



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **HAMRENERGY s. r. o.**, se sídlem Břevniště 34, Hamr na Jezeře, zastoupen JUDr. Jakubem Hájkem, advokátem se sídlem Václavské náměstí 832/19, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2014, č. j. 10251/14/5000-14203-700681, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 29. 5. 2015, č. j. 59 Af 32/2014 – 118,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2014, č. j. 10251/14/5000-14203-700681. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítnul jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 11. 2013, č. j. 473044/13/4000-17104-500228, ze dne 2. 12. 2013, č. j. 494415/13/4000-17104-500228, ze dne 21. 1. 2014, č. j. 13864/14/4000-17104-505133, a ze dne 20. 1. 2014, č. j. 12853/14/4000-17104-505133. Těmito rozhodnutími správce daně dle § 237 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl stížnosti na postup společnosti ČEZ Prodej, s. r. o., se sídlem Duhová 1/425, Praha 4 (dále jen „plátce“), při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „odvod“) podle § 14 a násl. zákona č.

165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění účinném pro projednávanou věc, tj. do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“), za období 1. 5. 2013 - 31. 5. 2013, 1. 6. 2013 - 30. 6. 2013, 1. 7. 2013 - 31. 7. 2013 a 1. 8. 2013 - 31. 8. 2013.

Krajský soud poukázal na skutečnost, že obdobné žaloby stěžovatele již rozhodoval např. ve věci pod sp. zn. 59 Af 24/2013, přičemž závěr o nedůvodnosti této žaloby byl potvrzen rovněž Nejvyšším správním soudem. Krajský soud také upozornil, že ačkoli je nyní projednávaná věc posuzována podle právní úpravy zákona o podporovaných zdrojích energie, tato právní úprava se v podstatě neliší od předchozí úpravy solárního odvodu v zákoně č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podpoře výroby elektřiny“). Krajský soud uvedl, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a zákonné. S odkazy na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodil, že institut stížnosti na postup plátce daně není za stávající právní úpravy nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu. Žalovaný proto podle krajského soudu postupoval správně, pokud se při vyřízení stížnosti na postup plátce daně omezil na zjištění, zda byl odvod plátcem daně sražen a odveden v souladu s § 14 a násl. zákona o podporovaných zdrojích energie. Přezkoumávat postup plátce daně při sražení a následném odvedení odvodu z hlediska dodržení ústavněprávních principů a případného likvidačního dopadu zavedení odvodu na žalobce a zabývat se tzv. „rdousícím efektem“ nebylo v pravomoci žalovaného. Krajský soud odkázal na názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, že za stávající právní úpravy lze případy rdousícího efektu řešit pouze prostřednictvím prominutí daně (§ 259 a § 260 daňového řádu). Závěrem krajský soud konstatoval, že v daném případě není na místě aplikace unijního práva ani mezinárodních smluv o ochraně investic a že v probíhajícím řízení není oprávněn přezkoumávat zákonnost postupů daňových orgánů v řízeních o žádostech o posečkáni úhrady odvodu a o žádostech o změnu metody výběru solárního odvodu, neboť ty jsou předmětem soudní kontroly k samostatně podaným žalobám.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že individuální účinky odvodu znamenaly porušení garancí stanovených zákonem o podpoře využívání obnovitelných zdrojů a současně měly za následek rdousící efekt protiústavní intenzity, čímž došlo k protiústavnímu zásahu do samotné majetkové podstaty stěžovatele. Krajský soud postupoval v rozporu se závazným názorem Ústavního soudu vysloveným v nález ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, v němž Ústavní soud zavázal obecné soudy v individuálních případech likvidačního důsledku odvodu „*udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité.*“ Tomuto požadavku ovšem krajský soud v nyní projednávané věci nedostál. Jeho závěry, stejně jako závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovené v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57 (dále též jen „usnesení rozšířeného senátu“), o něž se krajský soud opírá, jsou neakceptovatelné, protože nerespektují závazný právní názor Ústavního soudu. Rozhodnutím ministra financí o prominutí daně podle § 260 daňového řádu se promíjí daň všem daňovým

pokračování

subjektům, jichž se důvod prominutí týká, a tento prostředek navíc není v dispozici poplatníka, jelikož s podáním podnětu není spojeno zahájení řízení o prominutí daně. Stěžovatel poukazuje také na skutečnost, že dle stanoviska Ministerstva financí se ministr financí ani nechystá vydat rozhodnutí o prominutí daně, které by dopadalo na poplatníky odvodu. Závěry plynoucí z citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tedy fakticky znamenají, že za daného právního stavu (bezmála rok a půl od vydání citovaného usnesení rozšířeného senátu nebylo vydáno přepokládané rozhodnutí ministra financí o prominutí odvodu a bezmála tři roky od vydání nálezu Ústavního soudu nebyla přijata ani relevantní právní úprava, která by umožňovala plátcům, správci daně, resp. soudu, zohlednit skutečnost, že solární odvod má likvidační účinky) neexistuje procesní prostředek obrany před individuálními dopady odvodu, čímž dochází k naplnění znaku *denegationis justitiae*. V daném případě tak došlo k porušení čl. 11, čl. 26 a čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Krajský soud se navíc nevypořádal s námitkou stěžovatele, že právní závěry rozšířeného senátu jsou za současného právního stavu nepřijatelné.

Krajský soud podle stěžovatele dále pochybil v části odůvodnění týkající se aplikace unijního práva, neboť zcela pominul příkaz tzv. eurokonformního výkladu (nepřímý účinek). Smyslem směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/28/ES, o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů a o změně a následném zrušení směrnic 2001/77/ES a 2003/30/ES, (dále jen „směrnice“) je nepochybně podpora využívání energie z obnovitelných zdrojů. Zavedení odvodu zjevně odporuje účelu a smyslu této směrnice.

Stěžovatel dále brojil proti postupu daňových orgánů, které zastavením řízení o jeho žádostech o posečkáni a o změnu metody výběru odvodu zkrátily jeho právo využít institutu posečkáni ke zmírnění negativních majetkových dopadů výběru odvodu. To vše navzdory příkazu Ústavního soudu k vytvoření koordinovaných postupů směřujících v odůvodněných případech k výběru odvodu výběrem namísto srážky.

Krajský soud se podle stěžovatele dopustil nesprávného právního posouzení otázky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného z důvodu nevypořádání se s konkrétními námitkami. Není pravda, že by stěžovatel v žalobě dostatečně nekonkretizoval, kterými námitkami se žalovaný nezabýval. Stěžovatel již v žalobě uvedl, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkami likvidačních účinků odvodu v individuální rovině, s námitkou týkající se posečkáni ani s námitkou nepřezkoumatelnosti prvostupňového rozhodnutí.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na bohatou judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že žalovaný postupoval zcela v souladu s účinnou právní úpravou i se zásadou zákonnosti. Napadený rozsudek krajského soudu žalovaný označil za zákonný a přezkoumatelný. Navrhl, aby soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

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, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Ze spisového materiálu plyne, že stěžovatel je vlastníkem a provozovatelem fotovoltaické elektrárny ve Svijanech a společnosti ČEZ Prodej s. r. o. za měsíce květen – srpen 2013 vyúčtoval výkupní cenu za elektřinu ze slunečního záření, ovšem plátce mu výkupní cenu neuhradil v plné výši, ale srazil z ní odvod podle § 14 a násl. zákona o podporovaných zdrojích energie. Proti tomuto postupu plátce podal stěžovatel stížnosti podle § 237 odst. 3 daňového řádu. Správce daně tyto stížnosti podle § 237 odst. 4 daňového řádu zamítnul. Shledal totiž, že srážka odvodu za předmětná období byla učiněna v souladu se zákonem, neboť dle právní úpravy měl plátce bez výjimky zákonnou povinnost odvod srazit, vybrat a odvést, protože byly naplněny zákonné podmínky pro tento odvod dle zákona o podporovaných zdrojích energie. Odvolání proti rozhodnutím správce daně byla zamítnuta a prvostupňová rozhodnutí byla potvrzena žalobou napadeným rozhodnutím.

Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že již v minulosti opakovaně rozhodoval o kasačních stížnostech provozovatelů solárních elektráren (i ve věcech stěžovatele) 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 17. 9. 2015, č. j. 2 Afs 91/2015 - 41, ze dne 15. 4. 2015, č. j. 6 Afs 13/2015 - 36, ze dne 16. 1. 2014, č. j. 7 Afs 108/2013 - 36, ze dne 18. 4. 2014, č. j. 8 Afs 3/2014 - 39, nebo ze dne 14. 5. 2014, č. j. 10 Afs 18/2014 - 48, atd. Poněvadž v nynějším řízení o kasační stížnosti se jedná o meritorně obdobnou věc, kasační soud se při posouzení kasační stížnosti přidržel závěrů dříve vyslovených a na odůvodnění těchto rozhodnutí rovněž přiměřeně odkazuje. Stejně jako krajský soud, i Nejvyšší správní soud konstatuje, že si je vědom, že uvedená rozhodnutí vycházela z právní úpravy solárního odvodu dle zákona o podpoře výroby elektřiny, a nikoliv dle zákona o podporovaných zdrojích energie, nicméně předesílá, že veškerá uváděná judikatura je aplikovatelná také na právní úpravu dle poslední uvedeného zákona, neboť ta byla založena na totožných východiscích.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71; všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek

pokračování

uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze pak obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 78). Nejvyšší správní soud také upozorňuje, že z jeho konstantní judikatury plyne že *„[o]vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.“*

Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku ve skutečnosti, že se krajský soud nezabýval jeho námitkou, že závěry usnesení rozšířeného senátu jsou za současné situace nepřijatelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59). Ze závěrů krajského soudu je však evidentní opak. Krajský soud objasnil, že uvedené usnesení je na nyní projednávanou věc aplikovatelné, přičemž poukázal také na skutečnost, že tento závěr již byl potvrzen také rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2015, č. j. 6 Afs 14/2015 - 36, kterým byla zamítnuta kasační stížnost stěžovatele v obdobné věci. Na základě uvedeného pak krajský soud dospěl k závěru, že konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně. Nejvyšší správní soud zároveň předesílá, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud - srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru stěžovatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

Nejvyšší správní soud, i s přihlédnutím ke svým dřívějším judikatorním závěrům, konstatuje, že odůvodnění přezkoumávaného rozsudku je zcela srozumitelné, jsou z něj jasné seznatelné úvahy, jimiž se soud řídil, a obsahuje vypořádání všech zásadních žalobních námitek. Nevykazuje tak žádné vady způsobující nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů ani pro nesrozumitelnost. Lze proto uzavřít, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, a je proto na místě zabývat se meritorními námitkami.

Jádro stěžovatelovy argumentace představují námitky brojící proti nerespektování požadavků na zohlednění individuální situace poplatníků odvodu podle zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, které Ústavní soud vyslovil v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, N 102/65 SbNU 367, č. 220/2012 Sb. Nejvyšší správní soud těmito námitkám nepřisvědčil.

V nálezu Pl. ÚS 17/11 Ústavní soud 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 složitě. 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).

Aplikační praxe následně řešila otázku, prostřednictvím jakých procesních cest lze dostat 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).

pokračování

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že názor přijatý v citovaném usnesení rozšířeného senátu, a tudíž i názor krajského soudu v napadeném rozsudku, který z něj přímo vychází, je rozporný s požadavky vyslovenými v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 a má za následek ústavním pořádkem reprobované odepření spravedlnosti (*denegatio justitiae*). Nejvyšší správní soud tuto námitku shledal nedůvodnou. Sám Ústavní soud totiž závěry rozšířeného senátu o nemožnosti zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce opakovaně akceptoval, 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). Posledně jmenovaný nálezn, na jehož odůvodnění Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje, explicitně vyvrátil stěžovatelovy námitky o protiústavnosti závěrů přijatých v citovaném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 76/2013 - 57.

Ústavní soud náleznem sp. zn. II. ÚS 2216/14 potvrdil, 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 plátcům daně oprávnění, která mu mohou být dána pouze zákonem samotným. Takovou *contra legem* jdoucí interpretaci 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 náleznem 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 plátcům (respektive správci) daně či soudní moci zohlednit v určitých jasně daných případech skutečnost, že solární odvod má na poplatníka likvidační dopad“ (náleznem sp. zn. II. ÚS 2216/14, bod 32).

Nelze přisvědčit ani stížnostní námitce týkající se zákazu odepření spravedlnosti (*denegationis justitiae*). K případu odepření spravedlnosti v této věci nedošlo. Krajský soud, jak již bylo vysvětleno výše, nepopřel Ústavním soudem vyslovenou možnost žádat při rdousícím efektu o zmírnění následků odvodu. Soud pouze upřesnil, že takového zmírnění se nelze dovolávat v rámci stěžovatelem uplatněných stížností na postup plátce daně. Krajský soud tedy neponechal stěžovatele bez právní ochrany, nýbrž pouze vymezil, co může a nemůže být předmětem řízení o stížnosti na postup plátce daně. 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 náleznem 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).

Nejvyšší správní soud nemohl stěžovateli přisvědčit ani co do námitky proti postupu daňových orgánů v případě jeho žádostí o posečkání a o změnu metody výběru odvodu. Jak správně poznamenal krajský soud (s. 7 napadeného rozsudku), žádosti stěžovatele o posečkání úhrady odvodu a o změnu metody výběru solárního odvodu, resp. rozhodnutí o těchto žádostech, jsou samostatně přezkoumatelná a mohou být předmětem samostatného řízení, odlišného od nyní vedeného řízení o stížnosti na postup plátce daně.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil i s argumentací, kterou se krajský soud vyrovnal se stěžovatelskými poukazy na rozpor s unijním právem. Již v rozsudku ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 80/2012 – 40, Nejvyšší správní soud konstatoval, že hlavním smyslem směrnice je uložit státům závazek dosáhnout do roku 2020 stanoveného podílu energie vyrobené z obnovitelných zdrojů na hrubé konečné spotřebě energie (čl. 3 odst. 1 směrnice). Za tím účelem mohou členské státy zavést režimy podpory [čl. 3 odst. 3 písm. a) směrnice]. Stěžovatel má v obecné rovině jistě pravdu, že vnitrostátní orgány mají povinnost s ohledem na doktrínu nepřímého účinku směrnic vykládat vnitrostátní právo v souladu s právem unijním (rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 10. 4. 1984, *von Colson a Kamann*, věc 14/83). Směrnice ovšem státy nezavazuje k přijetí jakýchkoliv konkrétních opatření (zaručení výkupních cen, zaručení návratnosti investic, příspěvku na pořízení fotovoltaických elektráren, osvobození výroby energie z obnovitelných zdrojů od daně apod.). Směrnice tudíž ani neobsahuje žádné ustanovení, na jehož základě by bylo možné dovodit právo stěžovatele na zohlednění jeho individuální situace v řízení o stížnosti na postup plátce daně a právě to je předmětem nyní vedeného řízení. Zmíněné právo nelze dovodit ani z celkového vyznění směrnice (srov. bod 25 odůvodnění směrnice). Ani prostřednictvím eurokonformního výkladu tudíž nelze dospět k závěru, že rdousící efekt může být zkoumán v rámci postupu podle § 273 odst. 3 daňového řádu.

Co se týče námitky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů, Nejvyšší správní soud dospěl ke stejnému závěru jako krajský soud. Stěžovatel v žalobě uvedl, že žalovaný rezignoval na jakákoliv skutková zjištění ohledně individuálních dopadů odvodu na jeho situaci. Žalovaný ovšem ve svém rozhodnutí potvrdil, že plátce daně neměl v daném typu řízení žádný prostor pro zohlednění uvedených dopadů. S ohledem na tento právní názor je zcela logické, že se žalovaný nezabýval konkrétními skutkovými okolnostmi tvrzenými stěžovatelem. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vyslovil i k otázce posečkání (s. 9 a 10 rozhodnutí žalovaného) a nepřezkoumatelnosti prvostupňového správního rozhodnutí (s. 10 rozhodnutí žalovaného). Krajský soud správně posoudil rozhodnutí žalovaného jako přezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud tak závěrem znovu zdůrazňuje, že prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona o podpoře výroby elektřiny, je podle usnesení rozšířeného senátu řízení o prominutí daně. Jeho úprava 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 hmotněprávních podmínek, ani pravomoc správců daně k jeho promíjení.

pokračování

Předpokladem takového řešení by tedy muselo být naplnění pokynu Ústavního soudu zákonodárci, aby vytvořil vhodný mechanismus, tj. aby zákonem stanovil orgánu veřejné moci (ať již kterémukoliv stupni správce daně) pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň.

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.

Nejvyšší správní soud si je vědom, jak to ostatně připomíná také stěžovatel, že ministr financí prozatím žádné rozhodnutí o prominutí solárního odvodu dle § 260 daňového řádu nevydal. V této souvislosti zdejší soud odkazuje také na své rozhodnutí ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 121/2014 – 52, v níž si vyžádal stanovisko Ministerstva financí, ze kterého vyplynulo, že ministr financí momentálně skutečně 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.

Podle názoru Ministerstva financí lze „rdousícímu efektu“ solárního odvodu za současné právní úpravy účinně předcházet postupem podle § 156 a 157 daňového řádu, tedy posečkáním úhrady jiných daní (podtrženo NSS), u kterých výrobci elektřiny ze slunečního záření vzniká povinnost jejich úhrady. 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 např. formou posečkání úhrady daně z příjmů či daně z přidané hodnoty. Ve smyslu ustanovení § 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.

Ministerstvo financí dále odkázalo na upozornění, které pro daňové subjekty zveřejnilo na internetových stránkách daňové správy dne 18. 9. 2014 (viz <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2014/resenimoznych-individualnich-likvidacni-5347>). Podle Ministerstva financí představuje uvedený postup mechanismus požadovaný Ústavním soudem pro možnost individuálního řešení případných likvidačních účinků odvodu z elektřiny ze slunečního záření.

Lze tedy shrnout, že pokud se 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 s úhradou jiné daně; v podrobnostech viz též rozsudek ze dne 8. 4. 2015, č. j. 1 Afs 43/2015 – 41.

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 nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 4. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04).

Pokud by ani toto nepostačovalo a pokud by stěžovatel vskutku osvědčil, že využil instrumentů podle § 156 a 157 daňového řádu, a to v jejich plné šíři a ve vztahu ke všem jím placeným daním či jiným odvodům, na které jsou tyto instrumenty použitelné, a ačkoli mu jejich dobrodiní bylo poskytnuto, ani tak to nestačilo k zachování jeho životaschopnosti, nastaly by podmínky pro postup ministra financí podle § 260 daňového řádu. Výše uvedené skutečnosti by totiž byly signálem, že objektivní účinky solárního odvodu jsou ve stěžovatelově případě takové, že nezbývá, než aby ministr financí vydal „rozhodnutí“ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu o takovém obsahu, který by dopadal svými podmínkami uplatnění i na situaci stěžovatele a umožnil by ji řešit způsobem zajišťujícím naději na zachování jeho ekonomické životaschopnosti.

Nejvyšší správní soud upozorňuje, že k tomu, aby právní prostředky ochrany před „rdousícím“ efektem byly účinné, je třeba, aby daňová správa průběžně vyhodnocovala jejich působení v konkrétních případech. Musí tedy mít přehled, v jakých případech provozovatelé solárních elektráren žádali o posečkání, z jakých důvodů a na základě jakých tvrzení a dokladů své ekonomické situace, a zda a v jakém rozsahu jim bylo, případně nebylo vyhověno. Dále je třeba, aby vyhodnocovala, zda posečkání plní svůj účel a zda – za předpokladu jinak zodpovědného hospodaření provozovatele solární elektrárny – je s to hrozbu „rdousícího“ efektu účinně odvracet. Pokud by zjistila, že tomu tak není, je třeba, aby ministr financí bez zbytečného prodlení reagoval postupem podle § 260 daňového řádu. I k tomu může být správními soudy donucen (viz bod 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 121/2014 – 52).

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 4 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady nad rámec běžné činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

pokračování

V Brně dne 30. září 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu