ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D. v právní věci žalobkyně: **Signo Solar PP02 s.r.o.**, se sídlem Na Zátorce 590/12, Praha 6, zast. JUDr. Petrem Kališem, Ph.D., advokátem se sídlem Týn 639/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2013, čj. 16943/13/5000-14203-706599, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2017, čj. 6 Af 44/2013-60,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad rozhodnutím ze dne 1. 11. 2012, čj. 72851/12/013063303318, podle § 237 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád zamítl stížnost žalobkyně na postup plátce daně. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný shora specifikovaným rozhodnutím zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl městský soud.

[2] Městský soud vycházel z judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu a dospěl k závěru, že institut stížnosti na postup plátce daně nebyl a ani za stávající právní úpravy není nástrojem umožňujícím správci daně posuzovat věc s přihlédnutím ke

konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytnout poplatníkovi efektivní ochranu. Žalovaný proto postupoval správně, omezil-li se při vyřízení stížnosti na postup plátce daně na zjištění, zda byl odvod plátcem daně sražen a odveden v souladu s § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie“). Přezkoumávat postup plátce daně při sražení a následném odvedení odvodu z hlediska dodržení ústavněprávních principů a případného likvidačního dopadu zavedení odvodu na žalobkyni a zabývat se tzv. „rdousícím efektem“ nebylo v pravomoci žalovaného.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti odkázala na žalobní námitky, ve kterých dovozovala protiústavnost odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „solární odvod“).

[4] Stěžovatelka namítla, že městský soud měl povinnost zabývat se „*individuálními okolnostmi a důkazy o protiprávnosti* [solárního] *odvodu a jeho likvidačního dopadu*“ již proto, že stěžovatelka neměla možnost dovolat se svých práv u jiného orgánu.

[5] Stěžovatelka namítla, že se městský soud odvolává na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57, publ. pod č. 3000/2014 Sb. NSS (dále jen „usnesení 1 Afs 76/2013-57“), které však bylo vydáno poté, co stěžovatelka podala stížnost. Městský soud tak jim provedený výklad zákona navázal na podmínku, která byla judikaturou dovozena až po podání její stížnosti. Stěžovatelka připustila, že § 260 byl součástí daňového řádu již před rozhodnutím rozšířeného senátu, až usnesení 1 Afs 76/2013-57 však vedlo k nastolení relativní výkladové jistoty. Při „*poměření institutu stížnosti ve smyslu ust. § 237 daňového řádu oproti institutu hromadného prominutí daně dle § 260 daňového řádu*“ je podle stěžovatelky zjevné, že stížnost představuje obecný opravný prostředek, „*kterým se poplatník může dovolávat nápravy postupu správce daně v daňovém řízení*“. Pro rozhodnutí o stížnosti se subsidiárně použijí ustanovení o odvolání, přičemž „*daňový řád nestanoví omezení ve smyslu neumožnění ‚správce daně posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a poskytnout poplatníkovi efektivní ochranu‘*“. Stěžovatelka tak důvodně očekávala, že o její stížnosti bude rozhodnuto s přihlédnutím k individuálním okolnostem případu.

[6] Městský soud podle stěžovatelky provedl nesprávný výklad § 5 daňového řádu, neboť nevzal v úvahu, že správce daně při řešení stížnosti nešetřil práva a právem chráněné zájmy stěžovatelky. Městský soud tak „*nerespektoval základní náležitosti demokratického a právního státu a ústavně zaručená práva a jistoty stěžovatelky.*“

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

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí s posouzením věci městským soudem a setrval na svém stanovisku, podle něhož v daném případě postupoval v souladu s platnou a účinnou právní úpravou. Žalovaný připomenul i judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu vážící se k posuzované otázce a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[10] Nejvyšší správní soud na úvod poznamenává, že se v rámci své rozhodovací činnosti již zabýval obsahově velmi podobnými kasačními stížnostmi podanými totožným právním zástupcem; v nyní projednávané věci neshledává v uplatněné kasační argumentaci nic, co by odůvodnilo odchýlení se od závěrů vyslovených v rámci těchto řízení v rozsudcích ze dne 12. 10. 2016, čj. 7 Afs 183/2016-34, ze dne 8. 4. 2015, čj. 6 Afs 28/2015-41 a ze dne 25. 3. 2015, čj. 6 Afs 29/2015-40. V tehdejších řízeních učiněné závěry ostatně přezkoumával i Ústavní soud, jenž ústavní stížnosti proti citovaným rozsudkům odmítl jako zjevně neopodstatněné (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2017, sp. zn. IV. ÚS 3731/16, ze dne 16. 7. 2015, sp. zn. III. ÚS 1721/15, a ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. I ÚS 1638/15).

[11] Stěžovatelka označila jako jeden z důvodů kasační stížnosti i nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, a to aniž by tuto námitku jakkoliv rozvinula. Nejvyšší správní soud proto posoudil napadený rozsudek z hlediska přezkoumatelnosti rovněž pouze v obecné rovině. Dospěl k závěru, že odůvodnění naříkaného rozsudku je zcela srozumitelné, jsou z něj jasně seznatelné úvahy, jimiž se soud řídil, a obsahuje vypořádání veškerých žalobních námitek. Nevykazuje tak žádné vady způsobující nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52) ani pro nesrozumitelnost (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS). Námitka nepřezkoumatelnosti není proto důvodná.

[12] Co se týče stěžovatelčiny argumentace namítající protiústavnost solárního odvodu, porušení legitimního očekávání, resp. principu právní jistoty, Nejvyšší správní soud plně odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, N 102/65 SbNU 367, publ. pod č. 220/2012 Sb. (dále jen „nález Pl. ÚS 17/11“), v rámci kterého Ústavní soud dospěl k závěru, že přezkoumávaná úprava solárního odvodu je ústavně konformní a že princip právní jistoty *„nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, ta podléhá mimo jiné sociálně-ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu*.“ Ústavní soud se v citovaném nálezu vyjádřil nejen k podstatě dané věci, ale i k dalším souvisejícím otázkám a Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od argumentace v něm podrobně rozvedené jakkoliv odchýlit. S ohledem na tento závěr nelze městskému soudu vytýkat, že z tohoto nálezu vyšel i v rámci řízení o žalobě.

[13] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, v rámci které stěžovatelka rozporovala nezohlednění nastalých individuálních okolností. V nálezu Pl. ÚS 17/11 Ústavní soud sice (v rámci řízení o abstraktní kontrole norem) dospěl k závěru, že zavedení solárního odvodu 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 dále uvedl, že 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.*" (odst. 88.).

[14] Aplikační praxe následně řešila otázku, prostřednictvím jakých procesních cest lze dostát 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 1 Afs 76/2013-57 k tomu uvedl: „*Stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátci 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*." (odst. [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 zasaženo. 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*." (odst. [40], [41]). Závěry rozšířeného senátu později potvrdil i Ústavní soud, nejdříve formou usnesení o odmítnutí ústavní stížnosti pro zjevnou neopodstatněnost (např. usnesení ze dne 13. 5. 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. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14).

[15] Posledně citovaným nálezem Ústavní soud výslovně konstatoval, 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, aby mu přisoudily úplně odlišný smysl zcela v rozporu se zněním zákona a s doktrínou. Není možné, aby soudní moc přiznávala plátci 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 nálezu 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 plátci (respektive správci) daně či soudní moci zohlednit v*

určitých jasně daných případech skutečnost, že solární odvod má na poplatníka likvidační dopad“ (odst. 32. nálezu II. ÚS 2216/14). Městský soud v nyní projednávaném řízení tedy posoudil věc zcela správně, pokud uvedl, že individuálních likvidačních účinků solárního odvodu se nelze dovolávat v řízení o stížnosti na postup plátce daně. Související polemika stěžovatelky o vhodnosti využití institutu stížnosti dle § 237 odst. 3 daňového řádu z důvodu subsidiárního využití ustanovení o odvolání proto postrádá opodstatnění.

[16] Citace z nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, ze které stěžovatelka dovozuje povinnost žalovaného rdousící efekt odvodu zohlednit právě v řízení o stížnosti na postup plátce daně, je zcela vytržená z kontextu celého odůvodnění nálezu. V něm Ústavní soud naopak jasně konstatoval, že k odepření spravedlnosti nedošlo, „*neboť obecné soudy nepopřely již dříve Ústavním soudem vyslovenou možnost žádat při ‚rdousícím‘ efektu o zmírnění následků ‚solárního odvodu‘. Ve svých rozhodnutích pouze upřesnily, jakým postupem se lze těchto eventuálních nároků domáhat*.“ (odst. 39. nálezu). V úvahu přicházející prostředky ochrany před rdousícím efektem odvodu ostatně Nejvyšší správní soud vymezil v usnesení 1 Afs 76/2013-57 (viz odst. [47] až [57], v nichž 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 nálezu 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*.“ (odst. 35.).

[17] Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani námitku, podle které městský soud chybně argumentoval usnesením 1 Afs 76/2013-57, ačkoliv to bylo vydáno až po datu podání stěžovatelčiny stížnosti. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu totiž v usnesení ze dne 21. 10. 2008, čj. 8 As 47/2005-86, publ pod č. 1764/2009, mj. konstatoval, že „*pokud* […] *rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotí doposud rozdílný přístup senátů zdejšího soudu stejně jako krajských soudů rozhodujících ve věcech správního soudnictví, účinky tohoto rozhodnutí jsou orientovány výlučně do budoucna.* […] *Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních*.“ Městský soud proto nepochybil, pakliže závěry tohoto usnesení vzal v rámci odůvodnění stěžovaného rozsudku v úvahu.

[18] Stěžovatelka také poukázala na porušení § 5 daňového řádu. Toto ustanovení vyjadřuje zásadu zákonnosti postupu správce daně (odst. 1), zásadu legální licence (odst. 2) a zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti činnosti správce daně (odst. 3). Zásada zdrženlivosti a přiměřenosti, které se stěžovatelka patrně domáhala primárně, sice představuje jednu ze základních zásad správy daní, avšak nelze z ní samotné dovodit pravomoc správce daně zohlednit individuální účinky odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce daně. Takový postup by totiž narážel na zásadu legality (čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu). Současná právní úprava nedává daňové správě pravomoc individuální účinky solárního odvodu v řízení o stížnosti na postup správce daně zohlednit; to již dříve opakovaně dovodil, jak je shora vysvětleno, Ústavní soud i Nejvyšší správní soud.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[20] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně 31. ledna 2018

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu