

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobkyně: ILV-energy s.r.o.**, se sídlem Příchovice 275, zast. Mgr. Markem Dejmkem, advokátem se sídlem Perlová 7, Plzeň, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2014, č. j. 4493/14/5000-14203-706599, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 9. 2015, č. j. 30 Af 26/2014 - 89,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2014, č. j. 4493/14/5000-14203-706599. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání, která stěžovatelka podala proti čtyřem rozhodnutím, jimiž Specializovaný finanční úřad zamítl stížnosti na postup plátce daně při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření. Nynější věc se týkala odvodových období květen až srpen 2013. Podstatou stížností na postup plátce daně bylo tvrzení, že ve stěžovatelčině případě byl odvod v rozporu s ústavním pořádkem České republiky.

[2] Krajský soud v kasační stížností napadeném rozsudku odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (č. 220/2012 Sb., publikovaný též jako N 102/65 SbNU 367, dostupný z http://nalus.usoud.cz stejně jako další zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu). Ústavní soud neshledal zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření samo o sobě protiústavní, avšak s výhradou, že ve výjimečných

a odůvodněných případech je nutno připustit rdousící efekt odvodu na konkrétního výrobce. Podstatou žaloby bylo dle krajského soudu tvrzení, že stěžovatelce nebylo ze strany žalovaného ani Specializovaného finančního úřadu umožněno prokázat, jaký zásah do majetkové podstaty u ní zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření znamená.

[3] Krajský soud dále odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57 (publ. pod č. 3000/2014 Sb. NSS, dostupné z www.nssoud.cz stejně jako další zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). V uvedeném usnesení rozšířený senát konstatoval, že likvidační účinky odvodu z elektřiny ze slunečního záření nelze zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně ani v soudním řízení, které na ně navazuje. K zohlednění dopadů odvodu lze využít institut prominutí daně dle § 260 v návaznosti na § 259 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „daňový řád“).

[4] Krajský soud žalobu shledal nedůvodnou, a proto ji zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, je v přímém rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, dle něhož je nezbytné vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu a dle něhož mají soudy povinnost udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoli se to může jevit složité.

[6] Řízení o prominutí odvodu z elektřiny ze slunečního záření nepodléhá a nemůže podléhat soudnímu přezkumu. Žádost o prominutí daně je nenároková. Rozšířený senát svým usnesením obešel zmíněný nález Ústavního soudu a odejmul poplatníkům Listinou základních práv a svobod zaručené právo na soudní ochranu.

[7] Krajský soud se pak odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu fakticky odmítl žalobou zabývat. Nezkoumal individuální dopad odvodu, neboť pouze konstatoval, že ochrany se lze domáhat pomocí institutu prominutí daně.

[8] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný má za to, že posouzení souladnosti usnesení rozšířeného senátu s nálezem Ústavního soudu nebylo předmětem řízení před krajským soudem.

[10] Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 zdůraznil nutnost posouzení individuálních dopadů odvodu z elektřiny ze slunečního záření na jednotlivé případy, přičemž ale neurčil, jak konkrétně by k takovému zohlednění mělo dojít. Bylo proto nutné určit, který z existujících institutů daňového práva je ke zmíněnému posouzení nejvhodnější, a rozšířený senát shledal, že za současné úpravy lze individuální dopady odvodu zohlednit pouze prostřednictvím institutu prominutí daně.

[11] Žalovaný se domnívá, že napadený rozsudek krajského soudu obsahuje ucelenou argumentaci o tom, proč je žaloba nedůvodná. Soudní rozhodnutí nemusí být vystavěno na podrobné oponentuře jednotlivě vznesených námitek v případě, že proti nim soud postaví vlastní ucelený argumentační systém, což krajský soud splnil. Napadený rozsudek žalovaný za nepřezkoumatelný nepovažuje a navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] 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, stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Důvody kasační stížnosti odpovídají důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] V nynější věci má spor návaznost na odvod z elektřiny ze slunečního záření za odvodová období květen až srpen 2013. Pro tato odvodová období je relevantní zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon č. 165/2012 Sb.").

[14] Úprava odvodu z elektřiny ze slunečního záření je v zákoně č. 165/2012 Sb. upravena v § 14 až § 22. Jde o úpravu, která se až na drobné textové odchylky shoduje s úpravou stejně nazvaného odvodu v zákoně č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), který byl 1. 1. 2013 zrušen (dále jen „zákon č. 180/2005 Sb."). Dle obou zmíněných zákonů odvod dopadá na zařízení uvedená do provozu v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010.

[15] Dle textu zákona č. 180/2005 Sb. byla předmětem odvodu elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2013, nicméně jelikož posledním dnem účinnosti zákona č. 180/2005 Sb. bylo 31. 12. 2012, nemohl se tento zákon vztahovat k období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. Na období roku 2013 naopak dopadla regulace v zákoně č. 165/2012 Sb. Znění zákona č. 165/2012 Sb. rozhodné pro nynější věc tak pro období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 *de facto* přebíralo úpravu odvodu z elektřiny ze slunečního záření ze zákona č. 180/2005 Sb.

[16] Stěžovatelkou zmíněný nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, se týkal zákona č. 180/2005 Sb. a ústavnosti regulace odvodu z elektřiny ze slunečního záření v něm stanovené. Ústavní soud neshledal rozpor odvodu z elektřiny ze slunečního záření dle zákona č. 180/2005 Sb. s ústavním pořádkem. Vzhledem k tomu, že úprava odvodu je prakticky totožná jak v zákoně č. 180/2005 Sb., tak v zákoně č. 165/2012 Sb., nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 má relevanci i ve vztahu k odvodu v zákoně č. 165/2012 Sb. (nikoli však např. v části, kde se zabývá ústavní konformitou legislativního procesu u zákona č. 180/2005 Sb.).

[17] Byť Ústavní soud neshledal odvod z elektřiny ze slunečního záření dle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb. v rozporu s ústavním pořádkem, uvedl v bodě 88. svého nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11: „*Ústavní soud na tomto místě zdůrazňuje, 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* [...]. *Ústavní soud považuje za samozřejmé a určující pro nalézání práva, že vždy je nezbytné vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu, které jsou založeny na zjištěných skutkových okolnostech. Mnohé případy a jejich specifické okolnosti mohou být značně komplikované a netypické; to však nevyvazuje obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité. Zjevně nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační (‚rdousící efekt') či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny - tedy protiústavně.*“

[18] V návaznosti na citovaný nález Ústavního soudu rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vydal usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 76, v němž dospěl jednak k závěru, že konkrétní dopady odvodu z elektřiny ze slunečního záření na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení, které na ně navazuje, a jednak k závěru, že pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky odvodu z elektřiny ze slunečního záření v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu.

[19] Stěžovatelka v žalobě namítala, že se finanční orgány v rámci rozhodování o stížnosti na postup plátce daně odmítly zabývat tím, jaký na ni měl vliv odvod z elektřiny ze slunečního záření. V žalobě finančním orgánům vytknula, že nezkoumaly, zda odvod na ni měl rdousící efekt. Krajský soud stěžovatelčinu argumentaci vyvrátil odkazem na výše zmíněné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

[20] V kasační stížnosti pak stěžovatelka namítla, že rozšířený senát svým usnesením sp. zn. 1 Afs 76/2013 „*obešel*“ nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. S tím ovšem nelze souhlasit a v daném ohledu lze poukázat na hodnocení samotného Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, uvedl v bodech 28. až 32. následující:

„[D]*aňové orgány i správní soudy odmítly posuzovat rdousící efekt solárního odvodu na výrobce elektřiny z fotovoltaických elektráren v řízeních dle ustanovení § 237 daňového řádu, tj. v rámci stížností na postup plátce daně. Podobně tomu bylo i v nyní projednávaném případě, přičemž Ústavní soud neshledal, že by nastalý výklad příslušných ustanovení právního řádu (předestřený především rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu) byl v rozporu s předchozí judikaturou zdejšího soudu či by v nepřiměřené míře zasahoval do základních práv a svobod stěžovatele.*

Institut stížnosti na postup plátce daně normuje ustanovení § 237 daňového řádu tak, že, má-li poplatník pochyby o správnosti sražené nebo vybrané daně, může nejpozději do 60 dnů ode

dne, kdy se o výši sražené nebo vybrané daně dozvěděl, požádat plátce daně o vysvětlení. V žádosti uvede důvody svých pochybností.' Podobný institut znal již zákon o správě daní a poplatků (zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., srov. ustanovení § 51), přičemž Ústavní soud k němu uvedl, že tento zvláštní daňový institut zajišťuje ochranu poplatníka vůči plátci daně při uplatňování srážkové daně, kde daňovou povinnost a její výši stanovuje plátce daně bez přímé účasti poplatníka nebo správce daně. Pokud poplatník s postupem plátce daně nadále nesouhlasí, může podat stížnost přímo místně příslušnému správci daně, a ten je povinen o stížnosti rozhodnout; rozhodnutí se pak doručí poplatníkovi i plátci daně a lze proti němu podat v zákonné lhůtě odvolání. Řízení o stížnosti je tak 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, přičemž rozhodnutí správce daně autoritativně stvrzuje postup plátce daně, tedy v konečné podobě potvrzuje výši daňové povinnosti poplatníka [srov. nález sp. zn. II. ÚS 667/2000 ze dne 20. 6. 2001 (N 92/22 SbNU 299)].

Zároveň však, jak vytkl též rozšířený senát Nejvyšší 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)."

[21] Na okraj pak lze poznamenat, že z úřední činnosti je Nejvyššímu správnímu soudu (viz např. bod [26] rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 9 Afs 327/2014 - 29) známo, že finanční správa poukázala na to, že výrobci elektřiny ze slunečního záření, jichž by se mohl dotknout Ústavním soudem shledaný rdousící efekt, mohou požádat o posečkání daně či rozložení na splátky u jiné daně než odvodu z elektřiny ze slunečního záření, u kterých jim vzniká povinnost úhrady (např. u daně z příjmů či daně z přidané hodnoty). Finanční správa k tomu dodala, že pro uplatnění institutu posečkání je totiž rozhodující komplexní situace daňového subjektu. K uvedenému viz příspěvek *Řešení možných individuálních likvidačních účinků odvodu z elektřiny ze slunečního záření* ze dne 18. 9. 2014 na internetových stránkách finanční správy: http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2014/reseni-moznych-individualnich-likvidacni-5347.

[22] Stěžovatelka dále namítla, že se krajský soud nevypořádal s jejími námitkami, tvrzeními a navrženými důkazy, ale pouze odkázal na usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 76/2013. Nejvyšší správní soud neshledal tuto námitku důvodnou. Odkazované usnesení rozšířeného senátu na nynější věc plně dopadá. Jeho prostřednictvím krajský soud uceleně a srozumitelně stěžovatelce objasnil, proč konkrétní dopady odvodu z elektřiny ze slunečního záření na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení. Krajský soud tak adekvátně reagoval na žalobní tvrzení o nutnosti hodnotit tzv. rdousící efekt v rámci řízení o stížnosti na postup plátce daně. Krajský soud vysvětlil, proč naznačené hodnocení není možné v řízení o stížnosti na postup plátce daně, z tohoto důvodu se pak nezabýval tvrzeními či důkazy o tom, že

odvod z elektřiny ze slunečního záření na stěžovatelku dopadl protiústavním způsobem. Rozsudek krajského soudu z těchto důvodů není nepřezkoumatelný.

V. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil žádné z kasačních námitek, kasační stížnost tak vyhodnotil jako nedůvodnou a dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. ji zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání, jelikož § 109 odst. 2 s. ř. s. takový postup předpokládá.

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

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

V Brně dne 28. ledna 2016

JUDr. Radan Malík
předseda senátu