nepředstavuje žádný z důvodů dle § 48 odst. 1 a 2 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., pro které by Nejvyšší správní soud musel řízení o kasační stížnosti obligatorně přerušit. Při řešení nynějšího sporu mohl zdejší soud navázat jak na svou předešlou judikaturu, tak judikaturu Ústavního soudu, od níž se nehodlal odchýlit, nepovažoval tak za nutné řízení o kasační stížnosti přerušit. Výrokem I. tohoto rozsudku byl proto zamítnut stěžovatelův návrh na přerušení řízení.

VI. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání, jelikož takový postup ust. § 109 odst. 2 s. ř. s. předvídá.

[45] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. dubna 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu