



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mráčky a JUDr. Jakuba Camrdu v právní věci žalobce: **CATE s.r.o.**, se sídlem Praha 5 - Smíchov, nám. 14. října 1307/2, IČ 28370155, zastoupeného Mgr. Přemyslem Pechlát, advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, AK Pechlát & Kaše-Lukschová, Heydukova 505/3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31 (pův. žalovaný: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 4. 2014, č. j. 15 Af 97/2012 - 51,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu směřující proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále též „původní žalovaný“) ze dne 30. 12. 2011, č. j. 12056/11-1200-506330.

Dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s ustanoveními § 5 a § 7 písm. a) zákona o finanční správě se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství (dále též „žalovaný“).

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem výše uvedeným rozhodnutím ze dne 30. 12. 2011 zamítlo odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Děčíně (dále též „správce daně“) ze dne 26. 7. 2011, č. j. 139533/11/178913501506, č. j. 139540/11/178913501506, č. j. 139542/11/178913501506, ze dne 20. 10. 2011, č. j. 169924/11/178913501506, kterými správce daně rozhodl podle ustanovení § 237 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), o stížnostech žalobce na postup plátce daně, a to společnosti ČEZ Distribuce, a.s. (dále jen „plátce daně“), při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „odvod“) podle ustanovení § 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“).

Rozhodnutí původního žalovaného stěžovatel napadl žalobou, v níž především namítal, že právní úprava zákona o podpoře od 1. 1. 2011 je nepřipustně retroaktivní a nelze ji považovat za úpravu konformní ani se základními zásadami, na kterých je postaveno české daňové právo, ani se samotným ústavním pořádkem České republiky. Postupem plátce daně, resp. napadeným rozhodnutím původního žalovaného, tak podle stěžovatele došlo k hrubému a citelnému zásahu do jeho vlastnického práva.

Krajský soud žalobu neshledal důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud dospěl k závěru, že v daném případě nemá důvod odchylovat se od závěrů vyslovených rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 12. 2013, sp. zn. 1 Afs 76/2013, proto mu nezbylo než na uvedené závěry odkázat. Rozšířený senát v citovaném usnesení dovedl, že institut stížnosti na postup plátce daně 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. S ohledem na výše uvedené tak bez ohledu na to, zda stěžovatel svá tvrzení a důkazy o protiústavnosti odvodu a jeho likvidačním dopadu na svou osobu uplatnil v daňovém řízení, nebo v řízení před soudem, nemohly být tyto skutečnosti v těchto řízeních jakkoliv zohledněny a nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí správních orgánů.

II. Obsah kasační stížnosti

Rozsudek krajského soudu napadá stěžovatel z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V kasační stížnosti stěžovatel především namítá, že nález Ústavního soudu a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu jsou ve zjevném rozporu. Krajský soud upřednostnil názor Nejvyššího správního soudu, aniž by dal průchod argumentaci obsažené v nález Ústavního soudu. Uvedený postup krajského soudu považuje stěžovatel za rozporný jak se zákonem a ústavním pořádkem ČR, tak i s předpisy práva Evropské unie (primárního i sekundárního).

Stěžovatel je i nadále přesvědčen, že zákon o podpoře, který počínajíc dnem 1. 1. 2011 stanovil podmínky odvodu za elektřinu ze slunečního záření, je protiústavní, a to jednak pro nepřipustnou retroaktivitu a jednak pro likvidační účinky do majetkové podstaty stěžovatele, což stěžovatel namítá již od okamžiku, kdy mu byla částka odpovídající solárnímu odvodu plátcem daně sražena. Právní úpravu není možno považovat za úpravu konformní

pokračování

ani se základními zásadami, na kterých je postaveno české daňové právo, ani se samotným ústavním pořádkem České republiky, natož s právními normami unijními.

Projednávaný případ je podle stěžovatele vzhledem k nejisté návratnosti jeho investice (kdy zcela jistě nebudou dodrženy garance návratnosti ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o podpoře a doba návratnosti se bude pohybovat minimálně v rozpětí 20 – 25 let) a vzhledem k likvidačním účinkům (rdousicímu efektu), které na majetkovou podstatu stěžovatele současná úprava solárního odvodu má a nadále mít bude, právě tím specifickým případem, u něhož mělo být v rámci soudního přezkumu posouzeno, jakým způsobem solární odvod do majetkové podstaty stěžovatele zasáhl. Krajský soud byl povinen a měl v rámci rozhodování zohlednit tvrzení stěžovatele a stěžovatelem navržené důkazy o protiústavnosti odvodu a jeho likvidačním dopadu na osobu stěžovatele, tedy celou věc řádně projednat a rozhodnout o ní.

Stěžovatel nesouhlasí s postupem a argumentací krajského soudu, podle níž je za stávající právní úpravy nejpřílehavějším (a v podstatě jediným) prostředkem k zohlednění individuálních účinků solárního odvodu institut prominutí daně, jehož úprava však předpokládá, že nárok na prominutí daně či jejího příslušenství, jakož i pravomoc k tomuto prominutí založí některému z orgánů veřejné moci buďto jednotlivé zákony nebo přímo daňový řád. Dle stěžovatele v současné situaci, kdy institut prominutí daně není v právním řádu žádným způsobem upraven a žádný z orgánů veřejné moci tedy fakticky nemá možnost takovýto institut k zohlednění individuálních (likvidačních) účinků solárního odvodu na jednotlivé výrobce aplikovat, nesmí soud odmítnout v dané věci jednat a rozhodovat, neboť takovýto jeho postup navozuje zcela jednoznačně situaci odnětí možnosti spravedlivého posouzení předmětné věci. V opačném případě by totiž soud neudělal vše pro spravedlivé řešení konkrétního případu a nepostupoval by podle toho, k čemu jej zavázal ve svém nálezu Ústavní soud.

Stěžovatel zásah zákonodárce a následný postup orgánů státní správy přirovnává k zásahu zákonodárce ve věci omezení státní podpory stavebního spoření. Dle stěžovatele není možno ústavnost zavedení odvodu za elektřinu ze slunečního záření účinně opírat o zájem na zachování stability cen energií a na nezvyšování veřejného dluhu.

Pokud krajský soud v rámci soudního přezkumu odmítl posoudit konkrétní případ konkrétního výrobce elektrické energie z obnovitelných zdrojů i přesto, že mu takový postup ukládá Ústavní soud, nelze než dospět k závěru, že postup soudu nebyl souladný se zákonem, respektive, že jeho rozhodnutí je nezákonné, neboť spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Rozhodnutí soudu lze také označit za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, což představuje vadu, která měla za následek jeho nezákonnost.

Za situace, kdy stěžovatel nemá jinou účinnou možnost, jak zamezení likvidačního dopadu solárního odvodu docílit, pak je nepochybné, že rozhodnutí je nutno považovat za rozporné i s právem unijním, a to jak v rovině práva primárního, tak sekundárního. Zavedení solárního odvodu odporuje zásadě ochrany legitimních očekávání a zásadě právní jistoty. Na zavedení solárního odvodu je z pohledu práva unijního nutno nahlížet jako na diskriminační opatření, které se navíc dostává do střetu se zaručenou zásadou svobodného pohybu kapitálu. Zavedením solárního odvodu došlo i k porušení směrnic, které dotčenou legislativou měly být do českého právního řádu implementovány, a to konkrétně Směrnice 2001/77/ES o podpoře elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů energie na vnitřním trhu s elektřinou; Směrnice 2009/28/ES o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů; a Směrnice 2005/89/ES o opatřeních pro zabezpečení dodávek elektřiny a investic do infrastruktury.

S ohledem na vše výše uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že podstatou řešeného sporu je to, zda právní úprava odvodu v zákoně o podpoře je ústavně konformní a zda má na podnikání stěžovatele likvidační účinky („rdousící efekt“) specifikované v odstavci 88 nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

Vůči stěžovateli bylo dle názoru žalovaného postupováno zcela v souladu s platnou a účinnou právní úpravou. Argumentace stěžovatele se v řízení před správcem daně a původním žalovaným týkala výhradně tvrzené protiústavnosti aplikované právní úpravy. Ústavní soud však ve výše uvedeném nálezu konstatoval, že zavedení odvodu ze solární energie samo o sobě ústavnímu pořádku neodporuje. S ohledem na výše uvedené je nutné odmítnout nejen námitku napadající ústavnost zavedení odvodu, ale i námitku, která staví právní úpravu zavedení odvodu na roveň právní úpravě omezující státní podporu stavebního spoření, která byla Ústavním soudem shledána protiústavní.

Dle žalovaného nelze přisvědčit ani námitce rozpornosti nálezu Ústavního soudu a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. V usnesení rozšířeného senátu je vysloven závěr, že konkrétní dopady odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení, které na ně navazuje. Jakékoliv zohledňování případných likvidačních účinků solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelné jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu.

Ohledně namítaného rozporu právní úpravy odvodu s právem Evropské unie žalovaný uvádí, že danou problematikou se již mnohokrát v rámci své rozhodovací praxe zabýval Nejvyšší správní soud, přičemž žádný rozpor s unijním právem neshledal (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 80/2012 - 40, ze dne 7. 5. 2014, č. j. 5 Afs 126/2013 - 34 a ze dne 21. 5. 2014, č. j. 2 Afs 73/2014 - 36). Nejvyšší správní soud ve výše citovaných rozhodnutích dospěl k závěru, že aplikovaná právní úprava odvodu nemá předobraz v unijním právu, a proto dle žalovaného žádná ze stěžovatelem uváděných směrnic zavedení odvodu nebrání.

S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

pokračování

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Jak bylo již předestřeno výše, stěžovatel uplatnil dva kasační důvody; namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Z ustálené judikatury zdejšího soudu přitom plyne, že o nezákonnost by se jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (případně by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších), anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.). K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů se zdejší soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, ve kterém uvedl, že „[n]edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“ Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil i v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130 (publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS), či v rozsudku ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 - 78 (publ. pod č. 523/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným judikatura shledává i rozhodnutí, v němž krajský soud opomene přezkoumat byť jen jednu ze žalobních námitek (srov. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, nebo ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Z judikatury zdejšího soudu však plyne též skutečnost, že „o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59).

Z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud při svém rozhodování posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí v mezích podané správní žaloby stěžovatele. Z uvedeného rozsudku vyplývá, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z rozsudku je rovněž patrné, z jakých důvodů má krajský soud za to, že ob stojí žalobou napadené rozhodnutí, resp. proč má krajský soud vyslovené právní závěry odvolacího správního orgánu za přílehlavé a naopak, z jakých důvodů jsou žalobní námitky stěžovatele liché, mylné anebo vyvrácené. Krajský soud také dostatečně srozumitelně vyslovil svůj názor na to, z jakých důvodů se domnívá, že stěžovateli stanovené odvody nebyly protiústavní, ale v souladu se zákonem i ústavním pořádkem. Přílehlavě se při tom opřel o závěry Ústavního soudu vyslovené v nálezu pléna tohoto soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/2011. Nejvyšší správní soud připomíná, že správní soud měl v této věci postavení soudu nezkušného, a nikoliv nalézacího. Předmětem řízení přitom byl (a mohl být) toliko přezkum zákonnosti postupu plátce daně při odvodu z elektřiny ze slunečního záření, a nikoli posouzení tvrzeného „rdousícího efektu“ aplikovaných zákonných ustanovení na poplatníka, neboť tato otázka může být posouzena pouze v rámci jiného řízení, a to při využití jiných zákonných institutů v rovině platební. Jestliže se v případě stěžovatele jednalo o zhodnocení zákonnosti řízení o stížnosti na postup plátce daně ve smyslu § 237 odst. 3 daňového řádu, pak jeho námitky stran likvidačních účinků solárního odvodu nebyly a ani nemohly být v řízení vedeném před krajským soudem v nyní posuzované věci relevantní.

Lze tedy konstatovat, že napadený rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, jinou otázkou pak je hodnocení jeho zákonnosti, resp. protiústavnosti.

Úvodem k této otázce Nejvyšší správní soud poznamenává, že i přes kasační námitku protiústavnosti právní úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření nebyla zvažována možnost řízení o kasační stížnosti přerušit ve smyslu ustanovení § 48 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc předložit Ústavnímu soudu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy, neboť Ústavní soud se již otázkou souladu právní úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření s ústavním pořádkem podrobně zabýval v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Ústavní soud v citovaném nálezu nevyhověl návrhu skupiny senátorů na zrušení části zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů upravující odvod, neboť napadená ustanovení neshledal rozporná s ústavním pořádkem České republiky. Otázka protiústavnosti právní úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření tak již byla předmětem rozhodování před Ústavním soudem. Vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby (viz čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR). Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší přehodnocovat nálezy Ústavního soudu, nýbrž je vázán jejich obsahem. Námitka protiústavnosti právní úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření proto nebyla shledána důvodnou. Ze stejného důvodu je nutné odmítnout i námitku, která staví právní úpravu zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření na roveň právní úpravě omezující státní podporu stavebního spoření, neboť tato právní úprava byla nálezem Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, shledána protiústavní.

Ústavní soud nicméně závěrem svého nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, připustil, „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 nalézáni 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 nevylučuje obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může zdát 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. 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.“ Pro takové specifické případy pak zavázal obecné soudy „udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité“ (bod [88] nálezu).

„Povinnost obecných soudů udělat vše pro spravedlivé řešení“ byla následně předmětem úvah rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 12. 2013, sp. zn. 1 Afs 76/2013. Rozšířený senát se v citovaném usnesení zabýval také otázkou, v jakém řízení má být hodnocena ústavnost aplikace solárního odvodu v konkrétních případech a dovodil, že institut stížnosti na postup plátce daně 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.

Rozšířený senát argumentoval, že stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcí 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, navíc bez jakékoliv psané právní úpravy, aby sám posuzoval likvidační účinky solárního odvodu na poplatníka. I kdyby se uvedený institut aplikoval na solární odvod pouze přiměřeně a žádost o vysvětlení adresovaná plátcí byla

pokračování

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. V této fázi nalézacího řízení tedy nemá správce daně zákonnou možnost provádět správní úvahu, na jejímž základě by mohl v konkrétním případě modifikovat výši solárního odvodu.

Dle závěrů rozšířeného senátu by bylo z ústavního hlediska a s ohledem na požadavky dělby moci přinejmenším problematické, aby neexistenci psané právní úpravy nahradila bez dalšího moc soudní. Konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie tak nelze věcně zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení, které na ně navazuje.

V této souvislosti je vhodné poukázat také na usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 12. 2013, sp. zn. II. ÚS 4624/12. Ústavní soud se v tomto usnesení zabýval otázkou zrušení platebních výměrů na srážkovou daň za situace, kdy žádný platební výměr vydán nebyl. Daňové řízení, jehož předmětem je odvod za elektřinu ze slunečního záření, je vedeno pouze s plátcem daně, a jako účastníci v něm proto vystupují pouze správce daně a plátce daně, poplatník odvodu nikoliv. V této souvislosti Ústavní soud uvedl, že k ochraně poplatníka je zakotven jiný institut, a to stížnost na postup plátce daně. Nejvyšší správní soud nepovažuje toto konstatování Ústavního soudu za potvrzení institutu stížnosti za jediného prostředku k ochraně poplatníka. Je-li předmětem řízení přezkum zákonnosti postupu plátce daně při odvodu z elektřiny ze slunečního záření, pak daňový řád upravuje v ustanovení § 237 odst. 1 daňového řádu k ochraně poplatníka stížnost.

Jedná-li se však o přezkum tvrzeného „rdousícího efektu“ aplikovaných zákonných ustanovení na poplatníka, jeví se nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona č. 180/2005 Sb., ve znění zákona č. 402/2010 Sb., institut prominutí daně. Institut stížnosti na postup plátce daně dle § 237 odst. 3 daňového řádu je specifický potud, že je oprávněn jej užít pouze daňový subjekt – poplatník daně, a to jen jako kontrolní mechanismus ke zjištění, zda plátce daně správně srazil či správně vybral za „jeho“ daň. Za stávající právní úpravy ale není nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu. Řízení o stížnosti je 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 (srov. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 2001, sp. zn. II. ÚS 667/2000). Naopak institut prominutí daně není dalším oprávněným prostředkem, což vyplývá i z jeho systematického zařazení mimo část věnovanou oprávněným a dozorcím prostředkům, jakož i z důvodů, pro které je tento institut uplatňován. Ačkoli jejich výsledný efekt může být pro daňový subjekt totožný či blízký, nelze tato dvě řízení dle daňového řádu směšovat, poněvadž se ve své podstatě zásadně odlišují (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2014, č. j. 2 Afs 73/2014 – 36).

Úprava řízení o prominutí daně je obsažena předně v ustanovení § 259 daňového řádu, které předpokládá, že nárok na prominutí daně či jejího příslušenství, jakož i pravomoc k tomuto prominutí založí některému z orgánů veřejné moci buďto jednotlivé zákony nebo přímo daňový řád. Zákon č. 180/2005 Sb., ve znění zákona č. 402/2010 Sb. však neupravuje ani institut prominutí solárního odvodu, včetně případných hmotně-právních podmínek, ani pravomoc správců daně k jeho prominutí. Vhodný mechanismus, který by umožnil individuální přístup

k výrobcům, na něž dopadaly likvidačním způsobem účinky právní úpravy, daňový řád v intencích ust. § 159 nepřiznává ani správci daně.

Nad rámec uvedeného výše Nejvyšší správní soud konstatuje, že orgány daňové správy na svých webových stránkách v reakci na výše citované rozhodnutí Ústavního soudu upozorňují poplatníky na ustanovení daňového řádu, podle kterého může správce daně na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední v individuálních případech povolit posečkání úhrady daně, případně její rozložení na splátky, pokud jsou splněny zákonem stanovené podmínky. **Výrobci elektrické energie ze slunečního záření, kterých se eventuálně mohl dotknout Ústavním soudem shledaný individuální „rdousící“ efekt solárního odvodu, mohli a mohou jeho dopad přinejmenším zmírnit, ne-li zcela vyloučit, využitím postupu dle ust. § 156 a 157 daňového řádu.**

Ministerstvo financí tento postup zveřejnilo na internetových stránkách daňové správy (www.financnisprava.cz/ucs/dane-a-pojistne/novinky/2014/reseni-moznych-individualnich-likvidaci-5347); dne 18. 9. 2014 bylo uveřejněno upozornění pro daňové subjekty pod názvem „Řešení možných individuálních likvidačních účinků odvodu z elektřiny ze slunečního záření.“

Lze tak uzavřít, že stěžovatel se ochrany svých práv musí domáhat cestou jiných možných právních prostředků v rovině platební, nikoli však prostřednictvím stížnosti na postup plátce, jak učinil.

Nejvyšší správní soud tedy na základě výše uvedeného konstatuje, že rozsudek krajského soudu z důvodů namítaných v kasační stížnosti není nezákonný. Nejvyšší správní soud neshledal v posuzované věci ani důvody, pro které by se odchýlil od citovaných závěrů rozšířeného senátu, který se v odůvodnění svého usnesení rozsáhle zabýval možnostmi ochrany provozovatelů solárních elektráren a způsobem, jakým mohou uplatnit námitky rdousícího efektu solárního odvodu. Vyšel přitom z odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 i ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu v této otázce, která již byla zmíněna. Za situace, kdy institut stížnosti na postup plátce daně 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, krajský soud nepochybil, pokud dospěl k závěru, že bez ohledu na to, zda stěžovatel svá tvrzení a důkazy o protiústavnosti odvodu a jeho likvidačním dopadu na svou osobu uplatnil v daňovém řízení nebo v řízení před soudem, nemohly tyto skutečnosti být v těchto řízeních jakkoliv zohledněny a nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí správních orgánů.

V neposlední řadě stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že na zavedení solárního odvodu je z pohledu práva unijního nutno nahlížet jako na diskriminační opatření, které se dostává do střetu se zásadou svobodného pohybu kapitálu, a že zavedením solárního odvodu došlo i k porušení Směrnice 2001/77/ES o podpoře elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů energie na vnitřním trhu s elektřinou, Směrnice 2009/28/ES o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů a Směrnice 2005/89/ES o opatřeních pro zabezpečení dodávek elektřiny a investic do infrastruktury. Takto formulovanou námitku stěžovatel poprvé uplatnil až v kasační stížnosti, ačkoliv jejímu uplatnění v řízení před krajským soudem nic nebránilo. S ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. se tak jedná o námitku nepřipustnou.

Přesto lze k této námitce uvést, že případným rozporem se Směrnicí 2009/28/ES ze dne 23. 4. 2009 o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 80/2012 – 40, ve kterém uvedl: „*Směrnice v odstavci*

pokračování

25 odůvodnění stanoví: „Členské státy mají různý potenciál, pokud jde o energii z obnovitelných zdrojů, a na vnitrostátní úrovni používají odlišné režimy podpory pro energii z obnovitelných zdrojů. Většina členských států uplatňuje režimy podpory, které poskytují výhody výhradně v případě energie z obnovitelných zdrojů vyrobené na jejich území. K tomu, aby vnitrostátní režimy podpory náležitě fungovaly, je nezbytné, aby členské státy mohly kontrolovat dopad a náklady svých vnitrostátních režimů podpory na základě svých odlišných potenciálů. Důležitým prostředkem k dosažení cíle této směrnice je zajistit řádné fungování vnitrostátních režimů podpory podle směrnice 2001/77/ES tak, aby byla zachována důvěra investorů a aby členské státy mohly přijmout účinná vnitrostátní opatření v zájmu splnění cíle.“ Dle navazujícího odstavce 26 „[j]e žádoucí, aby ceny energie odrážely externí náklady na výrobu a spotřebu energie, včetně případných environmentálních, sociálních a zdravotních nákladů“. Hlavním smyslem citované směrnice je uložit státům závazek dosáhnout do roku 2020 stanoveného podílu energie vyrobené z obnovitelných zdrojů na hrubé konečné spotřebě energie. Dle čl. 3 odst. 2 této směrnice jsou státy povinny zavést opatření, kterými účinným způsobem zajistí dosažení stanoveného podílu energie z obnovitelných zdrojů. Za tím účelem mohou členské státy zavést režim podpory (viz čl. 3 odst. 3 téže směrnice). Režimem podpory se rozumí jakýkoli nástroj, režim či mechanismus uplatňovaný členským státem či skupinou členských států, který podporuje užívání energie z obnovitelných zdrojů snížením nákladů na výrobu této energie, zvýšením ceny, za kterou ji lze prodat, nebo zvýšením množství takto prodané energie prostřednictvím povinnosti využívat energii z obnovitelných zdrojů nebo jinak. To zahrnuje mimo jiné investiční pomoc, osvobození od daně nebo snížení daně, vrácení daně, režimy podpory pro povinnost využívat energii z obnovitelných zdrojů, včetně režimů používajících zelené certifikáty, a režimy přímé cenové podpory, včetně tarifů výkupních cen a plateb premii [čl. 2 písm. k) uvedené směrnice]. Cílem směrnice je dosažení minimálního stanoveného podílu energie z obnovitelných zdrojů na celkové spotřebě energie na území Evropské unie, a to prostřednictvím dosažení minimálního podílu energie z obnovitelných zdrojů stanoveného diferencovaně pro jednotlivé členské státy. Česká republika je povinna do roku 2020 dosáhnout podílu alespoň ve výši 13 %. Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve otázkou, zda normy obsažené ve směrnici 2009/28/ES mohou mít přímý účinek, a dospěl k závěru, že tomu tak není. Předpokladem vertikálního přímého účinku směrnice je, že povinnosti, jež ukládá, jsou v ní formulovány dostatečně určitě, přesně a bezpodmínečně a že uplynula lhůta pro její transpozici (základy této judikatury byly položeny rozhodnutím Soudního dvora ze dne 4. 12. 1974, 41/74, Yvonne van Duyn proti Home Office, Recueil s. 1337, z poslední doby viz např. rozhodnutí ze dne 12. 7. 2012, Vodafone España SA, C-55/11, C-57/11 a C-58/11, bod 37). Směrnice ukládá České republice povinnost zajistit, aby podíl energie vyrobené z obnovitelných zdrojů dosáhl v roce 2020 třinácti procent hrubé konečné spotřeby energie. Ponechává jí přitom široký prostor pro uvážení, jakými konkrétními opatřeními bude tohoto cíle dosaženo. Směrnice dovoluje, aby státy přikročily k subvencování výroby elektrické energie z obnovitelných zdrojů, čímž činí výjimku z jinak poměrně striktního zákazu veřejné podpory. Směrnice však žádným způsobem nepředepisuje, že by stát musel přijmout nějaká konkrétní opatření typu zaručení výkupních cen, zaručení návratnosti investic, příspěvku na pořízení fotovoltaických elektráren, osvobození výroby energie z obnovitelných zdrojů od daně apod. Směrnice 2009/28/ES neobsahuje žádné ustanovení, na jehož základě by bylo možné dovodit právo stěžovatelky na stabilitu výkupních cen za dodávky elektřiny do distribuční sítě, potažmo tedy zákaz provádět daňové srážky z příjmů provozovatele fotovoltaických elektráren. Stěžovatelkou namítaný požadavek neměnnosti pravidel podpory nerypňuje ani z odstavce 25 odůvodnění směrnice. Ba naopak, v tomto odstavci směrnice zdůrazňuje, že je důležité, aby členské státy mohly kontrolovat dopady a náklady vnitrostátních režimů podpory. Pro přímý účinek směrnice tak není splněna hned první z podmínek, tedy existence dostatečně určitého, přesného a bezpodmínečného závazku členského státu. Stěžovatelka tedy není oprávněna dovolávat se v řízení před vnitrostátním soudem směrnice 2009/28/ES, neboť uvedená směrnice nemá přímý účinek. S ohledem na výše uvedené neshledal soud žádného důvodu pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie. Aplikovaná právní úprava odvodu za elektřinu ze slunečního záření nemá předobraz v žádné z norem evropského práva a žádná z těchto norem ani zavedení tohoto odvodu nebrání. Ostatně stěžovatelka sama žádné konkrétní ustanovení směrnice, jehož výklad by měl být Soudním dvorem podán, neoznačila. Poukázala pouze na cíl směrnice. Jak soud však vyložil výše, zavedením odvodu zcela nepochybně není kompromitován cíl směrnice, tedy dosažení stanoveného podílu energie z obnovitelných zdrojů.“ Pro úplnost lze uvést, že ani v nyní projednávané věci stěžovatel sám žádné konkrétní ustanovení výše uvedených směrnic, které by mělo zavedení solárního odvodu porušovat, neuvedl, přičemž nelze

opomenout ani skutečnost, že solární odvod je daní, která na unijní úrovni upravena není, a jeho úprava je v souladu s ústavním pořádkem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2014, č. j. 5 Afs 126/2013 – 34).

V. Závěr

Ze všech shora vyložených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost neshledal důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.). Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. prosince 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu