



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **FVE CZECH NOVUM s. r. o.**, se sídlem Nové Ouholice 43, Nová Ves, zastoupené JUDr. Jirím Kadeřábkem, advokátem se sídlem Michalská 39/4, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 11. 2013, č. j. 27573/13/5000-14203-711217, ze dne 16. 9. 2013, č. j. 22735/13/5000-14203-711217, ze dne 14. 2. 2014, č. j. 3709/14/5000-14203-711217, ze dne 4. 6. 2014, č. j. 14493/14/5000-14203-711217 a ze dne 16. 10. 2014, č. j. 48101/14/5000-14203-711217, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. 11. 2015, č. j. 46 Af 65/2013 – 127,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **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 specifikovanými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu, který zamítl stížnosti žalobkyně, podané dle § 237 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, na postup plátce daně, společnosti ČEZ Prodej, s. r. o. (dále jen „plátce daně“), který jí srazil z fakturovaných částek odvod z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „solární odvod“) dle ustanovení § 7a zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o podpoře“) a dle ustanovení § 14 a následujících zákona

č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů („dále jen zákon o podporovaných zdrojích energie“).

[2] Proti rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně žalobami u Krajského soudu v Praze. Namítala zejména protiústavnost zákona č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „novela“), který zavedl srážkovou daň na výnosy provozovatelů fotovoltaických elektráren (dále jen „FVE“).

II. Právní názor krajského soudu

[3] Krajský soud spojil samostatné žaloby ke společnému řízení a následně je jako nedůvodné zamítl. Uvedl, že soulad novely a solárního odvodu s ústavním pořádkem již potvrdil Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (dále též jen „nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11“), přičemž krajský soud je tímto posouzením vázán. Dále odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, publ. pod č. 3000/2014 Sb. NSS, podle kterého institut stížnosti na postup plátce daně není nástrojem, umožňujícím správci daně posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a který by v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu. Již samotný procesní postup, který žalobce v daňovém řízení zvolil, tedy předurčil jeho neúspěšnost a ani toto soudní řízení na tom nemůže ničeho změnit.

III. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Podle stěžovatelky novela odporuje ústavnímu pořádku, neboť porušuje princip rovnosti. Vztahuje se pouze na elektrickou energii vyrobenou ze slunečního záření, a v rámci této skupiny subjektů pouze na zařízení o vyšším výkonu než 30kW, která byla uvedena do provozu v letech 2009 a 2010. Výrobci elektřiny ze slunečního záření jsou znevýhodňováni oproti jiným výrobcům elektřiny. Tento přístup není podložen žádnými objektivními kritérii.

[6] Novela dále zasahuje do právní jistoty a legitimního očekávání. Přestože je stát nadán relativně širokou mírou diskrece při určování daňové povinnosti, lze podle stěžovatelky na posuzovaný případ aplikovat závěry Ústavního soudu v nálezu ze dne 19. 4. 2011, Pl. ÚS 53/10. Odvod je ve své podstatě nikoli daní, ale představuje změnu právního nároku, který byl v minulosti státem garantován. Ač je odvod aplikován do budoucna a nikoli zpětně na výnosy dosažené v minulosti, nic to nemění na skutečnosti, že zasáhl do legitimního očekávání provozovatelů FVE, jestliže změnil podmínky podnikání v dané oblasti, které byly garantovány zákonodárcem a na základě kterých provozovatelé realizovali svou investici.

[7] Stěžovatelka namítá, že novela porušuje zákaz retroaktivity, který byl opakovaně vysloven Ústavním soudem a je třeba jej považovat za jeden ze základních atributů právního státu. Porušení tohoto principu shledal Ústavní soud ve výše citovaném nálezu Pl. ÚS 53/10. Podobně jako tomu bylo v případě zákona č. 348/2010 Sb., zrušeného tímto nálezem, je i v posuzovaném případě formálně zachována původně garantovaná podpora provozovatelům FVE zařízení. Zavedením odvodu je však výše této podpory významně redukována, a to poté, co provozovatelé

přízpůsobili své jednání garancím poskytnutým státem. Nejsou dány žádné důvody veřejného zájmu, které by retroaktivní účinky mohly ospravedlnit.

[8] Dále stěžovatelka polemizuje se závěry v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, na který soud odkazoval. Vytýká ovlivnění okamžitými politickými prioritami. Zatížení vybraných ekonomických subjektů odvodem, s nímž nemohli počítat, je v rozporu s obecně uznávanými pravidly ochrany investic.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Přestože stěžovatelka s posouzení otázky souladnosti odvodu s ústavním pořádkem nesouhlasí, nic to nemění na skutečnosti, že správní soudy jsou tímto nálezem vázány a dlouhodobě jej reflektují. Ve světle konstantní judikatury se proto argumentace stěžovatelky jeví jako překonaná a nedůvodná. Námitku porušení pravidel ochrany investic považuje žalovaný za formální uplatnění práva, neboť je zcela bez věcného obsahu.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že 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 podle § 237 daňového řádu, 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, ze dne 14. 5. 2014, č. j. 10 Afs 18/2014 - 48, ze dne 11. 9. 2015, č. j. 4 Afs 177/2015 - 22, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 131/2015 - 30, ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2 Afs 83/2015 - 40, a ze dne 9. 12. 2015, č. j. 1 Afs 133/2015 - 35, ze dne 22. 6. 2016, č. j. 1 Afs 130/2016 - 29.

[13] Jelikož se v nyní posuzované věci jedná o meritorně obdobnou věc, soud se při posouzení kasační stížnosti přidržel závěrů dříve vyslovených a na odůvodnění těchto rozhodnutí rovněž přiměřeně odkazuje.

[14] Kasační námitky míří do neústavnosti právní úpravy vztahující se k odvodu z elektrické energie. Kasační stížnost je zopakováním žalobních bodů obecně namítajících porušení principu rovnosti, legitimního očekávání a zákazu retroaktivity, to vše ale na půdorysu žaloby proti rozhodnutí o postupu plátce daně (tedy osoby, která za druhého srazila a odvedla daň).

[15] Na tomto místě soud nejprve znovu zdůrazňuje, že stížnost dle § 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; v takovém řízení není prostoru pro řešení tvrzených individuálních likvidačních účinků právní úpravy. K témuž závěru ostatně dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení č. j. 1 Afs 76/2013 - 57.

[16] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s posouzením věci krajským soudem, který stručně, avšak zcela srozumitelně vyjádřil, že zavedení solárního odvodu není protiústavním zásahem, odkázal na obsáhlé závěry Ústavního soudu (z nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11). Soud zdůraznil, že se ve vztahu k charakteru napadeného rozhodnutí nemůže zabývat ničím jiným, nežli podmínkami, za nichž plátce daně srazil a odvedl daň za poplatníka daně (žalobce). V tomto duchu odkázal na závěry rozšířeného senátu, uvedené v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, publ. pod č. 3000/2014 Sb. NSS. Stěžovatel však ani v žalobě ani v kasační stížnosti netvrdí, že by plátce daně postupoval v rozporu se zákonem a že by proto byla nezákonná zamítavá rozhodnutí správce daně a žalovaného.

[17] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že opakováním pasáží jak z plenárního nálezu Ústavního soudu, tak rozsudku krajského soudu vztahujícím se k otázkám stěžovatelkou tvrzené retroaktivity právní úpravy, zásahu do právní jistoty, porušení principu rovnosti a legitimního očekávání, by k objasnění věci nad rámec již opakovaně uvedeného nikterak nepřispěl. Závěry Ústavního soudu v těchto otázkách jsou zřejmé, byly popsány krajským soudem a s těmito závěry se zcela ztotožňuje i Nejvyšší správní soud. Bylo by zcela nadbytečné (a to i z důvodu zjevné obeznámenosti stěžovatelky s těmito závěry), aby je na tomto místě znovu uváděl.

[18] Protože nyní souzená věc byla krajskému soudu předložena k rozhodnutí již v roce 2013 a od té doby došlo k výraznému posunu „solární“ judikatury, Nejvyšší správní soud pro zdůraznění souvislostí a vyjasnění judikaturní linie (již jen *obiter dictum*) shrnuje, že Ústavní soud ve výše opakovaně zmiňovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 nevyhověl návrhu skupiny senátorů na zrušení části zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů upravující tzv. solární odvod a neshledal protiústavnost této zákonné úpravy. Na závěr nálezu však 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).

[19] Podle rozšířeného senátu (č. j. 1 Afs 76/2013 – 57) je nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce, za stávající právní úpravy institut prominutí daně, upravený v § 259 a 260 daňového řádu (k podrobnostem viz body [48] až [57] citovaného usnesení rozšířeného senátu). Závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu potvrdil Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14.

[20] Protože však Ministerstvo financí po určitou dobu neaktivovalo zmíněný zákonný institut, prostřednictvím něhož by bylo možno zohlednit likvidační dopady solárního odvodu, a zákonné prostředí naplňovalo znaky *denegatio iustitiae*, vyvstala tedy otázka, jak má daňový subjekt postupovat, jestliže exekutiva dosud nenaplnila požadavky plynoucí jak z nálezu Ústavního soudu, tak z apelu rozšířeného senátu. K této otázce se Nejvyšší správní soud obsáhle vyjádřil v rozsudku ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 121/2014 – 52. Ve zmíněné věci si soud vyžádal stanovisko Ministerstva financí, ze kterého vyplynulo, že ministr momentálně neplánuje

vydat rozhodnutí o prominutí daně dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu, které by dopadalo na poplatníky 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 přikládá závěrům Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu ohledně možného „rdousícího efektu“ solárního odvodu v individuálních případech maximální důležitost.

[21] Podle názoru Ministerstva financí 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 jejich úhrady. 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. Bude-li v konkrétním individuálním případě shledán „rdousící efekt“ odvodu, nic nebrání správci daně toto zohlednit a poskytnout poplatníkovi úlevu např. formou posečkání úhrady daně z příjmů či daně 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.

[22] Ministerstvo financí dále odkázalo na upozornění, které pro daňové subjekty zveřejnilo na internetových stránkách daňové správy dne 18. 9. 2014. Podle ministerstva představuje uvedený postup mechanismus požadovaný Ústavním soudem pro možnost individuálního řešení případných likvidačních účinků odvodu z elektřiny ze slunečního záření.

[23] Lze tedy shrnout, že pokud se 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 s úhradou jiné daně. Garance patnáctileté návratnosti investice do solární elektrárny však neznamena právo každého jednotlivého podnikatele v tomto oboru 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, mohou mít likvidační účinky ve smyslu, v jakém je chápe náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

[24] 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 náleží Ústavního soudu ze dne 16. 4. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04).

[25] 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. Nepostupovala-li by takto veřejná správa, 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 (publ. pod č. 2206/2011 Sb. NSS), nejnověji viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2014, č. j. 2 As 127/2014 – 32].

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[26] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatelky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž kasační soud přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[27] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 3. srpna 2016

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu