



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 **žalobce: ILV-energy s.r.o.**, se sídlem Příchovice 275, zast. JUDr. Jakubem Hájkem, advokátem se sídlem Václavské nám. 832/19, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 22. 11. 2011, č. j. 10563/11-1200-506330, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 11. 2013, č. j. 15 Af 167/2011 - 58,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 22. 11. 2011, č. j. 10563/11-1200-506330. Uvedeným správním rozhodnutím byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Děčíně, kterými byly zamítnuty stížnosti na postup plátce daně ČEZ Distribuce, a. s., při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření dle § 7a a následujících zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů“).

[2] Krajský soud se v napadeném rozsudku, který je dostupný z www.nssoud.cz, zabýval nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, kterou vyhodnotil jako nedůvodnou. Dále pak krajský soud přisvědčil Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, že ani odvoláním napadená rozhodnutí nebyla nepřezkoumatelná.

[3] Nedůvodnou byla shledána žalobní námitka zpochybňující ústavnost odvodu z elektřiny ze slunečního záření, zde krajský soud odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012,

sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (publikovaný pod č. 220/2012 Sb. a jako N 102/65 SbNU 367, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>), kde se Ústavní soud k dané otázce vyslovil.

[4] Dále krajský soud konstatoval, že úkolem soudu není nahradit správní orgán v jeho odborné dozorové kompetenci, ale naopak přezkoumat správní rozhodnutí. K tomu, aby mohl daňový subjekt před soudem úspěšně uplatnit své námitky, že některé ustanovení právní úpravy odvodu na něj bylo aplikováno nezákonně či protiústavně, musí dát správci daně, potažmo odvolacímu orgánu, možnost zabývat se jeho situací a tvrzeními. Daňový subjekt tak musí s ohledem na specifika daňového řízení již ve stížnosti na postup plátce daně a následně v odvolání prokázat, že v jeho konkrétním a specifickém případě se jedná o likvidační účinek (tzv. rdousící efekt) ve smyslu závěrů Ústavního soudu vyslovených v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Dokazování těchto skutečností nemůže být ponecháno až na řízení před soudem.

[5] Stěžovatel ani v jednom svém podání vůči finančním orgánům neuvedl žádná tvrzení nebo důkazy, které by se vztahovaly k jeho případu a z nichž by bylo možno dovodit, že některé ustanovení odvodu bylo aplikováno takovým způsobem, že to mělo likvidační povahu. Krajský soud tak dospěl k závěru, že stěžovatel před správcem daně neunesl své břemeno tvrzení a břemeno důkazní, finanční orgány tudíž ve svých rozhodnutích nepochybily, neboť jim nemohlo být nic známo o případné specifické situaci stěžovatele.

[6] Krajský soud tak shledal, že žaloba není důvodná, proto ji zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že finanční orgány se odmítly zabývat tím, zda výběrem odvodu z elektřiny ze slunečního záření nedojde k porušení jeho ústavně zaručených práv. Výběr tohoto odvodu má likvidační (tzv. rdousící) efekt a zasahuje jeho samotnou majetkovou podstatu, k čemuž doložil dopis znalce, který pojednává o dopadu odvodu na stěžovatele.

[8] Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 zdůraznil, že je třeba hledat spravedlivé řešení v individuálních případech. Připustil totiž, že v některých individuálních případech může některé z Ústavním soudem zkoumaných ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů na výrobce dolehnout jako rdousící efekt. Ústavní soud uvedl, že v takovém výjimečném případě má být nárok výrobce ochráněn. Stěžovatel namítl, že krajský soud se společně s finančními orgány odmítl zabývat individuálními rozměry případu, současně zdůraznil, že protiústavnost odvodu namítal již v řízeních před finančními orgány.

[9] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že rdousící efekt odvodu z elektřiny ze slunečního záření měl tvrdit a prokázat již v řízení před finančními orgány, a pokud tak neučinil, nelze jeho postup zhojit až v řízení soudním. Každý správní orgán či soud je totiž povinen poskytnout ochranu proti protiústavnímu zásahu, a to z úřední povinnosti. Tato ochrana nemůže být odepřena ani s odkazem na ryze formalistický výklad procesních předpisů. Stěžovatel zdůraznil, že se výběru odvodu bránil řádně a včas všemi dostupnými prostředky. Ihned po vydání nálezu Ústavního soudu reagoval na právní závěry zde vyslovené a svá tvrzení adekvátně doplnil. Dle stěžovatele to byly finanční orgány, které měly v rámci své činnosti dostatečně zjistit skutečnosti rozhodné pro hodnocení, zda je v jeho případě možné aplikovat právní úpravu odvodu z elektřiny ze slunečního záření. Na to však finanční orgány rezignovaly, bylo proto povinností soudu zkoumat tvrzený rdousící efekt.

[10] Stěžovatel se dále vymezil proti hodnocení krajského soudu, že by v odvolání neuplatnil žádnou konkrétní námitku dopadu odvodu do své individuální roviny. Námitku protiústavnosti odvodu uplatnil, ale finanční orgány se s ní nevypořádaly a rezignovaly na jakákoli skutková zjištění. Rozhodnutí o odvolání je tak dle stěžovatele nepřezkoumatelné, a proto byl dán důvod pro jeho

zrušení. Pouhý odkaz krajského soudu, že toto rozhodnutí je přezkoumatelné, avšak bez uvedení konkrétních skutečností, které soud k takovému závěru vedly, činí i rozsudek nepřezkoumatelným.

[11] Stěžovatel na základě své argumentace v kasační stížnosti navrhl napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[12] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že vůči stěžovateli bylo postupováno v souladu s platnou právní úpravou. V daném případě byly naplněny zákonné podmínky pro výběr odvodu z elektřiny ze slunečního záření, a proto plátce daně poplatníkovi zákonem předepsaný odvod srazil.

[13] Ke kasační námitce, kde se stěžovatel vyjadřoval k tomu, co bylo obsahem námitek před finančními orgány, žalovaný konstatoval, že stěžovatel ve stížnosti na postup plátce daně namítal protiústavnost dané právní úpravy a její rdousící efekt pouze v obecné rovině. V odvolání namítal protiústavnost dané normy taktéž jen v obecné rovině a nepřezkoumatelnost předchozího rozhodnutí. Před finančními orgány námitka hrozícího zániku podnikatelských aktivit uplatněna nebyla.

[14] Dále žalovaný poukázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, publikované pod č. 3000/2014 Sb. NSS, dostupné z www.nssoud.cz stejně jako další zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Dle tohoto usnesení není možné rdousící efekt solárního odvodu v individuálních případech zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně ani v soudním řízení, které na něj navazuje. Jediným institutem, v rámci kterého je možné se zabývat individuálními dopady solárního odvodu na poplatníka, je institut prominutí daně dle § 260 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[15] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel uvedl, že závěry uvedeného usnesení rozšířeného senátu jsou nepřijatelné za současného právního stavu, kdy dosud nebylo vydáno usnesením předvídané rozhodnutí ministra financí o prominutí odvodu z elektřiny ze slunečního záření. Za nynějšího právního stavu totiž neexistuje prostředek, jehož prostřednictvím by bylo možné se proti individuálním dopadům odvodu bránit. Výběr odvodu by tak byl nepřezkoumatelným.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[16] 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, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvody kasační stížnosti odpovídají důvodům 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.“). 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě postačovala k jeho zrušení. Dle stěžovatelovy kasační námítky byl nepřezkoumatelný závěr krajského soudu, že rozhodnutí o odvolání netrpí nepřezkoumatelností. Tato námitka není důvodná.

[18] Krajský soud totiž zcela srozumitelně vysvětlil, že finanční orgány se konkrétními dopady odvodu z elektřiny ze slunečního záření do stěžovatelova podnikání nezabývaly, protože stěžovatel na žádné konkrétní dopady pro sebe nepoukázal, jelikož pouze zpochybňoval samotnou souladnost tohoto odvodu jako takového s ústavními předpisy. Nejvyšší správní soud dodává, že toto hodnocení krajského soudu odpovídá textu odvolání, kde skutečně stěžovatel poukazyval na neústavnost odvodu z elektřiny ze slunečního záření jako právního institutu, tedy v obecné rovině. Dle krajského soudu se pak k námitce neústavnosti odvodu jako institutu finanční ředitelství vyjádřilo. V rozhodnutí o odvolání totiž bylo konstatováno, že jen Ústavnímu soudu přísluší hodnotit, zda je dán rozpor zákona s ústavními předpisy a v případě zjištěného rozporu je rušit a tímto způsobem vyloučit z aplikace, finanční orgány jsou však vyhlášenými platnými a účinnými zákonnými normami vázány a musí se jimi řídit. Finanční ředitelství dále blíže rozvedlo, proč zavedení odvodu není v rozporu se zákazem retroaktivity, ochrany legitimního očekávání, ochrany vlastnictví, které připouští možnost zdanění, či proporcionality.

[19] Krajský soud se rovněž přezkoumatelným způsobem vyjádřil k tomu, že Finanční ředitelství v Ústí nad Labem se dostatečným způsobem vyjádřilo k tomu, zda v rozhodnutích o stížnostech na postup správce daně bylo reagováno na námitku protiústavnosti odvodu. Krajský soud zde poukázal na to, že v rozhodnutích o stížnostech bylo uvedeno, že plátcí daně a ani správce daně zkoumající jeho postup nemají jinou možnost než se řídit jednoznačnou a jasnou zákonnou úpravou, která v daném případě určovala povinnost plátce odvod vybrat. Na tuto okolnost pak bylo odkázáno i v rozhodnutích o odvolání, což krajský soud ve svém rozsudku plně reflektoval.

[20] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného konstatuje, že krajský soud adekvátním způsobem reagoval na žalobní námitky a své úvahy podložil patřičným a srozumitelným hodnocením. Jeho rozsudek tak namítanou nepřezkoumatelností netrpí.

[21] V dalších kasačních námitkách stěžovatel argumentoval, že rdousící efekt odvodu z elektřiny ze slunečního záření nemusí tvrdit a prokazovat již v řízení o stížnosti na postup plátce daně a na něj navazujícím odvolacím řízení, ale že tak může učinit až v řízení před správním soudem. Dle stěžovatele je povinností finančních orgánů v řízení o stížnosti na postup plátce daně a na něj navazujícím odvolacím řízení poskytnout ochranu jeho právům z úřední povinnosti a finanční orgány tak musí samy dostatečně zjistit stěžovatelovy poměry, aby vyloučily rdousící efekt odvodu.

[22] Tyto námitky shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnými, přitom se řídil závěry, k nimž dospěl rozšířený senát v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57.

[23] Rozšířený senát vyšel z toho, že Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, neshledal zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření (§7a až 7i a část § 8 zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů) v obecné rovině protiústavním. Nicméně Ústavní soud v bodě 88. svého nálezu zdůraznil, že „nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační (rdousící efekt) či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny - tedy protiústavně. Zde bude nutno hodnotit jak dodržení garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. v jejich dlouhodobém (patnáctiletém) trvání, tak okamžité (průběžné) účinky napadených ustanovení, aby byl v takovém výjimečném případě vzniklý nárok ochráněn.“

[24] Jak uvedl rozšířený senát, 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 na ně navazujícím. To rozšířený senát v bodech [35] až [39] svého usnesení odůvodnil následovně:

„Poplatníkem solárního odvodu, tedy osobou, jejíž příjmy jsou podrobeny solárnímu odvodu, je podle zákona o podpoře výrobce elektřiny ze slunečního záření. Plátcem tohoto odvodu, tj. osobou, která pod svoji majetkovou

odpovědností solární odvod od poplatníků vybírá a odvádí do státního rozpočtu, je provozovatel přenosové soustavy nebo provozovatel regionální distribuční soustavy.

Způsob stanovení a výběru solárního odvodu je ze zákona postaven na principu srážkové daně, tj. na majetkové odpovědnosti plátce, nikoli poplatníka. Srážková daň je daň vybíraná srážkou přímo u zdroje příjmů (tj. u plátce), a to z důvodu efektivní správy daní. Za splnění podmínek stanovených zákonem o podpoře je plátce povinen z částky (bez DPH) hrazené poplatníkovi za dodanou energii v odvodovém období solární odvod od poplatníka srazit nebo vybrat a ve lhůtě do 25 dnů po skončení odvodového období odvést na účet správce daně. Ve stejné lhůtě je plátce odvodu také povinen podat vyúčtování odvodu.

Pokud plátce solární 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 (úrok, penále), nikoli poplatník, jehož příjem je předmětem solárního odvodu.

Stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcům 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.

I kdyby se tento institut aplikoval na solární odvod pouze přiměřeně a žádost o vysvětlení adresovaná plátcům byla jen jakýmsi formálním krokem pro následné uplatnění stížnosti u správce daně, umožňuje § 237 odst. 3 daňového řádu správci daně přezkoumat pouze postup plátce, tj. zda plátce při srážce solárního odvodu postupoval v souladu se zákonem o podpoře. Ten kromě osvobození malých výrobců nepřipouští žádné výjimky, na základě kterých by byl plátce odvodu své zákonné povinnosti zproštěn, jinými slovy neobsahuje žádný zvláštní mechanismus, jenž umožní individuální přístup k výrobcům, což ostatně konstatoval v bodu 89 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 sám Ústavní soud. Bylo by z ústavního hlediska a s ohledem na požadavky dělby moci přinejmenším problematické, aby neexistenci psané právní úpravy nahradila bez dalšího moc soudní.“

[25] Rozšířený senát se také zabýval tím, jak lze naplnit příkaz Ústavního soudu posoudit případné excesivní individuální dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie. Dospěl k závěru, že za stávající zákonné úpravy je institut prominutí daně dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu jediným institutem, jehož prostřednictvím výkonná moc dostojí výslovnému požadavku Ústavního soudu vyjádřenému v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

[26] S ohledem na výše uvedené lze konstatovat, že krajský soud důvodně zamítl stěžovatelu žalobu. Odvod z elektřiny ze slunečního záření je totiž v obecné rovině v souladu s ústavními předpisy a v konkrétní rovině nebylo možno dopady tohoto odvodu na stěžovatele posoudit v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v odvolacím řízení či soudním řízení na něj navazujícím. Chybný je však závěr krajského soudu, že stěžovatel měl uplatnit konkrétní námitku rdousícího dopadu na něj v řízení o stížnosti na postup správce daně. Tento dílčí nesprávný závěr je nutno s ohledem na závěry rozšířeného senátu výše vyložené korigovat, aniž by však bylo třeba napadený rozsudek rušit, jelikož je věcně správný. Shodně ostatně postupoval Nejvyšší správní soud v obdobné situaci, kterou řešil v rozsudku ze dne 16. 1. 2014, č. j. 7 Afs 120/2013 - 37.

[27] S ohledem na skutečnost, 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 na něj navazujícím, nemělo význam provést důkaz dopisem znalce, který stěžovatel připojil ke kasační stížnosti a kde se pojednává o dopadu odvodu na stěžovatele.

[28] Stěžovatel ve vztahu k výše odkazovanému hodnocení rozšířeného senátu ještě v replice namítl, že za nynějšího stavu, kdy nebylo vydáno ministrem financí rozhodnutí o prominutí daně, neexistuje prostředek, jehož prostřednictvím by bylo možné se proti individuálním dopadům odvodu bránit. Výběr odvodu by tak byl nepřezkoumatelným. Nejvyšší správní soud konstatuje, že i na tuto námitku jeho rozšířený senát poskytl odpověď, když v bodě [57] svého usnesení uvedl, že v případě dlouhodobé nečinnosti ministra financí (za situace, kdy by ani zákonodárce nevyhověl pokynu Ústavního soudu), by bylo povinností soudní moci reagovat na tento protiústavní stav.

V. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterých nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník řízení o kasační stížnosti, 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 soudním řízení úspěch neměl, proto 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 27. listopadu 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu