



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **jrprojekt s. r. o.**, se sídlem náměstí 14. října 1307/2, Praha 5, zastoupeného Mgr. Přemyslem Pechlátém, advokátem se sídlem Heydukova 505/3, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20. 6. 2012, č. j. 7081/12-1200-506901, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 12. 2014, č. j. 15 Af 324/2012 - 41,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností ze dne 31. 12. 2015 se žalobce, jakožto stěžovatel, domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) ze dne 15. 12. 2014, č. j. 15 Af 324/2012 – 41 (dále jen „napadený rozsudek“). Napadeným rozsudkem krajský soud zamítl stěžovatelovu žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 20. 6. 2012, č. j. 7081/12-1200-506901 (dále jen „rozhodnutí původního žalovaného“), jímž původní žalovaný zamítl stěžovatelova odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správní orgán prvního stupně“ nebo též „správce daně“) ze dne 14. 11. 2011, č. j. 166858/11/178913501506, č. j. 166869/11/178913501506, č. j. 166884/11/178913501506, č. j. 166892/11/178913501506

a č. j. 166900/11/178913501506, ze dne 28. 12. 2011 a č. j. 184435/11/178913501506, ze dne 16. 1. 2012, č. j. 191421/11/178913501506, ze dne 13. 2. 2012, č. j. 5391/12/178913501506, ze dne 22. 3. 2013, č. j. 28851/12/178913501506, ze dne 30. 4. 2012, č. j. 61185/12/178913507710 a č. j. 95252/12/178913501506 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“). Správce daně rozhodl podle ustanovení § 237 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) o stížnostech žalobce na postup plátce daně ČEZ Distribuce, a. s. (dále jen „plátce daně“), při odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „odvod“) podle § 7a a následujících zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podpoře“) tak, že tyto stížnosti zamítl.

V odůvodnění prvostupňových rozhodnutí správce daně krom dalšího uvedl, že plátce odvodu měl v posuzovaném případě bez výjimky zákonnou povinnost srazit, vybrat a odvést předmětný odvod, neboť byly naplněny zákonné podmínky pro odvod za elektřinu vyrobenou ze slunečního záření, z čehož vyplývá, že plátce odvodu při řádném splnění své zákonné odvodové povinnosti v podobě srážky vůči poplatníkovi postupoval zcela v souladu s platnou a účinnou právní úpravou zakotvenou v zákoně o podpoře a v daňovém řádu, aniž by svým jednáním porušil jakékoliv právní předpisy, jimiž byl přímo ze zákona vázán.

Původní žalovaný posoudil námitky, jež byly stěžovatelem uplatněny v odvoláních proti prvostupňovým rozhodnutím, jako nedůvodné, přičemž konstatoval neshledání jiné skutečnosti, která by měla vliv na výrok rozhodnutí. Prvostupňová rozhodnutí byla podle původního žalovaného vydána plně v souladu s platnými právními normami. Plátce daně má zákonnou povinnost srazit, vybrat a odvést odvod za elektřinu ze slunečního záření a není mu dána žádná zákonná možnost těmto svým povinnostem nedostát, aniž by mu nesplněním uvedených povinností nevznikla majetková a sankční odpovědnost za nesplnění zákonem uložených povinností. V závěru rozhodnutí o odvolání odkázal původní žalovaný na náleží pléna Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (dále jen „náleží Pl. ÚS 17/11“), (citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>) kterým argumentoval proti stěžovatelem namítanému nepřipustně retroaktivnímu působení zákona o podpoře.

Ve správní žalobě, směřující proti zamítavému rozhodnutí původního žalovaného, namítal stěžovatel nesprávnost a nezákonnost tohoto rozhodnutí, neboť byl přesvědčen, že postup plátce daně nebylo možné považovat za postup v souladu se zákonem, a i nadále trval na svém tvrzení, že právní úprava zákona o podpoře je nepřipustně retroaktivní a proto ji nelze považovat za úpravu konformní se základními zásadami, na kterých je postaveno české daňové právo, ani se samotným ústavním pořádkem České republiky.

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 ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s ust. § 5, § 7 písm. a) a § 20 odst. 2 zákona o finanční správě, se od 1. 1. 2013, místo původního žalovaného, stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

Krajský soud se v napadeném rozsudku s argumentací stěžovatele vypořádal především s odkazem na náleží Pl. ÚS 17/11, ve kterém Ústavní soud při abstraktní kontrole ústavnosti neshledal příslušná ustanovení zákona o podpoře protiústavními. Dle krajského soudu tento náleží zároveň vyvolal otázku, jak vyložit pokyn Ústavního soudu, dle něhož mají obecné soudy udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité. K tomu odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57

pokračování

(dále jen „usnesení rozšířeného senátu“), (veškerá citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz) v němž rozšířený senát 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 který by v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu. Krajský soud uvedl, že nemá důvod se od názoru rozšířeného senátu, vyslovenému ve shora citovaném usnesení, odchýlovat. Uzavřel proto, 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 kasační stížnosti stěžovatel namítá kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tzn. tvrdí nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Stěžovatel je toho názoru, že krajský soud se neřídil nálezem Pl. ÚS 17/11, neboť pro spravedlivé rozhodnutí v řízení o podané žalobě ničeho neučinil, což považuje za rozporné s pokynem Ústavního soudu, dle kterého mají obecné soudy udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složitě. V této souvislosti stěžovatel namítá, že usnesení rozšířeného senátu, na něž krajský soud v napadeném rozsudku v podstatné míře odkázal, je ve zjevném rozporu s výše označeným nálezem Ústavního soudu, přičemž pokud krajský soud upřednostnil názor obsažený v usnesení rozšířeného senátu, aniž by při svých úvahách dal průchod argumentaci obsažené v nálezu Pl. ÚS 17/11, je takový postup jistě v rozporu jak se zákonem a ústavním pořádkem České republiky, tak i s předpisy práva evropského (primárního i sekundárního).

Dále stěžovatel zůstává přesvědčen o tom, že právní úprava zákona o podpoře, která stanovila, počínaje dnem 1. 1. 2011, podmínky odvodu za elektřinu ze slunečního záření, je úpravou protiústavní, a to jednak pro nepřipustnou retroaktivitu a jednak pro likvidační účinky do majetkové podstaty žalobce. K tomu dodává, že jeho situace je nepochybně specifickým případem, u něhož by mělo být v rámci soudního přezkumu posouzeno, jakým způsobem solární odvod do jeho majetkové podstaty zasáhl. Krajský soud tedy byl povinen v rámci rozhodování zohlednit jeho tvrzení a navržené důkazy o protiústavnosti odvodu a jeho likvidačním dopadu na osobu žalobce, tedy celou věc řádně projednat a rozhodnout o ní.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, přejatým z usnesení rozšířeného senátu, dle něhož je za stávající právní úpravy nejprůhlednějším 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. Stěžovatel je přesvědčen, že 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 likvidačních účinků solárního odvodu na jednotlivé výrobce aplikovat, nesmí soud odmítnout v dané věci jednat a rozhodovat, neboť takový jeho postup navozuje zcela jednoznačně situaci odnětí možnosti spravedlivého posouzení předmětné věci. V opačném případě by totiž soud rozhodně neudělal vše pro spravedlivé řešení konkrétního případu a rozhodně by tak nepostupoval podle toho, k čemu jej zavázal ve svém nálezem Ústavní soud. Stěžovatel shrnuje, že pokud v rámci soudního přezkumu soud zcela odmítá posuzovat konkrétní případ konkrétního výrobce elektrické energie z obnovitelných zdrojů i přesto, že mu takový postup ukládá Ústavní soud, a i přesto, že k takovému soudnímu přezkumu mu žalobce nabídl celou řadu důkazních prostředků, pak nelze než uzavřít, že jeho postup nebyl souladný

se zákonem, respektive že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť spočívá v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Je rovněž nepochybné, že takové rozhodnutí soudu lze označit za nepřezkoumatelné, neboť trpí nedostatkem důvodů, tedy vadou, která měla za následek jeho nezákonnost.

Stěžovatel poukazuje, že pokud nemá jinou účinnou a jeho činností ovlivnitelnou možnost jak zamezení likvidačního dopadu solárního odvodu docílit, je nepochybné, že napadený rozsudek je třeba považovat za rozporný i s právem evropským, a to jak v rovině práva primárního, tak sekundárního. Jako porušení primárního práva, konkrétně zásady ochrany legitimního očekávání a zásady právní jistoty, spatřuje stěžovatel zavedení solárního odvodu, které je rovněž diskriminačním opatřením a dostává se též do střetu se zaručenou zásadou svobodného pohybu kapitálu. Stěžovatel uzavírá, že 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 (dále jen „směrnice 2001/77/ES“), směrnice 2009/28/ES o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů (dále jen „směrnice 2009/28/ES“) a směrnice 2005/89/ES o opatřeních pro zabezpečení dodávek elektřiny a investic do infrastruktury.

Konečně stěžovatel namítá, že se krajský soud zřejmě zabýval jeho žalobou povrchně, což má vyplývat z časové dotace, kterou si na projednání žaloby vyčlenil, když se během deseti minut stačil vypořádat s celou řadou důkazních návrhů, které byly ze strany žalobce předloženy k prokázání jeho tvrzení. Stěžovatel rovněž podotýká, že písemné vyhotovení rozsudku bylo jeho právnímu zástupci doručeno již dne 18. 12. 2014, tedy tři dny po skončení jednání, na němž byl rozsudek vyhlášen. Takovou rychlost považuje stěžovatel za poněkud zarážející vzhledem ke skutečnosti, že na samotné projednání žaloby musel čekat téměř dva a půl roku.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v daném případě byly naplněny zákonné podmínky pro odvod za elektřinu vyrobenou ze slunečního záření, a proto plátce daně poplatníkovi zákonem předepsaný odvod srazil. Podotkl přitom, že správce daně i žalovaný jsou povinni v řízení postupovat v souladu se zákonem a jinými právními předpisy, přičemž tuto svou povinnost splnili. S ohledem k obsahu kasační stížnosti žalovaný upozorňuje, že stěžovatel vykládá část nálezu Pl. ÚS 17/11 zcela izolovaně bez komplexního kontextu celého nálezu tak, jako by se jednalo o jakousi samostatnou úpravu osvobození od solárního odvodu. Oproti tomu ale zjevně nerespektuje podstatný obsah tohoto nálezu a to ten, že právní úprava solárního odvodu i tento odvod samotný, nejsou v rozporu s ústavním pořádkem. Stran stěžovatelem tvrzeného nesouladu použité právní úpravy s ústavním pořádkem má žalovaný za to, že tato argumentace byla překonána právním názorem vrcholných soudních institucí. Závěrem žalovaný poukazuje na konzistentní rozhodovací praxi správních orgánů, správních soudů a Ústavního soudu ve věcech obdobných nyní v řízení o kasační stížnosti projednávané. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl.

Nejvyšší správní soud již v minulosti opakovaně rozhodoval o kasačních stížnostech provozovatelů solárních elektráren proti rozhodnutím správních soudů o žalobách proti rozhodnutím orgánů finanční správy ve věcech stížností na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu, kdy se stěžovatelé v soudním řízení správním domáhali zejména zohlednění likvidačního efektu zavedení solárního odvodu, a to např. v rozsudku ze dne 16. 1. 2014, č. j. 7 Afs 108/2013 – 36, v rozsudku ze dne 18. 4. 2014, č. j. 8 Afs 3/2014 – 39, v rozsudku ze dne 14. 5. 2014, č. j. 10 Afs 18/2014 – 48, či v rozsudku ze dne 21. 5. 2014, č. j. 2 Afs 6/2014 – 28. Poněvadž v nynějším řízení o kasační stížnosti se jedná o meritorně

pokračování

obdobnou věc, přidržel se zdejší soud při posouzení kasační stížnosti závěru dříve tam vyslovenými a na odůvodnění těchto rozhodnutí rovněž přiměřeně odkazuje.

Přezkoumáním napadeného rozsudku v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel uplatňuje dva kasační důvody, když namítá nezákonnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a jeho nepřezkoumatelnost [§ 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. Za nepřezkoumatelné rozhodnutí pak lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, nebo z něž nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, rozhodnutí, z něž nelze seznat, co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem 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, kde není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (srov. kupř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS).

Ve vztahu k uplatněnému kasačnímu důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnosti spočívající v jiné vadě řízení před soudem, stěžovatel uvedl, že krajský soud se jeho žalobou zabýval povrchně, a odkázal přitom na rychlost průběhu jednání před soudem a nestandardně rychlé písemné vyhotovení a doručení napadeného rozsudku. Rozhodnutí také označil za nedostatečně odůvodněné.

Nejvyšší správní soud zjistil z obsahu spisu krajského soudu, konkrétně z protokolu o jednání před krajským soudem, že toto jednání, při kterém byl přítomen zástupce stěžovatele, trvalo deset minut. Z protokolu dále vyplývá, že soud usnesením rozhodl o důkazních návrzích zástupce stěžovatele po tiché poradě bez přerušení jednání tak, že tyto neprovedl, přičemž toto své usnesení stručně odůvodnil. K dotazu soudu pak bylo zástupcem stěžovatele prohlášeno, že se již k věci nehodlá dále vyjadřovat a nemá další návrhy na provedení dokazování. Protokol byl zástupcem stěžovatele podepsán.

Zdejší soud neshledal v postupu krajského soudu při jednání žádného pochybení. S přihlédnutím k písemnému vyhotovení napadeného rozsudku, zejména pak k části odůvodnění, v níž se krajský soud vyjadřuje neprovedení stěžovatelem navržených důkazů, je zřejmé, že krajský soud tyto důkazní návrhy odmítl pro jejich nadbytečnost. Ze samotné délky jednání pak dle Nejvyššího správního soudu nelze usuzovat na povrchnost projednání či posouzení věci krajským soudem; zástupce stěžovatele byl jednání přítomen a měl možnost uplatnit svou argumentaci. V dané věci spatřuje Nejvyšší správní soud opodstatněnost takto krátce trvajícího jednání zejména ve skutečnosti, že předmětné důkazní návrhy měly prokázat likvidační efekt solárního odvodu na stěžovatele, přičemž v době jednání před krajským soudem již existovalo usnesení rozšířeného senátu, jež konstatuje nemožnost zohlednění likvidačního efektu v řízení o stížnosti na postup plátce daně a v soudním řízení navazujícím. Obdobně pak lze argumentovat

ve prospěch „zarážející rychlosti“ písemného vyhotovení napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud proto neshledal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v jiné vadě řízení před soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Co se týče stěžovatelovy námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, Nejvyšší správní soud s odkazem na výše vyložený pojem nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů rozhodnutí připouští, že nerespektování nálezu Ústavního soudu by mohlo být způsobilé zapříčinit nepřezkoumatelnost rozhodnutí, to však pouze tehdy, pokud by s ním bylo ve zjevném rozporu a tento rozpor by postrádal náležité odůvodnění. V případě napadeného rozsudku tomu tak není. Krajský soud zcela srozumitelně odůvodnil, proč nemohl nenaplnit obecný pokyn Ústavního soudu, dle kterého má být učiněno vše pro spravedlivé řešení, jakkoli to může být složité. Přidržel se přitom názoru Nejvyššího správního soudu, podaného ve shora označeném usnesení rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud má za to, že nález sp. zn. Pl. ÚS 17/11 a usnesení rozšířeného senátu nejsou ve vzájemném rozporu, naopak později uvedené rozhodnutí upřesňuje předmětný nález Ústavního soudu, zejména pak obecný pokyn adresovaný obecným soudům. K tomu patří dodat, že usnesení rozšířeného senátu bylo nepřímo aprobováno Ústavním soudem např. v nálezu ze dne 13. ledna 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, ve kterém druhý senát Ústavního soudu uzavřel, že *„prokázání rdousícího efektu při solárním odvodu není možné prostřednictvím stížnosti na postup plátce daně.“* Rovněž je třeba uvést, že rychlost písemného vyhotovení rozsudku nemůže být sama o sobě důvodem jeho nepřezkoumatelnosti; zde se nepochybně projevila skutečnost, že se věcně jednalo o případ v minulosti soudy často posuzovaný. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku je tudíž nedůvodná.

Nezákonnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., spatřuje stěžovatel v negativním výsledku posouzení otázky možnosti prokázat „rdousící efekt“ solárního odvodu v rámci stížnosti na postup plátce daně (§ 237 daňového řádu), respektive posouzení otázky, zda lze „rdousící efekt“ prokazovat i v tomto řízení a nikoli pouze v řízení o prominutí daně.

Relevantním ustanovením, které bylo v projednávaném případě aplikováno, je především ustanovení § 7a zákona č. 180/2005 Sb., ve znění zákona č. 402/2010 Sb., v němž se uvádí, že *„[p]ředmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010.“* Ustanovení § 7c předmětné novely pak stanoví, že *„[z]ákladem odvodu je částka bez daně z přidané hodnoty hrazená plátcem odvodu formou výkupní ceny nebo zeleného bonusu poplatníkovi odvodu za elektřinu ze slunečního záření vyrobenou v odvodovém období.“*

Pro posouzení možnosti, případně nutnosti prokazování rdousícího efektu odvodu a zákonem garantované návratnosti investice v řízení před správcem daně a v navazujícím soudním řízení správním, je pak určující shora citované usnesení rozšířeného senátu.

Nejvyšší správní soud v tomto usnesení předně konstatoval, že otázkou souladu úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření s ústavním pořádkem se již v minulosti zabýval Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Ústavní soud v něm nevyhověl návrhu skupiny senátorů na zrušení části zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů upravující tzv. solární odvod. Z citovaného nálezu tak plyne, že tato zákonná ustanovení jsou ústavně konformní a i nadále proto zavazují jejich adresáty, jakož i soudy (čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR). Na závěr zmíněného nálezu nicméně Ústavní soud dodal, 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*

pokračování

výrobců, u nichž s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem, s přihlédnutím ke míře podnikatelského a ekonomického rizika může Ústavní soud své posouzení upřesnit v budoucnu.“ Podle Ústavního soudu totiž 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 složitě“ (bod [88] nálezu).

Vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby (viz čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR). Nejvyššímu správnímu soudu tedy jakkoli nepřísluší přehodnocovat nálezy Ústavního soudu, nýbrž je vázán jejich obsahem. V opačném případě by docházelo k porušení základního práva stěžovatele na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06). V této souvislosti Nejvyšší správní soud upozorňuje, že podobnost, jíž stěžovatel spatřuje mezi nálezem sp. zn. Pl. ÚS 17/11 a nálezem pléna Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, jímž byla shledána protiústavnost retroaktivního zdanění a snížení státní podpory stavebního spoření, je pouze zdánlivá, poněvadž tyto dvě situace nelze bez dalšího srovnávat, což zjevně vyplývá z podrobného odůvodnění obou nálezu Ústavního soudu.

Krajský soud v napadeném rozsudku správně uvádí, že na základě nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 vyvstala otázka, jak vyložit uvedený příkaz Ústavního soudu, aby obecné soudy udělaly „vše pro spravedlivé řešení“, tj. v jakém řízení má být hodnocena ústavnost aplikace solárního odvodu v konkrétních případech. K tomu je třeba uvést, že Nejvyšší správní soud v některých předchozích rozhodnutích vyjádřil právní názor, podle něž by bylo namísto vést dokazování o možném rdousícím efektu odvodu vůči konkrétnímu subjektu (při řádném uplatnění námítky likvidačního působení solárního odvodu daným daňovým subjektem) v řízení o stížnosti na postup plátce daně, což vedlo k postoupení věci (respektive právní otázky) rozšířenému senátu (srov. § 17 s. ř. s.). Pro další rozhodování zdejšího soudu je tedy určující právní názor rozšířeného senátu, který o této otázce rozhodoval, a jelikož jeho rozhodnutí má za cíl sjednocovat odlišnou judikaturu tohoto soudu, je zcela logické a pochopitelné, že zavazuje všechny senáty v jejich další rozhodovací činnosti.

Rozšířený senát k tomu v citovaném usnesení dovedl, že institut stížnosti na postup plátce daně skutečně 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. Proto konstatoval, že stížnost dle ustanovení § 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. Dle rozšířeného senátu by bylo 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 ustanovení § 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. Podle rozšířeného senátu by tak bylo z ústavního hlediska a s ohledem na požadavky dělby moci přinejmenším problematické, aby neexistenci psané právní úpravy nahradila bez dalšího moc soudní.

Nyní rozhodující druhý senát Nejvyššího správního soudu nehodlá nic měnit na závěrech rozšířeného senátu, který je dle § 17 s. ř. s. povolán k tomu, aby sjednocoval judikaturu uvnitř samotného Nejvyššího správního soudu. Změna judikatury rozšířeného senátu by představovala intenzivní zásah do zásady právní jistoty. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008 - 77, publ. pod č. 1792/2009 Sb. NSS, judikatura správních soudů není neměnná, ale skutečnost, že judikatura byla sjednocena právním názorem rozšířeného senátu, přináší zvláště významné argumenty ve prospěch setrvání na takto vytvořeném právním názoru.

Podle stávající zákonné úpravy je tak nejprůběhavějším a jediným možným prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona č. 180/2005 Sb., leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce, institut prominutí daně. Institut stížnosti na postup plátce daně dle § 237 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 „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.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že 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. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 6. 2001, sp. zn. II. ÚS 667/2000). Naopak institut promíjení 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 obě z nich se ve své podstatě zásadně odlišují.

Nadto Nejvyšší správní soud neshledal žádné důvody, pro které by případ stěžovatele byl natolik specifickým, že by připouštěl odchýlení se od dosavadní judikatury.

Nejvyšší správní soud tak znovu zdůrazňuje, že 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 o podpoře využívání obnovitelných zdrojů však neupravuje ani institut prominutí solárního odvodu, včetně případných hmotně-právních podmínek, ani pravomoc správců daně k jeho promíjení. Předpokladem takového řešení by tedy muselo být naplnění pokynu Ústavního soudu zákonodárci, aby vytvořil vhodný mechanismus, který by umožnil individuální přístup k výrobcům, na něž dopadly likvidačním způsobem účinky právní úpravy. Je tedy primárně na zákonodárci, aby v zákoně stanovil orgánu veřejné moci (ať již kterémukoliv stupni správce daně) pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň.

pokračování

Při nečinnosti zákonodárce však přichází v úvahu také aplikace ustanovení § 260 daňového řádu, které zakládá pravomoc promíjet daň či její příslušenství ministru financí, pokud jde o daně, které spravují ministrem řízené správní orgány, a to buď z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo při mimořádných, zejména živelných událostech. Zavedení solárního odvodu jistě nelze považovat za mimořádnou událost rovnající se např. živelné pohromě ve smyslu § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu; jeho paušální uplatnění však může při konkrétních skutkových okolnostech způsobovat značné nesrovnalosti, které má na mysli odst. 1 písm. a) citovaného ustanovení, které mohou dosahovat v konkrétních případech dokonce likvidačních účinků a vést k protiústavnosti samotného odvodu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rovněž označil rozhodnutí vydané ministrem financí dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu za jediný institut, jehož prostřednictvím může výkonná moc za stávající zákonné úpravy dostat výslovnému pokynu Ústavního soudu a splnit tak povinnost uplatnit individuální přístup k jednotlivým výrobcům, kteří se nacházejí ve výjimečné situaci předvídané nálezem sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Vzhledem k tomu by eventuelní nečinnost ministra financí při vydání takového rozhodnutí dokonce „*mohla nabýt podobu nečinnosti protiústavní a nemohla by zůstat bez soudní sankce*“ (k podrobnostem viz body [48] až [57] citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu).

Zároveň stěžovatel namítá, že krajský soud nepřihlédl k žalobcem tvrzeným skutečnostem o „rdousícím efektu“, což vedlo k nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu. Citované usnesení rozšířeného senátu ale deklarovalo, že prokazování zmiňovaných skutečností není možné ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně ani v navazujícím soudním řízení. Pokud tedy správce daně a ani později soud nemohli v dotčeném typu daňového řízení (tj. stížnosti na postup správce daně) přistoupit k prokazování tvrzených skutečností z důvodů specifických vlastností daného řízení, resp. toto prokazování by nemohlo mít s ohledem na závěry rozšířeného senátu žádnou relevanci pro rozhodnutí v tomto řízení, nemůže být logicky ani rozhodnutí krajského soudu, které se s touto otázkou nevyřádalo, hodnoceno jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel dále argumentuje tím, že zavedením solárního odvodu došlo k porušení směrnic, které měly být do českého právního řádu implementovány, a to konkrétně směrnice 2001/77/ES, směrnice 2009/28/ES a směrnice 2005/89/ES, dále však tuto námitku nikterak neupřesňuje. Nejvyšší správní soud proto ve vztahu ke směrnici 2001/77/ES, a směrnici 2009/28/ES považuje za dostatečné odkázat na svou dřívější judikaturu, ve které se zabýval posouzením otázky porušení těchto dvou směrnic zavedením solárního odvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2014, č. j. 2 Azs 6/2014 – 28 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 7 Afs 17/2013 – 46), přičemž se ztotožňuje se závěry tam uvedenými stran oprávnění stěžovatele dovolávat se v řízení před vnitrostátním soudem účinku těchto směrnic, neboť nemají přímý účinek. Tento závěr lze vztáhnout obdobně i na směrnici 2005/89/ES.

Stran stěžovatelovy námitky nerespektování zásady ochrany legitimního očekávání a zásady právní jistoty, jakožto obecných zásad, na nichž stojí primární právo Evropské unie, konstatuje Nejvyšší správní soud, že posouzením souladnosti zavedení solárního odvodu s těmito zásadami se podrobně zabývalo plénum Ústavního soudu v již citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, ve kterém bylo shledána obecná ústavní konformita sporného odvodu.

Ke stěžovatelově námitce omezování volného pohybu kapitálu Nejvyšší správní soud uvádí, že na rozdíl od svobody pohybu zboží, služeb, či osob, lze omezení volného pohybu kapitálu ospravedlnit i ekonomickými důvody ve veřejném zájmu, což je právě případ zavedení

solárního odvodu. Ústavní soud shledal ve shora citovaném nálezu existenci takového veřejného zájmu, přičemž zavedené opatření uznal jako obecně přiměřené. Zavedením solárního odvodu tak nemohlo dojít k nepřípustnému omezení svobody pohybu kapitálu stěžovatele, čímž je tuto námitku třeba hodnotit jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 12. března 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu