



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **jrprojekt s. r. o.**, se sídlem U Habeše 800/11, Praha 5, zastoupeného Mgr. Přemyslem Pechlátem, advokátem se sídlem Heydukova 505/3, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 7. 11. 2012, čj. 12170/12-1200-506919, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 12. 2014, čj. 15 Af 428/2012 - 35,

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 :

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví specifikovaným rozhodnutím (dále jen „rozhodnutí původního žalovaného“), Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) zamítlo žalobcova (dále jen „stěžovatel“) odvolání proti šesti rozhodnutím Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správní orgán prvního stupně“ nebo též „správce daně“). 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.

[2] 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 elektrinu 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.

[3] 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 elektrinu ze slunečního záření a není mu dána žádná zákonná možnost těmto svým povinnostem nedostát, aniž by mu nesplnění 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, kterým argumentoval proti stěžovatelem namítanému nepřipustně retroaktivnímu působení zákona o podpoře.

[4] Stěžovatel podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, ve které namítal nesprávnost a nezákonnost tohoto rozhodnutí, neboť 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 daňové právo, ani se samotným ústavním pořádkem České republiky.

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

[6] 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 (dále jen „usnesení rozšířeného senátu“), v němž rozšířený senát dovodil, že institut stížnosti na postup plátce daně není za stávající právní úpravy nástrojem, který by správci daně umožnil 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 odchylovat. 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.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Jako důvody své stížnosti uvedl § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[8] 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 složité. 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).

[9] 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 nepřijatelnou retroaktivitu a jednak pro likvidační účinky ve vztahu k majetkové podstatě 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.

[10] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, přejatým z usnesení rozšířeného senátu, dle něhož je za stávající právní úpravy nejprůběhavějším 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.

[11] 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 měly být dotčeny právní úpravou 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.

[12] 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.

[13] 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 v obdobných věcech věci nyní projednávané. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Kasační stížnost je přípustná. Její důvodnost Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] 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 rozsudcích ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 121/2014 - 52, ze dne 16. 1. 2014, č. j. 7 Afs 108/2013 - 36, ze dne

18. 4. 2014, č. j. 8 Afs 3/2014 – 39, či ze dne ze dne 14. 5. 2014, č. j. 10 Afs 18/2014 – 48. Poněvadž v nynějším řízení o kasační stížnosti se jedná o meritorně obdobnou věc, kasační soud se při posouzení kasační stížnosti přidržel závěrů dříve vyslovenými a na odůvodnění těchto rozhodnutí rovněž přiměřeně odkazuje.

[17] Stěžovatel uplatňuje dva kasační důvody – 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 nezjištěvané, 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).

[18] 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.

[19] 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.

[20] Nejvyšší správní 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 k 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.

[21] 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 náležitého odůvodnění. V případě napadeného rozsudku tomu tak není. Krajský soud zcela srozumitelně odůvodnil, proč nemohl naplnit 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.

[22] 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.

[23] 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.*“

[24] 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.

[25] 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 senatorů 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 výrobců, u nichž s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem, s přihlédnutím k 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).

[26] 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, již 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.

[27] 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 namíste 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 je tedy určující právní názor rozšířeného senátu, který o této otázce rozhodoval, a jelikož jeho rozhodnutí má za cíl sjednocovat rozdílnou judikaturu tohoto soudu, je zcela logické a pochopitelné, že zavazuje všechny senáty v jejich další rozhodovací činnosti.

[28] 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 plátcovi 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.

[29] I kdyby se tento institut aplikoval na solární odvod pouze přiměřeně a žádost o vysvětlení adresovaná plátcovi 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.

[30] Nejvyšší správní soud 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.

[31] Podle stávající zákonné úpravy je tak 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.

[32] 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 opravným prostředkem, což vyplývá i z jeho systematického zařazení mimo část věnovanou opravným a dozorčím 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.

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

[34] 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.

[35] 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.

[36] 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 eventuální 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).

[37] Vzhledem k délce uplynulé doby od rozhodnutí rozšířeného senátu se Nejvyšší správní soud ve výše citované věci sp. zn. 1 Afs 121/2014 obrátil na ministra financí s výzvou ke sdělení stanoviska, zda ministerstvo připravuje nějaké legislativní změny či zda ministr zvažuje vydání rozhodnutí dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[38] Ministerstvo financí reagovalo na tuto výzvu přípisem doručeným Nejvyššímu správnímu soudu dne 8. 12. 2014, z něž plyne, že ministr financí momentálně neplánuje vydat rozhodnutí o prominutí daně dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu, které by dopadalo na poplatníky solárního odvodu. V přípravě nejsou ani žádné změny relevantní zákonné úpravy. Ministerstvo nicméně zdůraznilo, že danou problematikou se s cílem naplnit principy vyslovené soudní mocí intenzivně zabývá a příkládá závěrům Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu ohledně možného „rdousícího efektu“ solárního odvodu v individuálních případech maximální důležitost.

[39] Podle názoru Ministerstva financí pak lze „rdousícímu efektu“ solárního odvodu za současné právní úpravy účinně předcházet postupem podle § 156 a 157 daňového řádu, tedy posečkáním úhrady jiných daní, u kterých výrobci elektřiny ze slunečního záření vzniká povinnost úhrady daně. Ve výjimečných případech, kdy má odvod na poplatníka - výrobce elektřiny ze slunečního záření - likvidační účinky, lze podle Ministerstva financí důvodně předpokládat, že jeho ekonomická situace bude celkově špatná a tento poplatník bude mít popř. nedoplatky i na jiných daních. Pro uplatnění institutu posečkání je přitom rozhodující posouzení komplexní situace daňového subjektu. Pokud tedy bude v konkrétním individuálním případě shledán „rdousící efekt“ odvodu, nic nebrání správci daně toto zohlednit a poskytnout poplatníkovi úlevu formou posečkání např. na dani z příjmů či na dani z přidané hodnoty. Ve smyslu ustanovení § 157 odst. 7 daňového řádu může zároveň správce daně z důvodu tvrdosti založené ekonomickými nebo sociálními poměry daňového subjektu upustit od předepsání úroku z posečkání.

[40] Ministerstvo financí dále odkázalo na upozornění, které pro daňové subjekty zveřejnilo na internetových stránkách daňové správy dne 18. 9. 2014 (<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2014/resenimoznych-individualnich-likvidacni-5347>).

[41] Ministerstvo financí je tedy názoru, že uvedený postup představuje mechanismus požadovaný Ústavním soudem pro možnost individuálního řešení případných likvidačních účinků odvodu z elektřiny ze slunečního záření.

[42] Nejvyšší správní soud k uvedenému dodává, že pokud se tedy výrobce elektřiny ze slunečního záření dostane do situace individuálních likvidačních účinků spojených s úhradou (odvedením) této daně, může požádat o posečkání s úhradou jiné daně. Správce daně posoudí jeho celkovou ekonomickou situaci a nastane-li takový účinek, rozhodne o posečkání jiné daně. Garance patnáctileté návratnosti investice do solární elektrárny však neznamená právo každého jednotlivého podnikatele v oboru výroby elektřiny ze solárního záření na ziskovost jeho podnikání odpovídající uvedené návratnosti. Znamená pouze, že za obvyklých okolností a při vynaložení péče řádného hospodáře by zpravidla uvedené návratnosti mělo být u průměrného podnikatele podnikajícího v tomto oboru dosaženo. Proto tedy ne každé obtíže spojené s nutností unést břemeno solárního odvodu, byť by ve spojení s dalšími faktory zásadně ovlivnily hospodaření podnikatele, mohou mít likvidační účinky ve smyslu, v jakém je chápe nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

[43] Samotné rozhodnutí ve věci žádosti o posečkání s úhradou jiné daně musí být řádně odůvodněno a je samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2006, č. j. 3 Afs 10/2003 – 106, ze dne 22. 4. 2011, č. j. 2 Afs 88/2010 – 70, nebo ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 131/2007 – 53; popř. i nález Ústavního soudu ze dne 16. 4. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04).

[44] Není věcí soudní moci diktovat veřejné správě konkrétní způsoby naplnění jejich ústavních povinností. Řešení navržené rozšířeným senátem má samozřejmě stále svoji významnou relevanci. Rozšířený senát na konkrétním případě modeloval možnost eliminace likvidačních účinků odvodu; byl ovšem při svém rozhodování vázán jednak vlastní pravomocí řešit předloženou spornou právní otázku (a jen ji), jednak skutkovým a právním půdorysem posuzované věci. Na něm formuloval své závěry a nemohl se vymknout do oblastí jiných daňových povinností daňového subjektu a jeho celkové ekonomické situace. Na rozdíl od rozšířeného senátu má daňová exekutiva možnost rozvinout úvahu o zmírnění likvidačních účinků i jinými prostředky – a to posouzením celkové ekonomické situace daňového subjektu se zohledněním a znalostí jeho pozic ve všech daních.

[45] Nelze nyní předjímat, zda k dosažení ústavně žádoucího stavu, tedy k tomu, aby v těch případech, v nichž je to vskutku odůvodněné, byl případný likvidační efekt solárního odvodu eliminován, postačí uplatnit pouze institut posečkání daně. Je dobře možné, že vzhledem k rámcovým ekonomickým podmínkám a s ohledem na to, jaký typ osob v oboru výroby elektřiny ze solárního záření převážně podniká, postačí toliko uplatnění institutu posečkání daně. Pokud by tomu tak bylo, nebylo by možno veřejné správě vytýkat nevydání „rozhodnutí“ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť by to s ohledem na konkrétní rámcové ekonomické podmínky nebylo nezbytné. Je však na veřejné správě, aby pečlivě a průběžně analyzovala rámcové podmínky hospodaření subjektů v oboru výroby elektřiny ze solárního záření a v případě, že by se taková nutnost objevila, včas reagovala vydáním uvedeného rozhodnutí.

[46] Pokud by veřejná správa takto nepostupovala, ačkoli by vydání uvedeného „rozhodnutí“ bylo nezbytné, lze se domáhat soudní ochrany tzv. zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Nevydání „rozhodnutí“ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu není nečinností ve smyslu § 79 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť se nejedná o nevydání rozhodnutí ve věci samé ve smyslu správního aktu adresovaného individuálně určeným osobám, ani o vydání

osvědčení, nýbrž o vydání abstraktního či abstraktně-konkrétního správního aktu. Jde tedy o jinou nečinnost než nevydání rozhodnutí či osvědčení, a proto soudní ochranu v takovémto případě poskytuje zásahová žaloba [viz bod 20 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 98 (č. 2206/2011 Sb. NSS), nejnověji viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2014, č. j. 2 As 127/2014 – 32].

[47] Dále 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 řízení soudním. 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.

[48] 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.

[49] 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.

[50] 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.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] 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.).

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

V Brně dne 25. března 2015

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu