



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce **CATE s. r. o.**, se sídlem Praha 5, náměstí 14. října 1307/2, zastoupeného Mgr. Přemyslem Pechlátém, advokátem se sídlem České Budějovice, Heydukova 505/3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 9. 2014, č. j. 15 Af 344/2012 - 54,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II.** Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 4. 7. 2012, č. j. 7824/12/1200-506901, byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Děčíně (dále též jen „správce daně“) ze dne 26. 10. 2011, č. j. 173001/11/178913501506, ze dne 23. 12. 2011, č. j. 194624/11/178913501506 a č. j. 194617/11/178913501506, ze dne 23. 3. 2012, č. j. 74099/12/178913501506 a č. j. 73834/12/178913501506, ze dne 7. 3. 2012, č. j. 42140/12/178913501506, ze dne 17. 4. 2012, č. j. 106512/12/178913501506, kterými správce daně rozhodl podle § 237 odst. 4 daňového řádu o stížnostech žalobce na postup plátce daně – společnosti ČEZ Distribuce, a. s. (dále též 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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 180/2005 Sb.“). Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále též jen „krajský soud“) žalobou, kterou se domáhal jeho zrušení. Rozsudkem krajského soudu ze dne 24. 9. 2014, č. j. 15 Af 344/2012 - 54, však byla žaloba zamítnuta.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nejprve poukázal na skutečnost, že v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, přešla působnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem na Odvolací finanční ředitelství, s nímž proto krajský soud jednal v řízení jako se žalovaným. Dále připomněl, že otázkou souladu úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření s ústavním pořádkem se podrobně zabýval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (všechny nálezy Ústavního soudu jsou dostupné z <http://nalus.usoud.cz>), a proto krajský soud nevyhověl návrhu žalobce na přerušení řízení, neboť výše uvedený nálezh zakládá překážku věci rozhodnuté. Od ustálené judikatury se Ústavní soud neodchýlil ani v žalobcem zmíněném nálezu ze dne 17. 4. 2014, sp. zn. III. ÚS 3740/13. Co se týče otázky, jak vyložit příkaz Ústavního soudu, aby obecné soudy udělaly „*vše pro spravedlivé řešení*“, k ní se v podrobnostech vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57. Dovedil, že institut stížnosti na postup plátce daně není za stávající právní úpravy nástrojem, který by správci daně umožnil posoudit věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a který by tak poplatníkovi poskytl efektivní ochranu. Bylo by absurdní klást na plátce daně povinnost (navíc bez opory v právních předpisech), aby sám posuzoval likvidační účinky solárního odvodu na poplatníka. I kdyby se tento institut aplikoval pouze přiměřeně a žádost o vysvětlení ve smyslu § 237 odst. 1 daňového řádu byla jen jakýmsi formálním krokem pro následné uplatnění stížnosti u správce daně, ustanovení § 237 odst. 3 daňového řádu umožňuje správci daně přezkoumat pouze to, zda plátce při srážce solárního odvodu postupoval v souladu se zákonem č. 180/2005 Sb. Tento zákon však neobsahuje žádný mechanismus, jenž by plátcům daně umožnil zaujmout k výrobcům elektřiny individuální přístup. Ani správce daně nemá prostor pro správní úvahu, na jejímž základě by mohl modifikovat výši solárního odvodu. Podle rozšířeného senátu by proto bylo z ústavního hlediska a s ohledem na požadavky dělby moci přinejmenším problematické, aby neexistenci psané právní úpravy nahradila bez dalšího moc soudní, neboť správní soudy jsou koncipovány jako soudy přezkumné, nikoli nalézací. Nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků solárního odvodu je podle citovaného usnesení rozšířeného senátu institut prominutí daně, který však v zákoně č. 180/2005 Sb. upraven není; takovému řešení by proto musela předcházet aktivita zákonodárce, který by vhodný mechanismus vytvořil. Krajský soud na základě tohoto názoru rozšířeného senátu proto uzavřel, že bez ohledu na to, zda žalobce 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 jakkoli zohledněny a nemohly mít vliv na zákonitost rozhodnutí daňových orgánů. Je primárně na zákonodárci, aby správci daně (v jakémkoli stupni) vymezil pravomoc předmětnou daň zcela nebo částečně prominout.

Proti tomuto rozsudku brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující na důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v úvodu kasační stížnosti rekapituluje, že jako výrobce elektřiny uzavřel s plátcem daně, jako provozovatelem distribuční soustavy, smlouvu o podpoře výroby elektřiny ve fotovoltaické elektrárně (FVE). Plátce daně postupem dle daňového řádu a § 7a násl. zákona č. 180/2005 Sb., však vyplatil stěžovateli oproti fakturovaným částkám částku o 28 % nižší. V návaznosti na § 237 odst. 3 daňového řádu podal stěžovatel stížnost na postup plátce daně, neboť jeho postup považoval nejen za neakceptovatelný, ale dokonce za protiústavní.

Stěžovatel opětovně odkazuje na nálezh Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, v němž tento soud apeloval na daňové orgány a potažmo správní soudy, aby individuálně posuzovaly situaci distributorů solární energie z toho pohledu, zda zpětný zásah zákonodárce nezpůsobuje tzv. „*rdousící efekt*“. Právě situace stěžovatele pod tyto případy spadá,

což mělo být v řízení před krajským soudem dokázáno pomocí faktur, znaleckých posudků, kupních a nájemních smluv a dalších dokumentů. Přestože krajský soud v napadeném rozsudku citoval pasáže ze zmiňovaného nálezu, při posouzení věci se tímto nálezem neřídil a pro spravedlivé řešení (tj. spravedlivé rozhodnutí o podané žalobě) ničeho neučinil. Při vydání napadeného rozsudku totiž vycházel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, jež je ovšem s citovaným nálezem Ústavního soudu ve zjevném rozporu. Jelikož krajský soud upřednostnil právní názor Nejvyššího správního soudu, aniž by ve svých úvahách dal průchod argumentaci obsažené v nálezu, je jeho postup v rozporu nejen se zákonem a ústavním pořádkem České republiky, ale i s předpisy evropského práva.

Dle názoru stěžovatele je úprava zákona č. 180/2005 Sb., která stanovila s účinností od 1. 1. 2011 podmínky odvodu za elektrinu ze slunečního záření, úpravou protiústavní, a to jednak pro nepřipustnou retroaktivitu, jednak pro likvidační účinky na majetkovou podstatu stěžovatele. Právě v jeho případě měl odvod „*rdousící efekt*“ na jeho hospodaření, a proto měl krajský soud v rámci soudního přezkumu náležitě zkoumat a posoudit, jakým způsobem solární odvod do majetkové podstaty stěžovatele zasáhl, a udělat vše pro spravedlivé řešení, tedy zohlednit žalobní tvrzení a navržené důkazy. Stěžovatel nesouhlasí s názorem, že za stávající právní úpravy je nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu institut prominutí daně, neboť právní úprava předpokládá, že nárok na prominutí daně či jejího příslušenství, jakož i pravomoci k tomuto prominutí, založí některému z orgánů veřejné moci buď jednotlivé zákony, nebo přímo daňový řád. Není-li v současnosti institut prominutí daně žádným způsobem upraven a neexistuje-li žádný orgán veřejné moci, který by jej mohl aplikovat, nemůže soud odmítnout v dané věci jednat a rozhodovat, neboť takovým postupem odnímá možnost spravedlivého posouzení věci. Namítá-li tedy stěžovatel ústavní nonkonformitu zákona č. 180/2005 Sb., opírá se při tom o nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, týkající se právní úpravy státní podpory stavebního spoření, jež nese řadu společných rysů jako odvod ze solární elektriny. Stěžovatel má za to, že rozhodnutími správce daně došlo k nepřipustnému zásahu do jeho práva na pokojné užívání majetku, a domnívá se, že společenská naléhavost daňového zatížení solární energie není natolik nezbytná, aby odůvodňovala zásah do garantovaných základních práv a svobod. Ačkoli je k hodnocení oprávněnosti a ústavní konformity zapotřebí hluboké analýzy všech souvisejících vztahů, státní orgány se této povinnosti zhostit nehodlají a operují se zjednodušujícím tvrzením, že novelizace zákona č. 180/2005 Sb. byla odůvodněna aktuálním stavem veřejných rozpočtů. Tento argument ostatně Ústavní soud nepřijal ani ve vztahu ke zrušení státní podpory stavebního spoření. Stěžovatel apeluje na oprávněné očekávání, že ze strany státu nedojde poté, co splní podmínky pro vznik nároku na podporu, ke změně jeho samotné podstaty. Připomíná, že ochrana dle čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod se nevztahuje pouze k již nabytému (existujícímu) majetku, ale též k legitimnímu očekávání jeho nabytí. Pokud navíc v rámci soudního přezkumu krajský soud odmítl posuzovat konkrétní případ konkrétního výrobce elektrické energie i přesto, že mu takový postup ukládá Ústavní soud, a přesto, že k takovému přezkumu stěžovatel nabídl celou řadu důkazních prostředků, jeho postup nebyl v souladu se zákonem a napadený rozsudek je tak nezákonný, neboť spočívá na nesprávném právním posouzení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Rozsudek je v návaznosti na to rovněž nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Závěrem kasační stížnosti namítá stěžovatel rozpor právní úpravy § 7a zákona č. 180/2005 Sb. s unijním právem. Domnívá se, že pokud daňový subjekt nedisponuje žádnou účinnou možností, jak zamezit likvidačnímu dopadu solárního odvodu, pak se právní úprava ocitá nejen v rozporu s primárním, ale rovněž se sekundárním právem Evropské unie. Zásady legitimního očekávání a právní jistoty nejsou jen základním kamenem vnitrostátního práva, ale

rovněž mnohokrát potvrzenou součástí nepsaného práva primárního (což potvrdil i Soudní dvůr Evropské unie). Na zavedení odvodu ze solární energie lze nahlížet jako na diskriminační opatření, které se dostává do střetu se zaručenou zásadou svobodného pohybu kapitálu. V neposlední řadě došlo též k porušení směrnic, které měly být implementovány do českého právního řádu.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že je při svém postupu vázán hmotněprávními a procesními normami, s nimiž byl jeho postup plně v souladu. Necítí se být povolán posuzovat ústavnost jednotlivých ustanovení zákona č. 180/2005 Sb., respektive situace vzniklé v důsledku jejich aplikace, nicméně připouští, že daňové orgány jsou povinny v případech, kdy by ustanovení zákona připouštělo různé výklady, aplikovat ten, který bude s ústavními předpisy v souladu; právní úprava v zákoně č. 180/2005 Sb. ale pro více výkladů prostor nedává. Žalovaný trvá také na tom, že není oprávněn zohlednit individuální dopady solárního odvodu na daňový subjekt, v čemž je zajedno s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57. Dovolává-li se stěžovatel analogické aplikace nálezu Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, žalovaný upozorňuje, že testu ústavnosti již Ústavní soud podrobil přímo zákon č. 180/2005 Sb., a že v nálezu týkajícím se stavebního spoření označil za ústavně nekonformní pouze zpětné zdanění stavebního spoření, nikoli jeho zdanění do budoucna; samotný legislativní proces je třeba taktéž posuzovat přísně individuálně. K namítanému rozporu s unijním právem žalovaný uvedl, že úprava odvodu nemá předobraz v evropském právu, a proto žádá ze stěžovatelem zmíněných směrnic zavedení odvodu nebrání. Žalovaný tedy setrvává na svém dosavadním procesním postoji a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se z povahy věci nejprve musel zabývat obecně formulovanou námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], která má být, jak Nejvyšší správní soud z kasační stížnosti vyrozuměl, důsledkem toho, že krajský soud (veden právním názorem převzatým z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57; dále též „usnesení rozšířeného senátu“) nezohlednil stěžovatelem vznesené argumenty a důkazy na podporu existence „rdousícího efektu“ odvodu na stěžovatelovo hospodaření. Zdejší soud totiž konstantně judikuje, že zpravidla teprve poté, dospěje-li k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, se může zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS).

Podle konstantní judikatury tohoto soudu se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje například rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky, dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud právní argumentaci účastníka řízení považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by spis obsahoval protichůdná sdělení a z rozhodnutí by nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (srov. například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, publikovaný pod č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298, publikovaný pod č. 1119/2007 Sb. NSS,

ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47, publikovaný pod č. 386/2004 Sb. NSS nebo rozsudek ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002 - 25, publikovaný pod č. 81/2004 Sb. NSS).

Vychází-li Nejvyšší správní soud z výše uvedeného pojetí nepřezkoumatelnosti, nemůže než konstatovat, že rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný není, neboť srozumitelně a vyčerpávajícím způsobem reaguje na všechny žalobní námitky. Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí. Z odůvodnění rozsudku je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Je z něj rovněž patrné, z jakých důvodů má krajský soud právní závěry vyslovené žalovaným za správné a naopak, z jakých důvodů jsou žalobní námitky nedůvodné.

Pokud jde o námitky podřazené stěžovatelem pod kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost napadeného rozsudku, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, stěžovatel trvá na tom, že úprava odvodu ze solární energie koliduje s ústavními principy. Nejvyššímu správnímu soudu však nezbývá, než (ve shodě s krajským soudem) zopakovat, že s otázkami, zda právní úprava odvodu za elektřinu ze slunečního záření porušuje principy rovnosti, legitimního očekávání a zákazu retroaktivity, se již Ústavní soud vypořádal, a to v opakovaně připomínaném nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, jehož obsah je stěžovateli očividně znám. Jelikož jsou vykonatelné nálezy Ústavního soudu závazné pro všechny orgány i osoby, tedy i pro zdejší soud, není pro polemiku stěžovatele s právním názorem Ústavního soudu v řízení o kasační stížnosti místo. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani srovnání právní úpravy odvodu ze solární energie s právní úpravou státní podpory stavebního spojení, neboť posledně jmenovaná úprava byla, na rozdíl od prvně jmenované, nálezem Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, skutečně jako protiústavní shledána. Jakkoli tedy stěžovatel staví obě právní úpravy na roveň, citované nálezy Ústavního soudu jím předestřený náhled na věc ani v nejmenším nepodporují.

Z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, především vyplynulo, že pro provozovatele FVE, jimž patnáctileté období garancí dle § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb., počalo plynout před zavedením odvodu, vykazuje úprava odvodu z elektřiny ze slunečního záření účinky nepravé retroaktivity. Tento typ retroaktivity právní normy je v zásadě přípustným jevem, přesto však nelze vyloučit, že by mohly existovat legitimní důvody pro zachování předchozí právní úpravy, ačkoliv zákonodárce deklaroval veřejný zájem na její změně. V případě zákona č. 402/2010 Sb., jímž byl zaveden odvod z elektřiny ze slunečního záření, však Ústavní soud žádný zájem, převažující nad veřejným zájmem na změně právní úpravy, nenalezl. Uvedl, že i přes zavedení odvodu je díky výši garantovaných výkupních cen, v porovnání s náklady na pořízení FVE, které dramaticky poklesly, návratnost investice v horizontu patnácti let zajištěna a k porušení zákonem založeného legitimního očekávání tedy nedošlo. Pokud provozovatelé FVE předpokládali (s ohledem na velmi štědře nastavený systém podpory), že náklady na pořízení a provoz FVE se jim vrátí dříve než za patnáct let, pak toto očekávání (které stěžovatel v kasační stížnosti označuje jako „oprávněné“) nepodléhá ochraně, jelikož nebylo založeno zákonem, nýbrž pouhým subjektivním přesvědčením provozovatelů.

Pokud jde o druhou z garancí, tedy záruku zachování minimální výše výnosů za jednotku elektřiny po dobu patnácti let od roku uvedení zařízení do provozu (se zohledněním indexu cen průmyslových výrobců), k té Ústavní soud uvedl, že nedosahuje ústavněprávní intenzity. Uvedl, že nebylo zjištěno, že by výnosem, ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) bodu 2. zákona č. 180/2005 Sb., měla být určitá konkrétní výše čistého zisku. To sice může vést k polemikám, zda minimální státem garantovaná cena, za niž je elektřina vykupována,

je stanovena Energetickým regulačním úřadem v dostatečné výši (i s ohledem na povinný odvod srážený z výkupní ceny), nicméně otázkou výkupních cen elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů se Ústavní soud výslovně nezabýval, neboť namítaná protiústavnost snížení ziskovosti provozování FVE nebyla spojována se snížením výkupních cen, ale se zavedením odvodu za elektřinu ze slunečního záření. Ústavní soud ale přesto dovodil, že i přes zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření je zisk provozovatelům FVE garantován. Dodal, že v případě investičních záměrů vyznačujících se vysokými počátečními pořizovacími náklady, není možné očekávat, že bude okamžitě po uvedení zařízení do provozu dosahován zisk v účetním slova smyslu, protože investice do výroby energie ze slunečního záření je investicí dlouhodobou.

Pro souzenou věc je potom klíčové, že Ústavní soud připustil, že dopad odvodu by mohl nabýt v konkrétních a individuálně posuzovaných případech skutečně protiústavní dimenzi; půjde však pouze o případy, kdy by odvod měl likvidační účinky či zasahoval samotnou majetkovou podstatu výrobce elektrické energie. Přitom je třeba hodnotit jednak dodržení garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. v jejich patnáctiletém trvání, jednak okamžité účinky odvodu.

Ačkoli Nejvyšší správní soud náhled Ústavního soudu opakovaně respektoval (srov. zejména rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 5/2013 – 35, ze dne 28. 3. 2013, č. j. 1 Afs 7/2013 – 33, ze dne 15. 8. 2013, č. j. 2 Afs 13/2013 – 28, ze dne 30. 7. 2013, č. j. 2 Afs 53/2013 – 27, a ze dne 23. 4. 2013, č. j. 7 Afs 104/2012 – 31 a č. j. 7 Afs 13/2013 – 25), přesto vyvstala otázka, jak vyložit uvedený příkaz Ústavního soudu, aby obecné soudy udělaly „*vše pro spravedlivé řešení*“ jednotlivých případů, tj. v jakém řízení má být hodnocena ústavnost aplikace solárního odvodu v konkrétních případech. I když zdejší soud explicitně nevyslovil požadavek na vedení dokazování o možném „*rdousícím efektu*“ v řízení o stížnosti na postup plátce daně, případně v následném soudním řízení, z argumentace obsažené v uvedených rozhodnutích je patrný předpoklad, že by při řádném uplatnění námítky likvidačního působení solárního odvodu na konkrétní subjekt takové dokazování mělo být vedeno. První senát Nejvyššího správního soudu, který byl přesvědčen o nemožnosti tohoto postupu, proto předložil tuto právní otázku k posouzení rozšířenému senátu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, dospěl k závěru, že konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v případně navazujícím řízení před správními soudy. Dále konstatoval, že stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcovi daně při uplatňování srážkové daně. Jedná se tedy o nástroj *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. Jak připomněl ostatně krajský soud v napadeném rozsudku, dle rozšířeného senátu by bylo (zvláště za situace, kdy k takovému postupu neexistuje opora v psané právní úpravě) absurdní klást na plátce daně povinnost, aby sám posuzoval likvidační účinky solárního odvodu na poplatníka.

Namítá-li stěžovatel, že závěry obsažené v citovaném usnesení rozšířeného senátu jsou v rozporu se závěry uvedenými v nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, pak tato námítka není důvodná. Jak již bylo řečeno, rozšířený senát řešil ve svém usnesení otázku, zda je správce daně v řízení o žádosti podle § 237 daňového řádu oprávněn zkoumat dopady solárního odvodu na konkrétního výrobce elektřiny. Dospěl k závěru, že podle citovaného ustanovení může správce daně pouze přezkoumat, zda plátce daně při srážce solárního odvodu postupoval v souladu se zákonem o podpoře výroby elektřiny, nikoli však individuální (hospodářskou) situaci výrobce elektřiny. Jinými slovy, rozšířený senát sice

v citovaném usnesení nevyloučil možný likvidační účinek solárního odvodu pro konkrétního výrobce elektrické energie, ani možnost tyto negativní dopady individuálně zkoumat a hodnotit, přesto ale zaujal odmítavý postoj k použitelnosti institutu stížnosti na postup plátce daně (§ 237 daňového řádu) pro tyto účely. Lze tak uzavřít, že citované usnesení rozšířeného senátu není v rozporu s nálezem Ústavního soudu, jak je stěžovatel přesvědčen, nýbrž že tento nález staví do kontextu s normami podústavními.

S ohledem na výše uvedené neměl ani krajský soud žádný prostor k tomu, aby vzal v úvahu jednotlivá tvrzení a důkazy, jimiž se stěžovatel snažil prokázat likvidační dopad solárního odvodu na jeho hospodaření. Srozumitelně a vnitřně souladně však stěžovateli vysvětlil, proč by v řízení o žalobě bylo jakékoliv zjišťování hospodářské a finanční situace stěžovatele nadbytečné.

Stěžovatel rovněž namítal, že ani institut prominutí daně, který jako možnou variantu řešení nabízí citované usnesení rozšířeného senátu, neumožňuje zohlednit individuální likvidační účinky solárního odvodu. Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, uvedl, že není jeho úkolem, aby se vyslovoval k tomu, zda lze „*rdousícímu efektu*“ v konkrétním případě zamezit posečkáním (§ 156 daňového řádu) anebo promíjením (§ 259 daňového řádu) daně a zdůraznil, že „*je na státních orgánech, aby přijaly adekvátní opatření zamezující v extrémních (a eventuálních) případech tomuto efektu. V této souvislosti Ústavní soud připomíná, že již ve své dřívější judikatuře konstatoval, že je připraven v opodstatněných případech chránit základní práva a svobody stěžovatelů, kteří by byly zasaženi ve svých právech a svobodách nečinností normotvůrce. Takto zdůraznil, že dlouhodobou nečinnost Parlamentu České republiky lze v některých případech považovat za neslučitelnou s požadavky právního státu, přičemž jestliže některá ze složek moci přestoupí ústavní rámec svého vymezení, svoji pravomoc, nebo naopak neplní své úlohy a tím brání v řádném fungování druhé (v posuzovaném případě soudní) moci, musí nastoupit kontrolní mechanismus brzd a vyvažování [srov. kupř. náleží sp. zn. Pl. ÚS 20/05 ze dne 28. 2. 2006 (N 47/40 SbNU 389; 252/2006 Sb.)]. 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. Za této situace (i přes stěžovatelovy poukazy na prozatím referované ztráty) tedy nelze dospět jednoznačně k závěru, že by bylo v neúměrné míře zasaženo vlastnické právo stěžovatele (či stěžovatelů ve skutkově podobných případech), a proto není možné jakkoli nabrzdovat normotvorbu zákonodárce pro stěžovatele výhodnou interpretací právních norem.*“ S ohledem na citované závěry Ústavního soudu proto ani krajský soud nebyl v řízení o žalobě povolán posuzovat, zda institut prominutí daně umožňuje zohlednit „*rdousící efekt*“ solárního odvodu na stěžovatele či nikoliv, a to tím spíše, že tato otázka překračovala rámec vedeného řízení (neboť jeho předmětem byla stížnost stěžovatele na postup správce daně). Jen pro úplnost zdejší soud připomíná, že i krajský soud sám (ve shodě s Ústavním soudem) v napadeném rozsudku přílehavě poznamenal, že je primárně na státních orgánech, aby přijaly adekvátní opatření zamezující v extrémních a eventuálních případech tomuto nežádoucímu efektu.

Stěžovatel v kasační stížnosti konečně namítal, že postup krajského soudu je v rozporu s právem EU. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, *opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jebož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.* Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, publikovaném pod č. 1743/2009 Sb. NSS, zdůraznil, že § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, ale jeho smyslem je zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po účastnících řízení o žalobě lze spravedlivě žádat, aby v souladu s principem *vigilantibus iura* uplatnili veškeré důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí, jestliže tak v té době učinit mohli. Pokud tak neučiní, nesou z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším řízení případné nepříznivé následky s tím spojené. Stěžovatelova žaloba neobsahuje, a to ani

v nejhrubších rysech, argumentaci, že úprava solárního odvodu je v rozporu s evropským právem. Přitom stěžovateli nic nebránilo, aby tuto námitku v žalobě uplatnil. S ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. se tak jedná o námitku nepřijatelnou.

Podaly-li tedy v minulosti Ústavní soud i rozšířený senát zdejšího soudu jednoznačnou odpověď na veškeré otázky, o jejichž zodpovězení stěžovatel v tomto řízení usiloval, tedy vyvrací-li ustálená judikatura právní argumentaci stěžovatele, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jako nedůvodnou zamítnout.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, *má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.* Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl s kasační stížností procesně neúspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 600 Kč podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v souvislosti se dvěma úkony právní služby (písemné vyjádření k žalobě a ke kasační stížnosti). Tento nárok dovozuje z § 36 odst. 1 s. ř. s. a z nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Nejvyšší správní soud tento názor nesdílí. Ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „[z]ákladu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ Z citovaného nálezu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, kterému by tato náhrada nepřislušela ani při zastoupení advokátem. Taková situace zcela jednoznačně v dané věci nastala. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publikovaného pod č. 1260/2007 Sb. NSS, platí, že „v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil ke zastupování plnou moc advokátovi.“ Pokud by tedy žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, byl-li by zastoupen advokátem, ve smyslu citovaného nálezu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, kdy zastoupen není. Ke shodným závěrům dospívají rovněž rozsudky zdejšího soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 Afs 259/2014 - 56, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 226/2014 - 33, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20. Z těchto důvodů proto požadovaná náhrada nákladů řízení žalovanému přiznána nebyla.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. července 2016

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu