

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **SOLENTE s.r.o.,** IČO 259 53 281, se sídlem Dobřenice 168, zastoupen Mgr. Sandrou Podskalskou, advokátkou se sídlem Údolní 33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2014, č. j. 12533/14/5000-14203-702690, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 7. 2015, č. j. 31 Af 53/2014 – 61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Rozsudkem ze dne 20. 7. 2015, č. j. 31 Af 53/2014 – 61, zamítl Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2014, č. j. 12533/14/5000-14203-702690, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 10. 2013, č. j. 453650/13/4000-17104-505133, ze dne 11. 11. 2013, č. j. 477015/13/4000-17104-505133, ze dne 22. 1. 2014, č. j. 14158/14/4000-17104-50259, a ze dne 26. 2. 2014, č. j. 42968/14/4000-17104-050259. Uvedenými rozhodnutími správce daně v souladu s § 237

odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl stížnosti žalobce na postup plátce daně ČEZ Prodej, s.r.o. (dále jen „plátce daně“). Postup plátce daně spočíval v tom, že neuhradil žalobci za elektřinu dodanou v období duben až prosinec 2013 vyfakturovanou částku v plné výši, ale pouze její část s odůvodněním, že provedl srážky odvodu za elektřinu ze slunečního záření dle § 14 a násl. zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“).

[2] Krajský soud, vycházeje především z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57 (dále jen „usnesení rozšířeného senátu, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57“), a nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, publ. pod č. 220/2012 Sb. či jako N 102/65 SbNU 367 (dále jen „nález Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 17/11“), dospěl k závěru, že postup žalovaného byl v souladu se zákonem. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010 se stala ve smyslu § 14 a násl. zákona o podporovaných zdrojích energie předmětem odvodu a plátce daně byl povinen vybraný odvod odvést. Obecnou úpravu odvodu z elektřiny ze slunečního záření neshledal krajský soud v rozporu s ústavním pořádkem. Dále uvedl, že konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení, které na ně navazuje. Pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně podle § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu. Za dané situace krajský soud shledal, že mu nepřísluší hodnotit individuální ekonomickou kalkulaci doby návratnosti vypracovanou žalobcem. Krajský soud neshledal ani důvod řízení o žalobě přerušit z důvodu, že žalobce podal stížnost k Evropskému soudu pro lidská práva. Vycházel přitom se závazné judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č. j. 9 Afs 244/2014 - 47, z níž vyplývá, že „*zahájení řízení před tímto soudem (myšleno Evropský soud pro lidská práva) nepředstavuje žádný z důvodů dle ust. § 148 odst. 1 a 2 s.ř.s. ve spojení s jeho ust. § 120.... Při řešení nynějšího sporu mohl zdejší soud navázat, jak na svou předešlou judikaturu, tak judikaturu Ústavního soudu, od níž se nehodlal odchýlit, nepovažoval za nutné řízení o kasační stížnosti přerušit*“.

II.
Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti především namítá, že se měl krajský soud odchýlit od názoru rozšířeného senátu vyjádřeného v jeho usnesení č. j. 1 Afs 76/2013 – 57.

[4] Rozšířený senát dospěl k závěru, že jediným nástrojem, který za současné právní úpravy umožňuje zohledňovat likvidační účinky odvodu z elektřiny 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. V kasační stížnosti rozebírá jednotlivé instituty, které v souvislosti se solárním odvodem přicházejí do úvahy, a uvádí, proč je nepovažuje za prostředek nápravy.

[5] Žádost poplatníka o individuální prominutí daně dle § 259 daňového řádu dle stěžovatele nelze využít, jelikož zákon nestanoví finančnímu úřadu pravomoc daň (odvod z elektřiny ze slunečního záření) prominout. Zde stěžovatel odkazuje na bod [49] usnesení rozšířeného senátu, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57. V tomto případě je nutné, aby legislativně zasáhl zákonodárce, neboť uvedený institut v této době nesplňuje požadavky čl. 13 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Evropská úmluva“) ani čl. 36 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

[6] 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. Stěžovatel taktéž poukazuje na dosavadní praxi Ministerstva financí, které dosud veškeré žádosti o prominutí daně podané v návaznosti na usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 76/2013 – 57 vyhodnotilo toliko jako podněty k vydání rozhodnutí podle § 260 daňového řádu, a také oznámilo, že žádné takové rozhodnutí vydat nehodlá. 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. Zde stěžovatel odkazuje na bod [55] usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 76/2013 – 57.

[7] Stěžovatel také upozorňuje, že prominout daň lze v souladu s § 259 odst. 2 daňového řádu pouze do uplynutí lhůty k jejímu zaplacení, která činí podle § 160 odst. 1 daňového řádu 6 let. S posouzením nedodržení garantované doby návratnosti investice proto nelze vyčkávat patnáct let, jak navrhuje Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14 (dále jen „nález Ústavního soudu, sp. zn. II. ÚS 2216/14“). Pokud je ministr financí i zákonodárce nečinný, je třeba ochránit práva stěžovatele nyní. Po uplynutí patnácti let návratnosti již ochrana práv proti nečinnosti ze strany soudů nemůže efektivně zabránit protiústavním dopadům odvodu z elektřiny ze slunečního záření.

[8] K žádosti o posečkání úhrady odvodu z elektřiny ze slunečního záření podle § 156 daňového řádu stěžovatel uvedl, že není v dispozici výrobce elektřiny (poplatníka), neboť subjektem, který ji odvádí, je plátce daně. K žádosti o posečkání jiných daní výrobců elektřiny ze slunečního záření pak stěžovatel uvedl, že taktéž není dostatečným prostředkem nápravy. Taková žádost pouze odkládá zásah do práv daňového subjektu do budoucnosti (posečkat s daní lze pouze o dobu lhůty pro placení daně, tedy 6 let) a nemůže vést ke změně závěru o (ne)dodržení zákonem garantované doby návratnosti, neboť v rámci těchto patnácti let by stěžovatel musel i takto posečkanou daň uhradit.

[9] Postup podle § 237 daňového řádu, tedy žádost poplatníka o vysvětlení adresovaná plátci 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 z elektřiny ze slunečního záření.

[10] 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 z elektřiny ze slunečního záření. Tím se z takové stížnosti stal pouze formální nástroj, který neposkytuje výrobci elektřiny obranu. Stížnost dle § 237 daňového řádu považuje stěžovatel za jediný prostředek, který může reálně využít, nicméně soudy jej vykládají tak, že v jeho rámci protiústavnost odvodu nelze posuzovat.

[11] V neposlední řadě stěžovatel zdůrazňuje nepřijatelnost závěru Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu sp. zn. II. ÚS 2216/14, dle nějž je Ústavní soud připraven v případě nečinnosti některé složky státní moci poskytnout ochranu před „rdousícím" efektem, přičemž dodává, že taková situace nemůže nastat před uběhnutím zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti. Stěžovatel má za to, že takový přístup nechrání ty výrobce elektřiny ze slunečního záření, kteří budou donuceni v důsledku srážení odvodu z elektřiny ze slunečního záření energie ukončit svou podnikatelskou činnost a v době, kdy soudní moc hodlá plnit svou úlohu a poskytnout těmto výrobcům ochranu před nečinností státní moci, již nebudou existovat.

[12] Krajský soud měl přezkoumávat protiústavní dopady odvodu z elektřiny ze slunečního záření. Soud měl k dispozici smluvní dokumentaci stěžovatele, přijaté i vydané faktury, energetický audit i model ekonomické návratnosti. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 76/2013 – 57 však krajský soud k těmto důkazům nepřihlédl, čímž zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností.

[13] Napadený rozsudek nemůže obstát také proto, že většina argumentace krajského soudu spočívá v citaci usnesení rozšířeného senátu, proti němuž se stěžovatel již v rámci své žaloby vymezoval. Stěžovatel se domnívá, že jsou naplněny podmínky pro přezkoumání citovaných závěrů rozšířeného senátu, jelikož situace, ze které soudy vycházely, se změnila, a to zejména zmíněnou nečinností výkonné a zákonodárné moci.

[14] Stěžovatel z výše uvedených důvodů navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit společně s rozhodnutím žalovaného a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Na závěr podává návrh, aby Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti přerušil do doby, než bude vyřízena jeho stížnost, kterou podal k Evropskému soudu pro lidská práva.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ústavnost zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření byla opakovaně zpochybňována. Ústavní soud však ve svém nálezu 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. K tomu žalovaný uvedl, že Nejvyšší správní soud není oprávněn revidovat uvedený závazný právní názor Ústavního soudu. Dále uvedl, že 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, neboť pak by se jednalo z jeho strany o zcela zřejmý projev svévole. S odkazem

na usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 76/2013 – 57 žalovaný uvedl, že konkrétní dopady zavedení odvodu z elektřiny 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.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[17] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[18] Z obsahu spisu vyplynulo, že stěžovatel je provozovatelem fotovoltaické elektrárny „FVE – Dobřenice 168“, která byla uvedena do provozu v roce 2010. Společnost ČEZ Prodej, s.r.o., stěžovateli neproplatila v plné výši faktury za dodávku elektrické energie vyrobené v uvedené fotovoltaické elektrárně. Důvodem bylo, že ze strany plátce daně, společnosti ČEZ Prodej, s.r.o., byla u stěžovatele provedena srážka odvodu z elektřiny ze slunečního záření ve smyslu § 14 a násl. zákona o podporovaných zdrojích energie, a to za období duben až prosinec 2013.

[19] Stěžovatel podal u plátce daně žádost o vysvětlení dle § 237 odst. 1 daňového řádu, kterého se mu dostalo a v němž bylo poukázáno na zákonnou povinnost plátce daně provést srážku odvodu z elektřiny ze slunečního záření. Poté stěžovatel podal stížnost na postup plátce daně ve smyslu § 237 odst. 3 daňového řádu, která byla správcem daně zamítnuta, což bylo v odvolacím řízení potvrzeno žalovaným.

[20] Nejvyšší správní soud se ke skutkově i právně obdobným případům vyjádřil již např. ve svých rozsudcích ze dne 30. 4. 2015, č. j. 9 Afs 244/2014 – 48, ze dne 19. 6. 2015, č. j. 5 Afs 32/2015 – 39, a ze dne 17. 9. 2015, č. j. 2 Afs 91/2015 – 41. V nynější věci neshledal důvod pro odchýlení se od závěrů vyjádřených v těchto rozsudcích.

[21] Nejvyšší správní soud v první řadě nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatel ji spatřoval v tom, že krajský soud se vůbec nezabýval tvrzeními a předloženými důkazy o neústavním dopadu odvodu z elektřiny ze slunečního záření v jeho 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 patrno, jakým způsobem krajský soud reagoval na žalobní námitky a rozsudek krajského soudu tudíž není nepřezkoumatelný.

[22] Nejvyšší správní soud poté mohl přistoupit k posouzení rozhodné právní otázky v projednávaném případě, tedy zda lze dopadu odvod z elektřiny ze slunečního záření řešit v řízení o stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu a případném navazujícím soudním řízení. Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdil, že jedině stížnost na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu představuje právní nástroj, pomocí něhož lze v individuálních případech zohlednit případný likvidační dopad odvodu z elektřiny ze slunečního záření, přičemž polemizoval se závěry uvedenými v usnesení rozšířeného senátu, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57.

[23] 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 z elektřiny 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 plátci 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 z elektřiny ze slunečního záření na poplatníka. Zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů totiž kromě osvobození malých výrobců nepřipouštěl 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.

[24] Uvedené závěry byly aprobovány Ústavním soudem v nálezu sp. zn. II. ÚS 2216/14, který též vyvrací názor stěžovatele, že lze interpretačně dotvořit institut stížnosti na postup plátce daně tak, aby na jeho podkladě mohlo dojít k následnému soudnímu posouzení, zda odvod z elektřiny ze slunečního záření nedopadl na poplatníka ústavně nepřípustným 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 výrobny 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 prvý 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)."

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

ustanovení, jak potvrdil Ústavní soud v citovaném nálezu. Povahu institutu stížnosti na postup plátce daně ani možnost jeho interpretace nemůže změnit argumentace stěžovatele, že ani jiné instituty dle jeho mínění neumožňují zohlednit, zda na něj odvod dopadl ústavně nepřípustným způsobem. Taková argumentace totiž neodstraňuje žádný z důvodů, pro které k danému účelu stížnost dle § 237 daňového řádu užít nelze.

[26] Stěžovatel v kasační stížnosti dále konstatoval, že od vydání nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (v němž Ústavní soud uvedl, že lze vyžadovat po zákonodárci zajištění mechanismu, jenž umožní individuální přístup k výrobcům, kteří, i kdyby při zvážení podnikatelského rizika předvídali přijetí určitých restrikcí v budoucnu, nemohli předvídat jejich konkrétní podobu a okamžité účinky), uplynula již dlouhá doba a zákonodárná ani výkonná moc na požadavky Ústavního soudu adekvátně nereagovaly. Proto se s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 20/05, dožaduje toho, aby mu soudy přestaly odpírat ochranu s poukazem na nečinnost zákonodárce, resp. ministra financí.

[27] I tuto argumentaci lze vypořádat tím, co již konstatoval Ústavní soud ve svém nálezu, 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 byli 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. nález 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 nahrazovat normotvorbu zákonodárce pro stěžovatele výhodnou interpretací právních norem.*“

[28] Nejvyšší správní soud uzavírá, že pro řízení o nynější kasační stížnosti je 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 z elektřiny ze slunečního záření. Na tom nic nemění, že zákon o podporovaných zdrojích energie neupravuje institut prominutí odvodu z elektřiny 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.

[29] 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 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 tvrzení, že stěžovatel nemá prostředek nápravy.

[30] K otázce, zda vnitrostátní právo České republiky poskytuje účinné procesní prostředky k ochraně majetku provozovatelů solárních elektráren v souvislosti s existencí solárního odvodu, lze poznamenat, že dosavadní judikatura Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vychází z určitých základních zásad, které ve svém celku účinnost uvedených prostředků zajišťují.

[31] V první řadě vychází uvedená judikatura z toho, že obsahem „slibu“ daného zákonodárcem provozovatelům solárních elektráren, tedy garance patnáctileté návratnosti investice do solární elektrárny, není 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. Uvedenou zásadu Nejvyšší správní soud neshledává v rozporu s právem na pokojné užívání majetku ve smyslu čl. 1 odst. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.). Imanentní součástí každého užívání majetku je přiměřené riziko jeho ztráty či úbytku v důsledku okolností, které v běžném životě nastávají, čítaje v to samozřejmě i riziko podnikatelského neúspěchu. Ústavní úlohou veřejné moci je nastavením procesních a institucionálních mechanismů a záruk činit uvedené riziko přiměřeným a zpravidla únosným; odstranit je však nemůže a ani by tak s ohledem na povahu tržní ekonomiky, v níž je přiměřené riziko imanentním a z hlediska její funkčnosti zdravým prvkem, činit neměla.

[32] Další zásadou plynoucí z judikatury výše zmíněných soudů je subsidiarita užití zvláštních ochranných prostředků proti „rdousícímu“ efektu solárního odvodu. Je založena na myšlence, že vzhledem k vývoji, k němuž došlo na trhu s komponenty solárních elektráren a který se v podstatné míře projevil již ve fázi budování solárních elektráren podrobených solárnímu odvodu (konkrétně k obecnému poklesu cen solárních panelů), zpravidla nebude mít solární odvod na provozovatele solárních elektráren takové ekonomické dopady, které by měly „rdousící“ účinky. Zpravidla tomu totiž bude tak, že solární odvod pouze koriguje zpět směrem ke v průměru patnáctileté návratnosti ekonomické parametry provozování solárních elektráren, které se právě v důsledku poklesu cen solárních panelů staly oproti původně zákonodárcem zamýšlené návratnosti „nepřiměřeně“ výnosnými. Znamená to tedy, že u převážné většiny provozovatelů solárních elektráren nebude nejspíš vůbec k náznakům „rdousícího“ efektu docházet, a tedy nebude vůbec třeba řešit jeho dopady a hledat možnosti jeho zmírnění či kompenzace.

[33] Zároveň však judikatura bere v úvahu, že výjimečně u některých provozovatelů solárních elektráren k náznakům „rdousícího“ efektu docházet bude a že právě pro takové případy musí existovat účinné vnitrostátní prostředky právní ochrany před tímto efektem. K tomu je ovšem v první řadě třeba osvědčit, že tento efekt vskutku nastává a že reálně přestavuje zátěž, která dotyčného provozovatele ohrožuje v jeho ekonomické existenci. Znamená to tedy, že prostředky právní ochrany mají být aktivovány teprve tehdy, představuje-li „rdousící“ efekt pro provozovatele solární elektrárny jasné a bezprostřední nebezpečí. Právě proto není potřeba výkladem jdoucím proti doslovnému znění i proti smyslu a účelu ustanovení o stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu modifikovat tento institut a učinit z něj něco, k čemu nebyl původně určen.

[34] Postačí, když „rdousícímu“ efektu bude zamezeno v rovině placení daní, přesněji řečeno modifikací celkového komplexu daňových toků mezi provozovatelem solární elektrárny a státem. Právě k tomu slouží institut posečkání podle § 156 a 157 daňového řádu. Ten umožňuje komplexně vyhodnotit ekonomické poměry daňového subjektu a „na míru“ modifikovat časový rámec různých jeho platebních povinností tak, aby jím daňové povinnosti zásadně byly uhrazeny, ale přitom byly takovým způsobem rozloženy v čase, že to přispěje k zachování jeho existence. Lze předpokládat, vzhledem k tomu, že obvyklý provozovatel solární elektrárny platí vedle solárního odvodu též daň z příjmů právnické osoby či fyzické osoby, je plátcem daní z příjmů svých zaměstnanců, odvádí daň z přidané hodnoty, daň z nemovitostí, nezřídka i silniční daň a možná i některé další odvody, že posečkání na uvedených daních bude v převážné většině případů hrozby „rdousícího“ efektu účinným prostředkem k jeho eliminaci.

[35] Námitka, že posečkání je podle § 156 odst. 6 daňového řádu časově omezeno na dobu podstatně kratší než celková předpokládaná doba návratnosti investice do solární elektrárny, není důvodná, neboť opomíjí, že „posečkávat“ lze v průběhu celé doby návratnosti postupně s jednotlivými daněmi za jednotlivá zdaňovací období nebo jejich větší celky tak, že v konečném důsledku mohou být daňové povinnosti provozovatele solární elektrárny v čase rozloženy o více než třetinu doby návratnosti.

[36] Již zcela nedůvodný je pak argument tzv. nenárokovosti posečkání. Jak již Nejvyšší správní soud vícekrát judikoval v různých souvislostech (viz z poslední doby např. jeho rozsudek ze dne 28. 1. 2015, čj. 6 Afs 101/2014-36, č. 3201/2015 Sb. NSS), u posečkání se uplatňuje kombinace jednak neurčitých právních pojmů definujících základní smysl a účel a podmínky uplatnění tohoto institutu, jednak správního uvážení. Ani interpretace neurčitých právních pojmů, ani správní uvážení neznamenají možnost libovůle správce daně; znamenají pouze to, že správce daně má větší prostor pro posouzení konkrétních okolností případu i jeho širších souvislostí. Rozhodovací praxe pak v režimu správního uvážení vytváří omezení správního orgánu touto svou vlastní praxí. Jak výklad neurčitých právních pojmů, tak aplikace správního uvážení jsou podrobeny soudní kognici, která představuje bezpochyby standardní a za běžných okolností účinný prostředek ochrany před libovůlí a neodůvodněně nerovným zacházením.

[37] Teprve pokud by institut posečkání na jiných daních než na samotném solárním odvodu v konkrétních případech nepostačoval k odvrácení „rdousícího“ efektu, bylo by

potřeba přistoupit k dalšímu kroku k zajištění účinné ochrany legitimních majetkových práv provozovatelů solárního záření, a sice k vydání tzv. promíjecího „rozhodnutí“ ministra financí podle § 260 daňového řádu.

[38] K tomu, aby právní prostředky ochrany před „rdousícím“ efektem byly vskutku 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).

[39] Lze tedy shrnout, že je na stěžovateli, aby tvrdil a konkrétními argumenty a fakty týkajícími se jeho hospodaření osvědčil, že solární odvod pro něho přestavuje zátěž, která jej ohrožuje v jeho ekonomické existenci. Stěžovatel musí především osvědčit, že při své činnosti doposud postupoval s péčí řádného hospodáře. To především znamená osvědčit, že si pořídil vybavení pro svou činnost (typicky solární panely) za podmínek v dané době obvyklých a že i v jiných ohledech jednorázové i průběžné náklady jeho činnosti byly vynaloženy, resp. jsou vynakládány za podmínek na trhu obvyklých; totéž obdobně musí být samozřejmě osvědčeno i o způsobu a podmínkách financování stěžovatele z vnějších zdrojů. Dále to znamená osvědčit, že samotný rozsah a další parametry jeho podnikatelského záměru odpovídaly a i nyní odpovídají obvyklým standardům v daném odvětví, zejména nejsou např. pro svůj malý rozsah, neumožňující v přiměřené míře využít ekonomického efektu úspor z rozsahu, či pro specifické lokální, klimatické nebo jiné podmínky místa, v němž se solární panely nacházejí, anebo pro nevhodné nastavení jiných ekonomických parametrů na okraji obvyklého spektra projektů obecně považovaných za slibné a skýtajících rozumnou naději na rentabilitu a životaschopnost. Pokud stěžovatel osvědčí, že přestože se choval výše uvedeným způsobem, není v důsledku povinnosti platit solární odvod schopen zachovat svoji ekonomickou životaschopnost, bude to zásadně důvodem k patřičnému posečkání na jeho jiných daních podle § 156 a 157 daňového řádu.

[40] Pokud by ani toto nepostačovalo a pokud by stěžovatel vskutku osvědčil, že využil instrumentů podle § 156 a 157 daňového řádu, a to v plné jejich 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 minstr 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.

[41] Pokud pak stěžovatel namítá, že nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2216/14 ve svém bodě 35 naznačuje, že „rdousící“ efekt nemůže nastat před uběhnutím zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti, jde o mylnou interpretaci tohoto nálezu. Z povahy věci je zřejmé, že „rdousící“ efekt v souvislostech solárního odvodu znamená takové objektivní zhoršení ekonomické situace provozovatele, který jinak ve všech ohledech postupoval s péčí řádného hospodáře, v důsledku jeho povinnosti platit tento odvod, že to zřejmým a bezprostředním způsobem ohrožuje další provozovatelovu ekonomickou existenci (tj. vystavuje jej bezprostřednímu nebezpečí úpadku). Je zřejmé, že ochrana před „rdousícím“ efektem, má-li být účinná, musí v takovém případě být poskytnuta neprodleně a musí být schopna za běžných okolností předejít úpadku. Patnáctiletá doba předpokládané průměrné návratnosti investice do solární elektrárny je v tomto ohledu významným časovým rámcem pro úvahu, jakým způsobem byl ekonomický model fungování provozovatele solární elektrárny původně zamýšlen a jak jej následně ovlivnilo zavedení povinnosti platit solární odvod. Z povahy věci je však zřejmé, že správce daně nemusí, a ani nesmí „čekat“ na uplynutí této doby proto, aby si empiricky ověřil, zda provozovatel solární elektrárny působení solárního odvodu ekonomicky „přežije“, anebo nikoli, a pokud ne, aby na to teprve po tomto zjištění reagoval. Takový výklad nálezu Ústavního soudu by byl zjevně absurdní.

[42] Závěrem Nejvyšší správní soud uvádí, že 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 na judikaturu Ústavního soudu, od níž se nehodlal odchýlit, a nepovažoval tak za nutné řízení o kasační stížnosti přerušit.

IV.
Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl.

[44] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, *(n)estanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl*. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 13. ledna 2016

pokračování

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu