



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně: **jrprojekt s. r. o.**, se sídlem nám. 14. října 1307/2, Praha 5, zastoupený Mgr. Přemyslem Pechlátěm, advokátem se sídlem Heydukova 505/3, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2013, č. j. 13588/13/5000-14203-702459 v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 12. 2014, č. j. 15 Af 113/2013 – 41.

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví specifikovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dvěma rozhodnutím Finančního úřadu v Děčíně (dále také „správní orgán prvního stupně“ nebo „správce daně“). Správce daně rozhodl podle § 237 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), o stížnostech žalobkyně na postup plátce daně ČEZ Distribuce, a. s. (dále jen „plátce daně“), při odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „odvod“) podle § 7a a následujících zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny

z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podpoře“) tak, že tyto stížnosti zamítl.

[2] V odůvodnění prvostupňových rozhodnutí správce daně krom dalšího uvedl, že plátce odvodu měl v posuzovaném případě bez výjimky zákonnou povinnost srazit, vybrat a odvést předmětný odvod, neboť byly naplněny zákonné podmínky pro odvod za elektřinu vyrobenou ze slunečního záření, z čehož vyplývá, že plátce odvodu při řádném splnění své zákonné odvodové povinnosti v podobě srážky vůči poplatníkovi postupoval zcela v souladu s platnou a účinnou právní úpravou zakotvenou v zákoně o podpoře a v daňovém řádu, aniž by svým jednáním porušil jakékoliv právní předpisy, jimiž byl přímo ze zákona vázán.

[3] Žalovaný posoudil námitky, jež byly žalobkyní uplatněny v odvoláních proti prvostupňovým rozhodnutím, jako nedůvodné. Prvostupňová rozhodnutí byla podle žalovaného vydána plně v souladu s platnými právními normami. Plátce daně má zákonnou povinnost srazit, vybrat a odvést odvod za elektřinu ze slunečního záření a není v jeho moci posuzovat, zda zákon je či není v souladu s ústavním pořádkem. Žalovaný poté odkázal na nález pléna Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kterým argumentoval proti žalobkyní namítanému nepřipustně retroaktivnímu působení zákona o podpoře a porušení práva na ochranu majetku podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, ve které namítala nesprávnost a nezákonnost tohoto rozhodnutí, neboť postup plátce daně nebylo možné považovat za postup v souladu se zákonem, a i nadále trvala na svém tvrzení, že právní úprava zákona o podpoře je nepřipustně retroaktivní, a proto ji nelze považovat za úpravu konformní se základními zásadami, na kterých je postaveno daňové právo, ani se samotným ústavním pořádkem České republiky.

[5] Krajský soud se v napadeném rozsudku s argumentací stěžovatelky vypořádal především s odkazem na nález Pl. ÚS 17/11, ve kterém Ústavní soud při abstraktní kontrole ústavnosti neshledal příslušná ustanovení zákona o podpoře protiústavními. Podle krajského soudu tento nález zároveň vyvolal otázku, jak vyložit pokyn Ústavního soudu, dle něhož mají obecné soudy udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité. K tomu odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57 (dále jen „usnesení rozšířeného senátu“), v němž rozšířený senát dovodil, že institut stížnosti na postup plátce daně není za stávající právní úpravy nástrojem, který by správci daně umožnil posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a který by v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu. Krajský soud uvedl, že nemá důvod se od názoru rozšířeného senátu odchylovat. Uzavřel proto, že bez ohledu na to, zda stěžovatelka svá tvrzení a důkazy o protiústavnosti odvodu a jeho likvidačním dopadu na svou osobu uplatnila v daňovém řízení nebo v řízení před soudem, nemohly tyto skutečnosti být v těchto řízeních jakkoliv zohledněny a nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí správních orgánů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Jako důvody své stížnosti uvedla § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[7] Stěžovatelka je toho názoru, že krajský soud se neřídil nálezem Pl. ÚS 17/11, neboť pro spravedlivé rozhodnutí v řízení o podané žalobě ničeho neučinil, což považuje za rozporné s pokynem Ústavního soudu, dle kterého mají obecné soudy udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité. V této souvislosti stěžovatelka namítá, že usnesení rozšířeného senátu, na něž krajský soud v napadeném rozsudku v podstatné míře odkázal, je ve zjevném rozporu s výše označeným nálezem Ústavního soudu, přičemž pokud krajský soud upřednostnil názor obsažený v usnesení rozšířeného senátu, aniž by při svých úvahách dal průchod argumentaci obsažené v nálezu Pl. ÚS 17/11, je takový postup jistě v rozporu jak se zákonem a ústavním pořádkem České republiky, tak i s předpisy práva evropského (primárního i sekundárního).

[8] Dále stěžovatelka zůstává přesvědčena o tom, že právní úprava zákona o podpoře, která stanovila, počínaje dnem 1. 1. 2011, podmínky odvodu za elektřinu ze slunečního záření, je úpravou protiústavní, a to jednak pro nepřipustnou retroaktivitu a jednak pro likvidační účinky ve vztahu k její majetkové podstatě. K tomu dodává, že její situace je nepochybně specifickým případem, u něhož by mělo být v rámci soudního přezkumu posouzeno, jakým způsobem solární odvod do její majetkové podstaty zasáhl. Krajský soud tedy byl povinen v rámci rozhodování zohlednit její tvrzení a navržené důkazy o protiústavnosti odvodu a jeho likvidačním dopadu na stěžovatelku. Měl tedy celou věc řádně projednat a rozhodnout o ní.

[9] Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, přejatým z usnesení rozšířeného senátu, dle něhož je za stávající právní úpravy nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků solárního odvodu institut prominutí daně, jehož úprava však 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. Stěžovatelka je přesvědčena, že v současné situaci, kdy institut prominutí daně není v právním řádu žádným způsobem upraven a žádný z orgánů veřejné moci tedy fakticky nemá možnost takovýto institut k zohlednění likvidačních účinků solárního odvodu na jednotlivé výrobce aplikovat, nesmí soud odmítnout v dané věci jednat a rozhodovat, neboť takový jeho postup navozuje zcela jednoznačně situaci odnětí možnosti spravedlivého posouzení předmětné věci. V opačném případě by totiž soud rozhodně neudělal vše pro spravedlivé řešení konkrétního případu a rozhodně by tak nepostupoval podle toho, k čemu jej zavázal ve svém nálezu Ústavní soud. Stěžovatelka shrnuje, že pokud v rámci soudního přezkumu soud zcela odmítá posuzovat konkrétní případ konkrétního výrobce elektrické energie z obnovitelných zdrojů i přesto, že mu takový postup ukládá Ústavní soud, a i přesto, že k takovému soudnímu přezkumu mu stěžovatelka nabídla celou řadu důkazních prostředků, pak nelze než uzavřít, že jeho postup nebyl souladný se zákonem, respektive že napadené rozhodnutí je nezákonné,

neboť spočívá v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Je rovněž nepochybné, že takové rozhodnutí soudu lze označit za nepřezkoumatelné, neboť trpí nedostatkem důvodů, tedy vadou, která měla za následek jeho nezákonnost.

[10] Stěžovatelka poukazuje, že pokud nemá jinou účinnou a její činností ovlivnitelnou možnost jak zamezení likvidačního dopadu solárního odvodu docílit, je nepochybné, že napadený rozsudek je třeba považovat za rozporný i s právem evropským, a to jak v rovině práva primárního, tak sekundárního. Jako porušení primárního práva, konkrétně zásady ochrany legitimního očekávání a zásady právní jistoty, spatřuje stěžovatelka zavedení solárního odvodu, které je rovněž diskriminačním opatřením a dostává se též do střetu se zaručenou zásadou svobodného pohybu kapitálu. Stěžovatelka uzavírá, že zavedením solárního odvodu došlo i k porušení směrnic, které měly být dotčeny právní úpravou do českého právního řádu implementovány, a to konkrétně směrnice 2001/77/ES o podpoře elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů energie na vnitřním trhu s elektřinou (dále jen „směrnice 2001/77/ES“), směrnice 2009/28/ES o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů (dále jen „směrnice 2009/28/ES“) a směrnice 2005/89/ES o opatřeních pro zabezpečení dodávek elektřiny a investic do infrastruktury.

[11] Konečně stěžovatelka namítá, že se krajský soud zřejmě zabýval její žalobou povrchně, což má vyplývat z časové dotace, kterou si na projednání žaloby vyčlenil, když se během deseti minut stačil vypořádat s celou řadou důkazních návrhů, které byly ze strany žalobce předloženy k prokázání jejích tvrzení. Stěžovatelka rovněž podotýká, že písemné vyhotovení rozsudku bylo jejímu právnímu zástupci doručeno již dne 18. 12. 2014, tedy tři dny po skončení jednání, na němž byl rozsudek vyhlášen. Takovou rychlost považuje stěžovatelka za poněkud zarážející vzhledem ke skutečnosti, že na samotné projednání žaloby musela čekat téměř dva roky.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na příslušnou judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu a uvedl, že jeho postup byl v daném případě zcela v souladu s relevantní procesní i hmotněprávní úpravou včetně relevantní judikatury. Při přezkumu postupu plátce daně byli správci daně obou stupňů vázáni zákonem a napadený postup společnosti ČEZ Distribuce, a. s. posuzovali z hlediska souladu s platnou a účinnou právní úpravou, jejíž ústavní konformita byla potvrzena Ústavním soudem. Správní orgán nemůže posuzovat ústavnost jednotlivých zákonných ustanovení, resp. ústavnost situace vzniklé v důsledku jejich aplikace. Pouze pokud by znění zákona připouštělo různé výklady, musel by se přiklonit k takové interpretaci, která bude v souladu s Ústavou a ústavními předpisy. Ustanovení zákona o podpoře jsou nicméně zcela jednoznačná a neumožňují více výkladů. Nelze připustit, že by správní orgán, byť v zájmu ústavnosti, předmětnou právní úpravu neaplikoval, neboť by se z jeho strany jednalo o zcela zřejmý projev svévole, navíc pokud přezkum ústavnosti byl již proveden Ústavním soudem. Otázkou rozporu zavedení solárního odvodu s uniijním právem se již mnohokrát zabýval Nejvyšší správní soud, který žádný rozpor v tomto směru neshledal (viz např. rozsudek ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 80/2012 - 40, či ze dne 7. 5. 2014, č. j. 2 Afs 73/2014 - 36 aj.). Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je přípustná. Její důvodnost Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud již v minulosti opakovaně rozhodoval o kasačních stížnostech provozovatelů solárních elektráren proti rozhodnutím správních soudů o žalobách proti rozhodnutím orgánů finanční správy ve věcech stížností na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu, jimiž se stěžovatelé v soudním řízení správním domáhali zejména zohlednění likvidačního efektu zavedení solárního odvodu, a to např. v rozsudcích ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 121/2014 - 52, ze dne 16. 1. 2014, č. j. 7 Afs 108/2013 - 36, ze dne 18. 4. 2014, č. j. 8 Afs 3/2014 - 39, či ze dne ze dne 14. 5. 2014, č. j. 10 Afs 18/2014 - 48. Poněvadž v nynějším řízení o kasační stížnosti se jedná o meritorně obdobnou věc, kasační soud se při posouzení kasační stížnosti přidržel závěrů dříve vyslovenými a na odůvodnění těchto rozhodnutí rovněž přiměřeně odkazuje.

[16] Stěžovatelka uplatňuje dva kasační důvody – nezákonnost napadeného rozsudku [§ 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. Za nepřezkoumatelné rozhodnutí pak lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, nebo z nějž nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, rozhodnutí, z nějž nelze seznat, co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem 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, kde není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (srov. kupř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS).

[17] Ve vztahu k uplatněnému kasačnímu důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnosti spočívající v jiné vadě řízení před soudem, stěžovatelka uvedla, že krajský soud se její žalobou zabýval povrchně, a odkázala přitom na rychlost průběhu jednání před soudem a nestandardně rychlé písemné vyhotovení a doručení napadeného rozsudku. Rozhodnutí také označila za nedostatečně odůvodněné.

[18] Nejvyšší správní soud zjistil z obsahu spisu krajského soudu, konkrétně z protokolu o jednání před krajským soudem, že toto jednání, při kterém byl přítomen zástupce stěžovatelky, trvalo deset minut. Z protokolu dále vyplývá, že soud usnesením rozhodl o důkazních návrzích zástupce stěžovatelky po tiché poradě bez přerušení jednání tak, že tyto neprovedl, přičemž toto své usnesení stručně odůvodnil. K dotazu soudu pak bylo zástupcem stěžovatelky prohlášeno, že se již k věci nehodlá dále vyjadřovat a nemá další návrhy na provedení dokazování. Protokol byl zástupcem stěžovatelky podepsán.

[19] Nejvyšší správní soud neshledal v postupu krajského soudu při jednání žádného pochybení. S přihlédnutím k písemnému vyhotovení napadeného rozsudku, zejména pak k části odůvodnění, v níž se krajský soud vyjadřuje k neprovedení stěžovatelkou navržených důkazů, je zřejmé, že krajský soud tyto důkazní návrhy odmítl pro jejich nadbytečnost. Ze samotné délky jednání pak podle Nejvyššího správního soudu nelze usuzovat na povrchnost projednání či posouzení věci krajským soudem; zástupce stěžovatelky byl jednání přítomen a měl možnost uplatnit svou argumentaci. V dané věci spatřuje Nejvyšší správní soud opodstatněnost takto krátce trvajícího jednání zejména ve skutečnosti, že předmětné důkazní návrhy měly prokázat likvidační efekt solárního odvodu na stěžovatelku, přičemž v době jednání před krajským soudem již existovalo usnesení rozšířeného senátu, jež konstatuje nemožnost zohlednění likvidačního efektu v řízení o stížnosti na postup plátce daně a v soudním řízení navazujícím. Obdobně pak lze argumentovat ve prospěch „zarážející rychlosti“ písemného vyhotovení napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud proto neshledal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v jiné vadě řízení před soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[20] Co se týče stěžovatelčiny námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, Nejvyšší správní soud s odkazem na výše vyložený pojem nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů rozhodnutí připouští, že nerespektování nálezu Ústavního soudu by mohlo být způsobilé zapříčinit nepřezkoumatelnost rozhodnutí, to však pouze tehdy, pokud by s ním bylo ve zjevném rozporu a tento rozpor by postrádal náležitý odůvodnění. V případě napadeného rozsudku tomu tak není. Krajský soud zcela srozumitelně odůvodnil, proč nemohl naplnit obecný pokyn Ústavního soudu, dle kterého má být učiněno vše pro spravedlivé řešení, jakkoli to může být složité. Přidržel se přitom názoru Nejvyššího správního soudu, podaného ve shora označeném usnesení rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud má za to, že nález sp. zn. Pl. ÚS 17/11 a usnesení rozšířeného senátu nejsou ve vzájemném rozporu, naopak později uvedené rozhodnutí upřesňuje předmětný nález Ústavního soudu, zejména pak obecný pokyn adresovaný obecným soudům. K tomu patří dodat, že usnesení rozšířeného senátu bylo nepřímě aprobováno Ústavním soudem např. v nálezu ze dne 13. ledna 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, ve kterém druhý senát Ústavního soudu uzavřel, že „*prokázání rdousícího efektu při solárním odvodu není možné prostřednictvím stížnosti na postup plátce daně.*“ Rovněž je třeba uvést, že rychlost písemného vyhotovení rozsudku nemůže být sama o sobě důvodem jeho nepřezkoumatelnosti; zde se nepochybně projevila skutečnost, že se věcně jednalo o případ v minulosti soudy často posuzovaný. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku je tudíž nedůvodná.

[21] Nezákonnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., spatřuje stěžovatelka v negativním výsledku posouzení otázky možnosti prokázat „rdousící efekt“ solárního odvodu v rámci stížnosti na postup plátce daně (§ 237 daňového řádu), respektive posouzení otázky, zda lze „rdousící efekt“ prokazovat i v tomto řízení a nikoli pouze v řízení o prominutí daně.

[22] Relevantním ustanovením, které bylo v projednávaném případě aplikováno, je především § 7a zákona č. 180/2005 Sb., ve znění zákona č. 402/2010 Sb., v němž se uvádí, že *„předmětem 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 *„základem 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.“*

[23] Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 25. 3. 2015, č. j. 1 Afs 256/2014 - 28, pro posouzení možnosti, případně nutnosti prokazování rdousícího efektu odvodu a zákonem garantované návratnosti investice v řízení před správcem daně a v navazujícím soudním řízení správním, je pak určující shora citované usnesení rozšířeného senátu.

[24] Nejvyšší správní soud v tomto usnesení předně konstatoval, že otázkou souladu úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření s ústavním pořádkem se již v minulosti zabýval Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Ústavní soud v něm nevyhověl návrhu skupiny senátorů na zrušení části zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů upravující tzv. solární odvod. 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).

[25] Vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby (viz čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR). Nejvyššímu správnímu soudu tedy jakkoli nepřísluší přehodnocovat nálezy Ústavního soudu, nýbrž je vázán jejich obsahem. V opačném případě by docházelo k porušení základního práva stěžovatelky na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06). V této souvislosti Nejvyšší správní

soud upozorňuje, že podobnost, již stěžovatelka spatřuje mezi nálezem sp. zn. Pl. ÚS 17/11 a nálezem pléna Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, jímž byla shledána protiústavnost retroaktivního zdanění a snížení státní podpory stavebního spoření, je pouze zdánlivá, poněvadž tyto dvě situace nelze bez dalšího srovnávat, což zjevně vyplývá z podrobného odůvodnění obou nálezů Ústavního soudu.

[26] Krajský soud v napadeném rozsudku správně uvádí, že na základě nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 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. K tomu je třeba uvést, že Nejvyšší správní soud v některých předchozích rozhodnutích vyjádřil právní názor, podle něž by bylo namístě vést dokazování o možném rdousícím efektu odvodu vůči konkrétnímu subjektu (při řádném uplatnění námítky likvidačního působení solárního odvodu daným daňovým subjektem) v řízení o stížnosti na postup plátce daně, což vedlo k postoupení věci (respektive právní otázky) rozšířenému senátu (srov. § 17 s. ř. s.). Pro další rozhodování je tedy určující právní názor rozšířeného senátu, který o této otázce rozhodoval, a jelikož jeho rozhodnutí má za cíl sjednocovat rozdílnou judikaturu tohoto soudu, je zcela logické a pochopitelné, že zavazuje všechny senáty v jejich další rozhodovací činnosti.

[27] Rozšířený senát k tomu v citovaném usnesení dovodil, že institut stížnosti na postup plátce daně skutečně 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. Proto konstatoval, že stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcovi 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. Dle rozšířeného senátu by bylo absurdní klást na plátce povinnost, *nota bene* bez jakékoliv psané právní úpravy, aby sám posuzoval likvidační účinky solárního odvodu na poplatníka.

[28] I kdyby se tento institut aplikoval na solární odvod pouze přiměřeně a žádost o vysvětlení adresovaná plátcovi byla jen jakýmsi formálním krokem pro následné uplatnění stížnosti u správce daně, umožňuje § 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 umožní individuální přístup k výrobcům. V této fázi nalézacího řízení tedy nemá správce daně zákonnou možnost provádět správní úvahu, na jejímž základě by mohl v konkrétním případě modifikovat výši solárního odvodu. Podle rozšířeného senátu by tak bylo z ústavního hlediska a s ohledem na požadavky dělby moci přinejmenším problematické, aby neexistenci psané právní úpravy nahradila bez dalšího moc soudní.

[29] Nejvyšší správní soud nehodlá nic měnit na závěrech rozšířeného senátu, který je dle § 17 s. ř. s. povolán k tomu, aby sjednocoval judikaturu uvnitř samotného Nejvyššího správního soudu. Změna judikatury rozšířeného senátu by představovala intenzivní zásah do zásady právní jistoty. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008 - 77, publ. pod č. 1792/2009 Sb. NSS, judikatura správních soudů není neměnná, ale skutečnost, že judikatura byla sjednocena právním názorem rozšířeného senátu, přináší zvláště významné argumenty ve prospěch setrvání na takto vytvořeném právním názoru.

[30] Podle stávající zákonné úpravy je tak možným prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona č. 180/2005 Sb., leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce, institut prominutí daně. Institut stížnosti na postup plátce daně dle § 237 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 „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.

[31] V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že 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 promíjení 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 obě z nich se ve své podstatě zásadně odlišují (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2015, č. j. 1 Afs 256/2014 - 28).

[32] Nadto Nejvyšší správní soud neshledal žádné důvody, pro které by případ stěžovatelky byl natolik specifickým, že by připouštěl odchýlení se od dosavadní judikatury.

[33] Nejvyšší správní soud tak znovu zdůrazňuje, že úprava řízení o prominutí daně je obsažena předně v § 259 daňového řádu, který 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 o podpoře využívání obnovitelných zdrojů však neupravuje ani institut prominutí solárního odvodu, včetně případných hmotně-právních podmínek, ani pravomoc správců daně k jeho promíjení. Předpokladem takového řešení by tedy muselo být naplnění pokynu Ústavního soudu zákonodárci, aby vytvořil vhodný mechanismus, který by umožnil individuální přístup k výrobcům, na něž dopadly likvidačním způsobem účinky právní úpravy. Je tedy primárně na zákonodárci, aby v zákoně stanovil orgánu veřejné moci (ať již kterémukoliv stupni správce daně) pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň.

[34] Při nečinnosti zákonodárce však přichází v úvahu také aplikace § 260 daňového řádu, který 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. Zavedení solárního odvodu jistě nelze považovat za mimořádnou událost rovnající se např. živelné pohromě ve smyslu § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu; jeho paušální uplatnění však může při konkrétních skutkových okolnostech způsobovat značné nesrovnalosti, které má na mysli odst. 1 písm. a) citovaného ustanovení, které mohou dosahovat v konkrétních případech dokonce likvidačních účinků a vést k protiústavnosti samotného odvodu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2015, č. j. 1 Afs 256/2014 - 28).

[35] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rovněž označil rozhodnutí vydané ministrem financí dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu za jediný institut, jehož prostřednictvím může výkonná moc za stávající zákonné úpravy dostat výslovnému pokynu Ústavního soudu a splnit tak povinnost uplatnit individuální přístup k jednotlivým výrobcům, kteří se nacházejí ve výjimečné situaci předvídané nálezem sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Vzhledem k tomu by eventuální nečinnost ministra financí při vydání takového rozhodnutí dokonce „*mohla nabyt podobu nečinnosti protiústavní a nemohla by zůstat bez soudní sankce*“ (k podrobnostem viz body [48] až [57] citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu).

[36] Vzhledem k délce uplynulé doby od rozhodnutí rozšířeného senátu se Nejvyšší správní soud ve výše citované věci sp. zn. 1 Afs 121/2014 obrátil na ministra financí s výzvou ke sdělení stanoviska, zda ministerstvo připravuje nějaké legislativní změny či zda ministr zvažuje vydání rozhodnutí dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[37] Ministerstvo financí reagovalo na tuto výzvu přípisem doručeným Nejvyššímu správnímu soudu dne 8. 12. 2014, z něž plyne, že ministr financí momentálně neplánuje vydat rozhodnutí o prominutí daně dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu, které by dopadalo na poplatníky solárního odvodu. V přípravě nejsou ani žádné změny relevantní zákonné úpravy. Ministerstvo nicméně zdůraznilo, že danou problematikou se s cílem naplnit principy vyslovené soudní mocí intenzivně zabývá a přikládá závěrům Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu ohledně možného „*rdousícího efektu*“ solárního odvodu v individuálních případech maximální důležitost.

[38] Podle názoru Ministerstva financí pak lze „*rdousícímu efektu*“ solárního odvodu za současné právní úpravy účinně předcházet postupem podle § 156 a 157 daňového řádu, tedy posečkáním úhrady jiných daní, u kterých výrobci elektřiny ze slunečního záření vzniká povinnost úhrady daně. Ve výjimečných případech, kdy má odvod na poplatníka - výrobce elektřiny ze slunečního záření - likvidační účinky, lze podle Ministerstva financí důvodně předpokládat, že jeho ekonomická situace bude celkově špatná a tento poplatník bude mít popř. nedoplatky i na jiných daních. Pro uplatnění institutu posečkání je přitom rozhodující posouzení komplexní situace daňového subjektu. Pokud tedy bude v konkrétním individuálním případě shledán „*rdousící efekt*“ odvodu, nic nebrání správci daně toto zohlednit a poskytnout poplatníkovi úlevu formou posečkání např. na dani z příjmů či na dani z přidané hodnoty. Ve smyslu § 157 odst. 7 daňového řádu může zároveň

správce daně z důvodu tvrdosti založené ekonomickými nebo sociálními poměry daňového subjektu upustit od předepsání úroku z posečkání.

[39] Ministerstvo financí dále odkázalo na upozornění, které pro daňové subjekty zveřejnilo na internetových stránkách daňové správy dne 18. 9. 2014 (<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2014/resenimoznych-individualnich-likvidacni-5347>).

[40] Ministerstvo financí je tedy názoru, že uvedený postup představuje mechanismus požadovaný Ústavním soudem pro možnost individuálního řešení případných likvidačních účinků odvodu z elektřiny ze slunečního záření.

[41] Nejvyšší správní soud k uvedenému dodává, že pokud se tedy výrobce elektřiny ze slunečního záření dostane do situace individuálních likvidačních účinků spojených s úhradou (odvedením) této daně, může požádat o posečkání s úhradou jiné daně. Správce daně posoudí jeho celkovou ekonomickou situaci a nastane-li takový účinek, rozhodne o posečkání jiné daně. Garance patnáctileté návratnosti investice do solární elektrárny však neznamena právo každého jednotlivého podnikatele v oboru výroby elektřiny ze solárního záření na ziskovost jeho podnikání odpovídající uvedené návratnosti. Znamená pouze, že za obvyklých okolností a při vynaložení péče řádného hospodáře by zpravidla uvedené návratnosti mělo být u průměrného podnikatele podnikajícího v tomto oboru dosaženo. Proto tedy ne každé obtíže spojené s nutností unést břemeno solárního odvodu, byť by ve spojení s dalšími faktory zásadně ovlivnily hospodaření podnikatele, mohou mít likvidační účinky ve smyslu, v jakém je chápe nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2015, č. j. 1 Afs 256/2014 – 28).

[42] Samotné rozhodnutí ve věci žádosti o posečkání s úhradou jiné daně musí být řádně odůvodněno a je samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2006, č. j. 3 Afs 10/2003 – 106, ze dne 22. 4. 2011, č. j. 2 Afs 88/2010 – 70, nebo ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 131/2007 – 53; popř. i nález Ústavního soudu ze dne 16. 4. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04).

[43] 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.

[44] 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 uplatnit pouze institut posečkání daně. 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2015, č. j. 1 Afs 256/2014 - 28).

[45] Pokud by veřejná správa takto nepostupovala, ačkoli by vydání uvedeného „rozhodnutí“ bylo nezbytné, lze se domáhat soudní ochrany tzv. zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Nevydání „rozhodnutí“ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu není nečinností ve smyslu § 79 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť se nejedná o nevydání rozhodnutí ve věci samé ve smyslu správního aktu adresovaného individuálně určeným osobám, ani o vydání osvědčení, nýbrž o vydání abstraktního či abstraktně-konkrétního správního aktu. Jde tedy o jinou nečinnost než nevydání rozhodnutí či osvědčení, a proto soudní ochranu v takovémto případě poskytuje zásahová žaloba [viz bod 20 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 - 98 (č. 2206/2011 Sb. NSS), nejnověji viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2014, č. j. 2 As 127/2014 - 32].

[46] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud nepřihlédl k jí tvrzeným skutečnostem o „rdousícím efektu“, což vedlo k nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu. Citované usnesení rozšířeného senátu ale deklarovalo, že prokazování zmiňovaných skutečností není možné ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně ani v navazujícím řízení soudním. Pokud tedy správce daně a ani později soud nemohli v dotčeném typu daňového řízení (tj. stížnosti na postup správce daně) přistoupit k prokazování tvrzených skutečností z důvodů specifických vlastností daného řízení, resp. toto prokazování by nemohlo mít s ohledem na závěry rozšířeného senátu žádnou relevanci pro rozhodnutí v tomto řízení, nemůže být logicky ani rozhodnutí krajského soudu, které se s touto otázkou nevypořádalo, hodnoceno jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2015, č. j. 1 Afs 256/2014 - 28).

[47] Stěžovatelka dále argumentuje tím, že zavedením solárního odvodu došlo k porušení směrnic, které měly být do českého právního řádu implementovány, a to konkrétně směrnice 2001/77/ES, směrnice 2009/28/ES a směrnice 2005/89/ES, dále však tuto námitku nikterak neupřesňuje. Nejvyšší správní soud proto ve vztahu ke směrnici 2001/77/ES, a směrnici 2009/28/ES považuje za dostatečné odkázat na svou dřívější judikaturu, ve které se zabýval posouzením otázky porušení těchto dvou směrnic zavedením solárního odvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2014, č. j. 2 Azs 6/2014 - 28 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 7 Afs 17/2013 - 46), přičemž se ztotožňuje se závěry tam uvedenými stran oprávnění stěžovatelky dovolávat se v řízení před vnitrostátním soudem účinku těchto směrnic, neboť nemají přímý účinek. Tento závěr lze vztáhnout obdobně i na směrnici 2005/89/ES (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2015, č. j. 1 Afs 256/2014 - 28).

[48] Stran stěžovatelčiny námitky nerespektování zásady ochrany legitimního očekávání a zásady právní jistoty, jakožto obecných zásad, na nichž stojí primární právo Evropské unie, konstatuje Nejvyšší správní soud, že posouzením souladnosti zavedení solárního odvodu s těmito zásadami se podrobně zabývalo plenum Ústavního soudu v již citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, ve kterém bylo shledána obecná ústavní konformita sporného odvodu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2015, č. j. 1 Afs 256/2014 – 28).

[49] Ke stěžovatelčině námitce omezování volného pohybu kapitálu Nejvyšší správní soud uvádí, že na rozdíl od svobody pohybu zboží, služeb, či osob, lze omezení volného pohybu kapitálu ospravedlnit i ekonomickými důvody ve veřejném zájmu, což je právě případ zavedení solárního odvodu. Ústavní soud shledal ve shora citovaném nálezu existenci takového veřejného zájmu, přičemž zavedené opatření uznal jako obecně přiměřené. Zavedením solárního odvodu tak nemohlo dojít k nepřípustnému omezení svobody pohybu kapitálu stěžovatelky, čímž je tuto námitku třeba hodnotit jako nedůvodnou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2015, č. j. 1 Afs 256/2014 – 28).

IV. Závěr a náklady řízení

[50] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[51] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 28. května 2015

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu