



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **FVS Žamberk, s. r. o.**, se sídlem Tyršova 283, Žamberk, zast. Mgr. Sandrou Podskalskou, advokátkou se sídlem Údolní 567/33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 9. 1. 2012, č. j. 75/12-1200-501918, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 12. 2013, č. j. 15 Af 111/2012-44,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci a obsah kasační stížnosti

[1] Žalobkyně se žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“), jímž bylo zamítnuto odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) o stížnostech žalobkyně na postup plátce daně společnosti ČEZ Distribuce, a. s., při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále „solární odvod“ nebo jen „odvod“) podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů).

[2] S účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ke dni 1. 1. 2013 se žalovaným namísto původně žalovaného stalo v řízeních navazujících na rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem Odvolací finanční ředitelství.

[3] Krajský soud, vycházející ze závěrů pléna Ústavního soudu vyjádřených v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, č. 220/2012 Sb., žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti tomuto rozsudku blanketní kasační stížnost, doplněnou podáním ze dne 10. 3. 2014. V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka uvedla, že do vydání shora citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 neměla důvod prokazovat v daňovém řízení existenci likvidačního efektu solárního odvodu, neboť nemohla vědět, jak Ústavní soud otázku protiústavnosti tohoto odvodu posoudí a jaká kritéria pro toto posouzení dovodí. Původní žalovaný přitom ve věci rozhodl více jak čtyři měsíce před vydáním citovaného nálezu. S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu stěžovatelka uvedla, že i Nejvyšší správní soud v minulosti připustil možnost předložit důkazy až v řízení u soudu. Pokud měl správce daně v individuálním případě pochybnosti o likvidačním efektu solárního odvodu, mohl se dle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), pokusit je vyvrátit provedením důkazu z vlastní iniciativy, což však v rozporu se zásadami správního rozhodování neučinil. Požadavek individuálního výpočtu návratnosti je navíc důsledkem dezinterpretace zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů a nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Pokud v modelovém výpočtu vychází návratnost investic pro solární elektrárny uvedené do provozu v roce 2010 nad 15 let, je solární odvod ve vztahu k nim protiústavní. Konstatování krajského soudu, že v případě stěžovatelky neshledal rdousící efekt solárního odvodu, považovala stěžovatelka za neodůvodněné a rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný.

[5] Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57, ve věci MGP 2, dle kterého zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy možné jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 v návaznosti na § 259 daňového řádu, je dle stěžovatelky v rozporu s usnesením Ústavního soudu ze dne 10. 12. 2013, sp. zn. II. ÚS 4624/12. V citovaném usnesení Ústavní soud uvedl, že jediným správným postupem k ochraně poplatníka solárního odvodu je stížnost na plátce daně dle § 237 daňového řádu. Institut prominutí daně přitom stěžovatelce neposkytuje efektivní ochranu, neboť je závislý na aktivitě ministra financí. Judikatorní obrat, ke kterému usnesením rozšířeného senátu ve věci MGP 2 došlo, je dle stěžovatelky nepřijatelný, neboť (jak s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu) uvádí „*relativní stabilita judikatury je nezbytnou podmínkou právní jistoty jako jednoho ze základních atributů právního státu.*“

[6] Stěžovatelka alternativně navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil buď pouze napadený rozsudek krajského soudu, nebo spolu s ním i rozhodnutí původního žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dále navrhla, aby Nejvyšší správní soud uložil žalovanému povinnost zaplatit jí náhradu nákladů řízení.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 25. 3. 2014 uvedl, že stěžovatelka vykládá závěr o nutnosti individuálního posuzování dopadu solárního odvodu obsažený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 účelově jako právní normu, ztotožnil se s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci MGP 2 a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

pokračování

[8] V replice k vyjádření žalovaného ze dne 11. 4. 2014 stěžovatelka s odkazem na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva uvedla, že závěr o nutnosti individuálního posuzování dopadu solárního odvodu vyslovený Ústavním soudem v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 je nutné považovat za právní normu přinejmenším v materiálním smyslu. Institut prominutí daně přitom není efektivním prostředkem ochrany, a to ani dle judikatury Evropského soudu pro lidská práva. Závaznost usnesení rozšířeného senátu přitom není absolutní, nýbrž je možné se od něho odchýlit, pokud soud nižšího stupně uvede takové argumenty, které v posuzované otázce doposud nezazněly (*a minori ad maius* pak platí totéž i pro tříčlenné senáty Nejvyššího správního soudu). Takovým argumentem přitom je, že se rozšířený senát ve věci MGP 2 dostatečně výslovně, jednoznačně a s předestřením konkurujících právních úprav nevypořádal se závěry uvedenými ve shora citovaném usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 4624/12, ačkoli tak učinit měl.

[9] Bližší rozvedení argumentace účastníků vzhledem k jejich vzájemné znalosti potřebné není.

II.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal v záhlaví označený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížnosti uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Nedůvodnou kasační stížnost zamítl na základě úvah dále vyložených.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě postačovala k jeho zrušení. Ve své ustálené judikatuře mnohokrát Nejvyšší správní soud konstatoval, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). V napadeném rozhodnutí krajského soudu žádný z výše uvedených požadavků neabsentoval. Krajský soud přehledně popsal rozhodný skutkový stav a s žalobními námitkami se řádně a srozumitelně vypořádal. Na uvedeném nic nemění ani fakt, že jeho závěry je zapotřebí ve světle usnesení rozšířeného senátu ve věci MGP 2 korigovat.

[12] Podstatou kasační stížnosti je polemika stěžovatelky s rozhodnutím krajského soudu, nakolik byl v daňovém řízení prokázán rdousící efekt solárního odvodu, resp. zda správce daně v této souvislosti dostatečně zjistil skutkový stav věci. S ohledem na shora citované usnesení rozšířeného senátu ve věci MGP 2 je však tato otázka (včetně polemiky o charakteru požadavku nutnosti individuálního posuzování dopadu solárního odvodu obsaženém v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11) v nynější věci nadbytečná. V tomto rozhodnutí dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně (§ 237 daňového řádu), 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 dle § 260 v návaznosti na § 259 daňového řádu.

[13] Rozšířený senát v odst. 40. usnesení ve věci MGP 2 upozornil, že „*Nejvyšší správní soud rozhodoval již bezmála stovku případů, ve kterých se žalobci pokoušeli dovodit likvidační účinky solárního odvodu. Všechny případy byly posuzovány žalovaným správcem daně paušálně, s odkazem na aplikovatelnou právní úpravu a neexistenci žádné výjimky pro nesražení či nevybrání odvodu. Krajské soudy pak jejich žaloby typicky zamítaly pro nepředložení dostatečně konkrétních tvrzení a důkazů prokazujících likvidační účinky odvodu. S ohledem na absenci psané právní úpravy řešící výjimečné situace, v nichž vede solární odvod k ekonomické likvidaci poplatníka, je patrné, že použití institutu stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu nemůže bez dalšího představovat efektivní ochranu práv těch poplatníků, do jejichž práv bylo vskutku s ohledem na konkrétní okolnosti jejich případu protiústavně zasazeno.*“

[14] Je nepochybné, že judikatura nemůže nepodléhat vývoji. Je třeba ji změnit mj. v situacích, kdy se určité judikatorně vytvořené řešení ukáže jako nefunkční, vyvolávající v praxi problémy. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v jiném svém rozhodnutí, „*[a]rgument požadavkem právní jistoty, a tedy tím, že stálá aplikační praxe je či může být hodnotou sama o sobě, jistě má svoji váhu. Stabilní aplikační praxe zajišťuje dostatečnou předvídatelnost právní regulace, snižuje transakční náklady účastníků právních vztahů a umožňuje lepší plánování jejich jednání. Proto obvykle platí, že čím déle byl určitý výklad zákona aplikován, tím silnější musí být důvody pro změnu takové aplikační praxe, neboť tím více je změnou dotčena právní jistota. Soudy jsou však povolány k tomu, aby nalézaly právo, tj. hledaly a nacházely pomoci právní argumentace jeho „správný“ obsah, přičemž – systémově vzato – v úvahu se nabízející interpretační alternativy musí být vždy možno seřadit podle míry jejich přesvědčivosti a pouze jedna jediná může být shledána za daných okolností nejpřesvědčivější. Změna judikatury je proto namístě vždy, dospěje-li soud k závěru, že dosud aplikovaná interpretační alternativa není správná, tj. že je z dobrých důvodů méně přesvědčivá než jiné nabízející se interpretace a že i při zohlednění hodnoty, kterou za daných okolností i se zohledněním délky dosavadní aplikační praxe, od níž se má ustoupit, představují právní jistota a s ní spojený zájem na stabilitě právních (a tedy společenských) vztahů, nelze dosavadní interpretaci přesvědčivě hájit*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2010, čj. 4 Ads 77/2007-91, publikované pod č. 2112/2010 Sb. NSS, odst. 37.).

[15] V citované pasáži (zde v odst. [13] shora) svého usnesení rozšířený senát vysvětlil, že třebaže již rozhodoval bezmála stovku případů, dosavadní průběh řízení v těchto věcech těžko může založit legitimní očekávání výrobců elektrické energie v další aplikaci téže judikatury, a to pro její zjevnou neefektivnost danou absencí její opory v psaném právu. Jak rozšířený senát podrobně vysvětlil, stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcem daně při uplatňování srážkové daně. Stížnost 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 snad však tento institut aplikoval na solární odvod pouze přiměřeně a žádost o vysvětlení adresovaná plátcem byla jen jakýmsi formálním mezikrokem 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 využívání obnovitelných zdrojů. 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. Totéž ostatně konstatoval v odst. 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 (odst. 38. a 39. usnesení ve věci MGP 2).

pokračování

[16] Rozšířený senát interpretoval detailně nálezy sp. zn. Pl. ÚS 17/11, ale též další judikaturu Ústavního soudu. Přitom dospěl k závěru, že příkaz Ústavního soudu posoudit případné excesivní individuální dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie dopadá nejen na soudy, ale též na zákonodárce a exekutivu. Na prvním místě přichází v úvahu změna zákona, včetně obecného vymezení podmínek rdousícího efektu solárního odvodu tak, jak naznačil Ústavní soud. Bez takovéto změny pak leží povinnost na ministrovi financí, aby „rozhodnutím“ dle § 260 daňového řádu vymezil obecně okruh případů, ve kterých jsou účinky solárního odvodu již protiústavní. Paušální uplatnění solárního odvodu totiž může při konkrétních skutkových okolnostech způsobovat značné nesrovnalosti ve smyslu § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu, které mohou dosahovat v konkrétních případech dokonce likvidačních účinků a vést k protiústavnosti odvodu.

[17] Právě z těchto důvodů rozšířený senát v odst. 56. usnesení ve věci MGP 2 dovodil, že „*[r]ozhodnutí o prominutí solárního odvodu je za stávající zákonné úpravy jediným institutem, jehož prostřednictvím výkoná moc dostojí výslovnému pokynu Ústavního soudu a splní tak povinnost uplatnit individuální přístup k jednotlivým výrobcům, kteří se nacházejí ve výjimečné situaci předvídané nálezem sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Úvaha ministra financí, zda takové rozhodnutí vydat či nevydat, se proto nemůže odehrávat ve sféře ‚absolutního‘ správního uvážení.*“

[18] Nelze též konstatovat, že by rozšířený senát ponechával stěžovatelku bez jakékoliv soudní ochrany, zcela v libovůli ministra financí. Jak totiž uvedl rozšířený senát v odst. 57. usnesení ve věci MGP 2, „*[e]ventuální nečinnost moci výkoné by dokonce mohla nabýt podobu nečinnosti protiústavní a nemohla by zůstat bez soudní sankce*“ [v tomto aspektu odkázal rozšířený senát na povinnost soudní moci v případě dlouhodobé nečinnosti normotvůrce vyplnit protiústavní mezeru v právu namísto normotvůrce - viz nálezy ze dne 28. 2. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 20/05 (N 47/40 SbNU 389; č. 252/2006 Sb.)]. Stěžovatelčin odkaz na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva (konkrétně na rozsudek ze dne 27. 4. 2010, *Tanase proti Moldavsku*, stížnost č. 7/08, ECHR 2010, § 120-123) považuje Nejvyšší správní soud za nepřijatelný, neboť Evropský soud pro lidská práva zde hodnotil efektivitu prostředku ochrany (možnost podání stížnosti k ombudsmanovi) pouze ve vztahu k čl. 35 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.), tedy pro účely posouzení přijatelnosti k němu podané stížnosti.

[19] Důvodná není ani námitka, dle které se rozšířený senát v usnesení ve věci MGP 2 dostatečně výslovně, jednoznačně a s předestřením konkurujících právních úprav nevypořádal se závěry uvedenými v usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 4624/12. V této souvislosti Nejvyšší správní soud nejprve poznamenává, že usnesení Ústavního soudu (na rozdíl od jeho nálezů) zpravidla nemají precedenční charakter. Ústavní soud k tomu uvedl, že „*[z]atímco platí domněnka, že každý nálezy je všeobecného významu, mezi usneseními by mohly mít precedenční účinky maximálně jenom ty, které Ústavní soud usnesením svého pléna vybral pro publikaci ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu*“ (nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, č. 190/2007 Sb. ÚS, odst. 89.). Usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 4624/12 přitom ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu publikováno nebylo. Ústavní soud v citovaném usnesení přitom ani neuvádí žádné konkrétní úvahy, vůči kterým by se Nejvyšší správní soud mohl jakkoli vymezit. V této souvislosti Ústavní soud uvedl pouze tolik, že „*[k] ochraně poplatníka (tedy i stěžovatelky) je zakotven jiný institut. Ostatně, jak vyplývá z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu, stěžovatelka tuto procesní možnost - kromě napadení platebních výměrů - rovněž využila, když proti postupu plátce daně podala stížnost dle § 237 daňového řádu.*“ Mimo jiné k tomu dodal, že „*Ústavní soud nemůže přezkoumávat to, jak je Nejvyšším správním soudem interpretován ten který procesní institut.*“

[20] Nadto Nejvyšší správní soud uvádí, že Ústavní soud závěry obsažené v usnesení rozšířeného senátu ve věci MGP 2 již aproboval např. v usneseních ze dne 30. 1. 2014, sp. zn. III. ÚS 3177/13, ze dne 27. 2. 2014, sp. zn. I. ÚS 3323/13, a ze dne 5. 3. 2014, sp. zn. IV. ÚS 3204/13.

[21] Od právní argumentace vyjádřené v citovaném usnesení rozšířeného senátu (causa MGP 2) nemá ani v nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud důvod se odchylovat, neboť ji považuje za zcela souladnou nejen s relevantní zákonnou úpravou, ale především též s judikatorními závěry Ústavního soudu vyjádřenými v nálezů sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

III.

Závěr a náklady řízení

[22] Souhrnně lze k věci konstatovat, že žalovaný, resp. původní žalovaný, dospěl procesně bezvadným způsobem k závěrům respektujícím relevantní zákonnou úpravu; práva stěžovatelky nebyla v daňovém řízení ani v rozhodnutí jím završeném nikterak zkrácena. Krajský soud následně podanou žalobu správně a s dostatečným odůvodněním zamítl, a to aniž by se při svém rozhodování dopustil jakéhokoliv pochybení způsobilého přivodit zrušení stěžovaného rozsudku.

[23] Nedůvodnou kasační stížnost proto Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[24] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, nemají účastníci dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. května 2014

Zdeněk Kühn
předseda senátu