



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **FVE TUCHOŘICE, s. r. o.**, se sídlem Praha 5, U Habeše 800/11, zastoupen Mgr. Přemyslem Pechlátem, advokátem se sídlem České Budějovice, Heydukova 505/3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2014, č. j. 10248/14/5000-14203-700681, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 11. 2015, č. j. 11 Af 26/2014 – 42,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** 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 :**

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2014, č. j. 10248/14/5000-14203-700681, jímž žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 10. 2013, č. j. 467836/13/4000-17104-50259, ze dne 18. 12. 2013, č. j. 504889/13/4000-17104-505133 a ze dne 18. 12. 2013, č. j. 504890/13/4000-17104-505133. Těmito rozhodnutími správce daně dle § 237 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl stížnosti na postup společnosti ČEZ Prodej, s. r. o., se sídlem Duhová 1/425, Praha 4 (dále jen „plátce“), při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „odvod“) podle § 14 a násl. zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění účinném pro projednávanou věc, tj. do 31. 12. 2013 (dále též „zákon o podporovaných zdrojích energie“), za období 1. 5. 2013 – 31. 5. 2013, 1. 6. 2013 – 30. 6. 2013, a 1. 8. 2013 – 31. 8. 2013.

Městský soud nejprve podrobně rekapituloval předchozí průběh správního řízení a právní rámec projednávané věci. K žalobním výtkám neshledal, že by bylo rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné či stížené jinou vadou řízení, pro kterou by jej bylo třeba zrušit. Žalovaný odvolací správní úřad se podle názoru městského soudu ve správním řízení zabýval všemi rozhodnými skutečnostmi a dostatečně podrobně, určitě a srozumitelně se vypořádal se všemi zjištěnými skutečnostmi. Napadené rozhodnutí není ani nezákonné, či jinak věcně nesprávné.

Městský soud nepřistoupil k doplnění dokazování a neprovedl důkazy (stanoviskem Evropské komise, doklady vztahujícími se k nákladům na vybudování fotovoltaické elektrárny, znaleckým posudkem na ocenění hodnoty přípravných prací v souvislosti s výstavbou elektrárny, účetními závěrkami stěžovatele za roky 2010 – 2012 ohledně skutečných výnosů z elektrárny v období před a po zavedení sporného odvodu, důkazy ohledně nákladů na provoz fotovoltaické elektrárny v letech 2011 a 2012, výkazy o příjmech, doklady o splátkách úvěru a případným účastnickým výsledkem jednatele stěžovatele) navrhané za účelem prokázání pravdivosti tvrzení žalobce o jeho tzv. rdousícím efektu a důsledku současné právní úpravy. Ve shodě s názory Ústavního soudu totiž má za to, že doplnění dokazování v rámci správního soudnictví se provádí výjimečně a pouze v případech opakování či doplnění důkazů, provedených již ve správním řízení. O takové důkazy se však v případě stěžovatelem navržených důkazů nejedná. Žalovaný odvolací správní orgán je neměl k dispozici. Jedná se o důkazy zcela nové a svým rozsahem přesahující pouhé doplnění dokazování.

Městský soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele, že stanovený odvod má pro něj rdousící efekt, který je nejen likvidační, ale je především nedovolený – protiústavní. V otázce posuzování rdousícího efektu pro stěžovatele v tomto řízení (při posuzování zákonnosti rozhodnutí o solárním odvodu) pak městský soud vyšel z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 76/2013 – 68, a jemu předcházející usnesení rozšířeného senátu v téže věci ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), a z nálezů Ústavního soudu (ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/2011, či ze dne 16. 9. 2014, sp. zn. II. ÚS 1275/2014, vše dostupné z [nalus.usoud.cz](http://nalus.usoud.cz)), z nichž plyne, že institut stížnosti na postup plátce není nástrojem, který by umožňoval soudu posuzovat věc a přihlížet ke konkrétním skutkovým okolnostem, a který by poskytoval poplatníkovi adekvátní ochranu. Takovým prostředkem mohl být např. institut prominutí daně, či jiné instituty poskytující ochranu poplatníkům daní v platební rovině. O takovou věc ale v případě podané stížnosti nejde.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou opřel o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dovozuje z toho, že městský soud nevyšel zcela z judikátu Ústavního soudu. Na jedné straně totiž proklamoval ve shodě s Ústavním soudem, že obecné soudy mají učinit vše pro spravedlivé řešení věci; na druhou stranu nic spravedlivého neučinil, když stěžovatele odkázal na jiné řízení. Napadený rozsudek je podle stěžovatele též vnitřně rozporný, neboť je rozporná též judikatura, ze které městský soud vycházel (nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 a rozhodnutí rozšířeného senátu NSS sp. zn. 1 Afs 76/2013).

Rozsudek je podle stěžovatele nepřezkoumatelný také pro nedostatek důvodů. Není totiž dostatečně odůvodněn. Pouze cituje judikaturu vyšších soudů, aniž by sám vyjevil vlastní názor. Soud pouze konstatuje judikaturu (zejm. judikaturu rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 76/2013), ale již vůbec neuvádí, v čem dopadá na projednávanou věc. Nadto až urážlivě napadá stěžovatele,

pokračování

že by měl uvážlivěji nakládat s majetkem, když za rozhodné období inkasoval cca. 2 mil. Kč. Vyslovený názor je hrubě zjednodušující. Městský soud se bez jakékoliv sebemenší znalosti výše nákladů stěžovatele na projekci a výstavbu 1 megawatty fotovoltaického parku, ceny peněz na trhu, nákladů na opravy a provoz fotovoltaické elektrárny v různých ročních obdobích jal doporučovat stěžovateli, jak by měl nakládat s finančními prostředky. Soud je v tomto směru odtržený od každodenní reality podnikatelské sféry a jeho rozsudek je vystaven na přepjatém formalismu. Stěžovatel i za cenu neúspěchu ve sporu není ochoten přistoupit k judikaturou doporučenému postupu – žádat o prominutí daně namísto podávání stížností na postup plátce daně - který zřejmě nemůže být úspěšný.

Rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný (pro nedostatek důvodů) také proto, že soud neprovedl dokazování ohledně stěžovatelem tvrzeného rdousícího efektu, který pro něj odvod představuje, ani jej blíže neposuzoval. Správně měl nejprve provést navrhované důkazy: „*dopis CZEPHO ze dne 11. 3. 2013, stanoviskem Komise EU ze dne 5. 11. 2011, faktury na nákup materiálu na výstavbu FVE, znalecký posudek za účelem ocenění hodnoty přípravých a projekčních prací, kupní smlouvu o prodeji FVE na 2,96 MW, účetní závěrku za roky 2010-2013 včetně cash flow, tabulku ohledně výpočtu stavebních a provozních nákladů a výnosů, tabulku ohledně porovnání doby návratnosti při a bez solárního odvodu, Pojistnou smlouvu, faktury za opravu a údržbu FVE za 2011-2013, smlouvu o elektronickém zabezpečení, doklady o úhradě dispečerského řízení a související opravy, výkazy o výrobě za totožné období, nájemní smlouvy k pozemkům FVE, smlouvy o zřízení věcného břemene, faktury za ceny el. energie a výslech jednatele stěžovatele Ing. Aleše Jelínka*“, a teprve poté posoudit, zda stěžovateli stanovený solární odvod na něj má deklarovaný rdousící efekt, či nikoliv. Takto ale městský soud nepostupoval.

Stěžovatel považuje za nesprávný názor městského soudu, pokud ve shodě s rozšířeným senátem došel k závěru, že „institut stížnosti“ není za stávající právní úpravy nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat jeho věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu. Městský soud nesprávně právně posoudil i otázku protiústavnosti právní úpravy solárního odvodu a jeho likvidační účinky pro stěžovatele. Soud měl zohlednit navržené důkazy a okolnost, že nebude dodržena návratnost investice. Ta se totiž s přihlédnutím k rdousícímu efektu bude reálně pohybovat kolem 20-25 let. Soud tedy neměl odmítnout o této věci (rdousícím efektu) jednat.

Stěžovatel setrvává také na své žalobní argumentaci, že solární odvod je založen na nepřipustné retroaktivitě právních norem, je v rozporu s ústavním pořádkem, v rozporu s právem vlastnit majetek a pokojně užívat majetek. Je také v rozporu s principem oprávněného a legitimního očekávání, že stát bude plnit tak, jak se zavázal. Stěžovateli byl proto odvod stanoven v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy a čl. 11 odst. 1 Listiny a čl. 1 Dodatkového protokolu, neboť tato ustanovení se nevztahují pouze na již nabytý (existující) majetek, nýbrž poskytují též ochranu legitimnímu očekávání nabytí takového majetku. Má proto za to, že z těchto věcných důvodů by měl kasační soud napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k novému projednání městskému soudu.

Žalované Odvolací finanční ředitelství považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. K jednotlivým námitkám poté uvádí, že námitky stěžovatele ohledně porušení ústavních zásad a úmyslu či pohnutek zákonodárce jsou překonané a irelevantní. Žalovaný má za to, že v projednávané věci byly nesporně naplněny zákonné předpoklady pro odvod za elektrinu vyrobenou ze slunečního záření, a proto byl stěžovateli sražený odvod stanoven v souladu se zákonem. Jde-li o výhrady stěžovatele k poukazu městského soudu na judikaturu Ústavního soudu, tak tuto považuje za neopodstatněnou. Naopak použité odkazy byly pro svou povahu zcela na místě. Odkazuje-li pak stěžovatel na judikaturu v oblasti

stavebního spoření, tak tato není relevantní. Naopak pro úplnost poukazuje na nejnovější nález Ústavního soudu ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/2014, který závěry stěžovatele vyvrací a odpovídá závěrům městského soudu.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná. Nejsou však přípustné všechny stěžovatelem uplatněné námitky. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. se kasační stížnost nemůže přípustně opírat o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. V daném případě se jedná o argumentaci ohledně rozporu právní úpravy solárního odvodu s evropským právem. S ohledem na uvedené se nelze v kasačním řízení těmito námitkami věcně zabývat.

Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předně stěžovatele upozorňuje, že jak v žalobě, tak v kasační stížnosti nesprávně označuje plátce jako ČEZ Distribuce, a. s., ačkoli se dle spisového materiálu jedná o společnost ČEZ Prodej, s. r. o. Kromě toho stěžovatel nesprávně označuje právní předpis, dle kterého mu byl sražen odvod, jako zákon č. 180/2005 Sb., přestože již v rozhodnutích správce daně, žalovaného i městského soudu bylo správně uvedeno, že se jedná o zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie, a nikoliv o předchozí právní úpravu zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů, jež pozbyla účinnosti k 31. 12. 2012.

Ze spisového materiálu vyplývá, že na základě smlouvy uzavřené mezi poplatníkem FVE Tuchořice s. r. o. a společností ČEZ Prodej a. s. fakturoval stěžovatel společnosti ČEZ Prodej a. s., tedy plátcí poplatku, za vyrobenou a distribuovanou elektřinu ve výrobě FVE Cihelna v měsíci květnu 2013 fakturou č. 4732167005 ze dne 12. 6. 2013 částku 1 849 987 Kč. Poplatník namísto fakturované částky obdržel za měsíc květen 2013 částku o 26 % nižší, tj. ve výši 1 452 469 Kč. V měsíci červnu 2013 fakturoval poplatník fakturou č. 4732167006 ze dne 12. 7. 2013 částku 2 487 895 Kč. Poplatník namísto fakturované částky obdržel za měsíc červen 2013 částku o 26 % nižší, tj. částku 1 953 306,05 Kč. V měsíci srpnu 2013 fakturoval poplatník fakturou č. 4732167008 ze dne 12. 9. 2013 částku 2 455 539 Kč. Poplatník namísto fakturované částky obdržel za měsíc srpen 2013 částku o 26 % nižší, tj. 1 927 902,56 Kč. Plátce tedy stěžovateli výkupní cenu neuhradil v plné výši, ale srazil z ní odvod podle § 14 a násl. zákona o podporovaných zdrojích energie. Proti tomuto postupu plátce podal stěžovatel stížnosti podle § 237 odst. 3 daňového řádu. Správce daně tyto stížnosti podle § 237 odst. 4 daňového řádu zamítnul. Shledal totiž, že srážka odvodu za předmětná období byla učiněna v souladu se zákonem, neboť dle právní úpravy měl plátce bez výjimky zákonnou povinnost odvod srazit, vybrat a odvést, protože byly naplněny zákonné podmínky pro tento odvod dle zákona o podporovaných zdrojích energie. Odvolání proti rozhodnutím správce daně byla zamítnuta a prvostupňová rozhodnutí byla potvrzena žalobou napadeným rozhodnutím.

Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že již v minulosti opakovaně rozhodoval o kasačních stížnostech provozovatelů solárních elektráren (jednou i ve věci stěžovatele) proti

pokračování

rozhodnutím správních soudů o žalobách proti rozhodnutím orgánů finanční správy ve věcech stížností na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu, jimiž 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 17. 9. 2015, č. j. 2 Afs 91/2015 - 41, ze dne 15. 4. 2015, č. j. 6 Afs 13/2015 - 36, ze dne 16. 1. 2014, č. j. 7 Afs 108/2013 - 36, ze dne 18. 4. 2014, č. j. 8 Afs 3/2014 - 39, nebo ze dne 14. 5. 2014, č. j. 10 Afs 18/2014 - 48, ze dne 15. 3. 2015, č. j. 7 Afs 15/2015 - 30, atd. Poněvadž v nynějším řízení o kasační stížnosti se jedná o meritorně obdobnou věc, kasační soud se při posouzení kasační stížnosti přidržel závěrů dříve vyslovených a na odůvodnění těchto rozhodnutí rovněž přiměřeně odkazuje. Stejně jako krajský soud, i Nejvyšší správní soud konstatuje, že si je vědom, že uvedená rozhodnutí vycházela z právní úpravy solárního odvodu dle zákona o podpoře výroby elektřiny č. 180/200 Sb., a nikoliv dle zákona o podporovaných zdrojích energie, nicméně předesílá, že veškerá uváděná judikatura je aplikovatelná také na právní úpravu dle posledně uvedeného zákona, neboť ta byla založena na totožných východiscích.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71; všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná rovněž na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze pak obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 78). Nejvyšší správní soud také upozorňuje, že z jeho konstantní judikatury plyne že „[o] vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se *nejedná, pokud lze dovést, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.*“

Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovést, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Měl-li by pak být rozsudek správního soudu zrušen pro jinou vadu řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., muselo by se jednat o takovou vadu v řízení před městským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé; vada řízení bez vlivu na zákonnost správního rozsudku není důvodem pro jeho zrušení.

Těmto požadavkům rozsudek městského soudu vyhovuje.

Z napadeného rozsudku městského soudu je především zřejmé, že správní soud při svém rozhodování posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v mezích podané správní žaloby stěžovatele ze dne 13. 6. 2014. Z uvedeného rozsudku vyplývá, z jakého skutkového stavu městský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z rozsudku je rovněž patrné, z jakých důvodů má městský soud za to, že ob stojí žalobou napadené rozhodnutí odvolacího finančního ředitelství, resp. proč má městský soud vyslovené právní závěry odvolacího správního orgánu za přílehavé a naopak, z jakých důvodů jsou žalobní námítky stěžovatele liché, mylné anebo vyvrácené.

Městský soud také dostatečně srozumitelně vyslovil svůj názor na to, z jakých důvodů se domnívá, že stěžovateli stanovený odvod nebyl protiústavní, ale v souladu se zákonem i ústavním pořádkem. Zcela přílehavě a správně se při tom opřel o závěry Ústavního soudu vyslovené v nálezu pléna tohoto soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/2011. Opodstatněně rovněž zdůraznil i postavení správního soudu a to, že správní soud je v této věci soudem přezkumným, a nikoliv nalézacím. Z uvedeného důvodu také pro nadbytečnost nepřistoupil k dokazování stěžovatelem navrženými důkazy, neboť prokazování likvidačních účinků stanovených odvodů náleží jednak *a priori* do daňového řízení a jednak soud může přistoupit toliko k doplnění dokazování, a nikoliv vést dokazování zcela nové. K doplnění dokazování totiž přistupuje pouze výjimečně a zvláště tehdy, domáhá-li se žalobce provedení důkazů, které žalovaný odmítl provést, či příznávají-li účastníci provedeným důkazům odlišný význam (důkazní hodnotu). Při doplnění dokazování však nelze prokazovat skutečnosti před správními orgány vůbec neřešené (nezjišťované) nebo takové, které v projednávané věci správnímu orgánu nebo nyní soudu nepřísluší ozřejmit.

Navržené důkazy stěžovatele se měly vztahovat k prokázání, resp. objasnění skutečností, ke kterým byl výlučně příslušný žalovaný, resp. správce daně v daňovém řízení, a nikoliv městský soud. Otázkou rdousícího efektu stěžovateli stanoveného odvodu se však Odvolací finanční ředitelství, resp. správce daně v řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, nezabývali, a s ohledem na ustálenou judikaturu Ústavního i zdejšího soudu ani zabývat nemohli. Je tak vzhledem k charakteru správního soudnictví vyloučeno, aby se neposuzovanou otázkou náležející do daňového řízení zabýval primárně až městský soud. Za tohoto stavu proto není postup městského soudu, který neprovedl stěžovatelem navrhované důkazy k prokázání rdousícího efektu stanoveného odvodu, vadou, jež by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel se tedy mýlí v tom, dovozuje-li, že je rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, popřípadě že řízení před městským soudem bylo založeno na jiné vadě řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pokud městský soud nereflektoval na jeho důkazní návrh k doplnění skutkového stavu věci a neprovedl dokazování v otázce, zda mají stanovené odvody pro stěžovatel rdousící efekt, či nikoliv.

Rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelným ani pro to, že by z něj nevyplývalo, jak městský soud o věci uvážil a z jakých důvodů se opřel o citovanou judikaturu. Byť městský soud podstatnou část svého rozsudku věnoval pasážím, v nichž citoval ustálené judikatorní závěry Nejvyššího správního soudu a soudu Ústavního, nelze z této okolnosti dovozovat, že by proto byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. V těchto rozhodných judikátech „nejvyšších soudních autorit“, od nichž se městský soud nehodlal odchýlit, je totiž podrobně

pokračování

rozvedeno, z jakých důvodů jsou v žalobě stěžovatele uvedená tvrzení nedůvodná či irelevantní. Byly totiž těmito soudy již dříve a opakovaně - k totožným výtkám (např. o neústavnosti provedené novelizace zákona, či o rdousícím efektu) - jiných žalobců posuzovány. Není pak jistě smyslem správního soudnictví, aby městský soud dopodrobna rozváděl a přebíral doslovně jeden argument nadřízeného soudu vedle druhého a vyvracel jimi již dříve vypořádané nedůvodné žalobní body stěžovatele k totožnému, resp. skutkově i právně obdobnému případu - sraženému odvodu (byť jinému subjektu a v jiné výši, ale podle téhož zákonného ustanovení). Uvedené platí tím spíše, pokud stěžovatel k posuzovaným otázkám „nepřinesl ničeho nového“, co by ještě ze strany těchto soudů nebylo posouzeno. Za tohoto stavu postačí, pokud soud předešlé judikaturní závěry, z nichž při svých úvahách vyšel, tyto prostě formuluje a aplikuje na projednávanou věc. Tomuto požadavku rozsudek městského soudu dostojí. Jsou z něj v tomto směru totiž patrné závěry, z nichž dovozuje nedůvodnost žaloby. Ani z tohoto důvodu proto není rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný.

Nelze ovšem ponechat bez povšimnutí argumentaci městského soudu, která skutečně není projednávané věci zcela přílehavá, konkrétně doporučení soudu stěžovateli, aby při fakturované částce cca dvou milionů korun za rozhodné období a jejím snížení solárním odvodem zvážil, „jaké investice a jaký způsob hospodaření s finančními prostředky zvolí“. Je totiž výlučně v dispozici stěžovatele, resp. soudu v této věci nepřisluší posuzovat, k jakému účelu získané finanční prostředky použije. Zda to bude k úhradě jeho závazků, či k soudnímu řízení nebo k jinému účelu. Tato vada odůvodnění napadeného rozsudku na str. 12, odstavec první, věta poslední, však v žádném případě není důvodem k tomu, aby městský soud prováděl v tomto směru dokazování nebo aby nyní kasační soud zrušil jeho rozsudek pro tvrzenou nezákonnost či pro jinou vadu řízení.

Ve světle uvedeného nemůže obstát ani námitka stěžovatele, že je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný, neboť nevyšel zcela z judikátu Ústavního soudu, nebo že je vnitřně rozporný. Opak je totiž pravdou.

Důvodné nejsou též námitky stěžovatele, že městský soud nesprávně právně posoudil otázku, zda je solární odvod založen na nepřípustné retroaktivitě právních norem, je v rozporu s ústavním pořádkem, v rozporu s právem vlastnit a pokojně užívat majetek, v rozporu s legitimním očekáváním stěžovatele o nabytí majetku, a že rdousícího efektu se měl stěžovatel správně dovolávat v řízení o prominutí daně dle daňového řádu a nikoliv v řízení o stížnosti proti sražení solárního odvodu stěžovatelce plátcem daně.

Jádro stěžovatelovy argumentace tedy představují námitky brojící proti nerespektování požadavků na zohlednění individuální situace poplatníků odvodu podle zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, které Ústavní soud vyslovil v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS17/11, N 102/65 SbNU 367, č. 220/2012 Sb. Nejvyšší správní soud těmto námitkám nepřisvědčil.

V nálezu Pl. ÚS 17/11 Ústavní soud v rámci řízení o abstraktní kontrole norem dospěl k závěru, že zavedení odvodů a zdanění solární elektřiny je ústavně konformní. Současně však poznamenal, že „při abstraktním přezkumu ústavnosti není schopen objektivně prokázat nebo hypoteticky vymodelovat všechny myslitelné situace, které napadená ustanovení v individuálním případě mohou vyvolat. [...] Ústavní soud považuje za samozřejmé a určující pro nalézáni práva, že vždy je nezbytné vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu, které jsou založeny na zjištěných skutkových okolnostech. Mnohé případy a jejich specifické okolnosti mohou být značně komplikované a netypické; to však nevyvolává obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité. Zjevně nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení

*na výrobce jako likvidační („rdousící efekt“) či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny – tedy protiústavně.“ (bod 88).*

Aplikační praxe následně řešila otázku, prostřednictvím jakých procesních cest lze dostat vyslovenému požadavku pro nalezení spravedlivého řešení v individuálních případech. Již v minulosti Nejvyšší správní soud opakovaně dovodil, že institut stížnosti na postup plátce daně (§ 237 odst. 3 daňového řádu) neumožňuje správci daně zohlednit konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. prosince 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, č. 3000/2014 Sb. NSS, uvedl: *„Stížnost dle § 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. Bylo by absurdní klást na plátce povinnost, nota bene bez jakékoliv psané právní úpravy, aby sám posuzoval likvidační účinky solárního odvodu na poplatníka.“ (bod 38).* Vzápětí rozšířený senát dodal, že *„s ohledem na absenci psané právní úpravy řešící výjimečné situace, v nichž vede solární odvod k ekonomické likvidaci poplatníka, je patrné, že použití institutu stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu nemůže bez dalšího představovat efektivní ochranu práv těch poplatníků, do jejichž práv bylo vskutku s ohledem na konkrétní okolnosti jejich případu protiústavně zasazeno. Institut stížnosti tedy není za stávající právní úpravy nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat věc s přiblížením ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu.“ (body 40-41).*

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že názor přijatý v citovaném usnesení rozšířeného senátu, a tudíž i názor krajského soudu v napadeném rozsudku, který z něj přímo vychází, je rozporný s požadavky vyslovenými v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Nejvyšší správní soud tuto námitku shledal nedůvodnou. Sám Ústavní soud totiž závěry rozšířeného senátu o nemožnosti zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce opakovaně akceptoval, nejdříve formou usnesení o odmítnutí ústavní stížnosti pro zjevnou neopodstatněnost (např. usnesení ze dne 13. května 2014, sp. zn. II. ÚS 1273/14), a následně z důvodu vyjasnění výkladu ústavních norem a způsobu jejich promítnutí do aplikace podústavního práva i nálezem (ze dne 13. ledna 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14). Posledně jmenovaný nálezn, na jehož odůvodnění Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje, explicitně vyvrátil stěžovatelovy námitky o protiústavnosti závěrů přijatých v citovaném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 76/2013 - 57.

Ústavní soud nálezem sp. zn. II. ÚS 2216/14 potvrdil, že zhodnocení rdousícího efektu odvodu se nelze domáhat v rámci řízení o stížnosti na postup plátce daně. Obecné soudy totiž nemohou s ohledem na princip dělby moci příliš extenzivním výkladem nahrazovat činnost zákonodárce a revidovat ustanovení § 237 daňového řádu tak, že by mu přisoudily úplně odlišný smysl zcela v rozporu se zněním zákona a s doktrínou. Není možné, aby soudní moc přiznávala plátcům daně oprávnění, která mu mohou být dána pouze zákonem samotným. Takovou *contra legem* jdoucí interpretaci nelze ospravedlnit ani odkazem na předchozí výzvy Ústavního soudu k ochraně vlastnického práva při solárním odvodu v některých specifických případech. Apel Ústavního soudu na hledání spravedlivého řešení učiněný v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 nelze chápat *„jako výzvu soudní moci k „ohýbání“ a nepřiměřené interpretaci právních norem obsažených v daňovém řádu, nýbrž jako výzvu dotčeným státním subjektům k přijetí takové právní úpravy, jež by umožňovala plátcům (respektive správci) daně či soudní moci zohlednit v určitých jasně daných případech skutečnost, že solární odvod má na poplatníka likvidační dopad“ (nálezn sp. zn. II. ÚS 2216/14, bod 32).*

Vedle toho je podle rozšířeného senátu pokyn Ústavního soudu - zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu - v individuálních případech za stávající právní úpravy věcně proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 daňového řádu v návaznosti



pokračování

na § 259 daňového řádu (viz body 47-57, v nichž rozšířený senát odkázal na institut prominutí daně podle § 259 a § 260 daňového řádu včetně nastínění řešení případné nečinnosti státních orgánů). Tuto úvahu doplnil Ústavní soud ve zmiňovaném nálezu sp. zn. II. ÚS 2216/14: „Ústavní soud připomíná, že již ve své dřívější judikatuře konstatoval, že je připraven v opodstatněných případech chránit základní práva a svobody stěžovatelů, kteří by byli zasaženi ve svých právech a svobodách nečinností normotvůrce. [...] Do této fáze však případ stěžovatele doposud nedospěl, jelikož nelze tvrdit, že by již nyní bylo zřejmé, že státní moc úmyslně zamýšlela v neakceptovatelné míře zasáhnout do práv a svobod dotčených provozovatelů fotovoltaických elektráren, neboť mj. ani neuběhla doba, v rámci níž stát garantoval návratnost investic do těchto zdrojů.“ (bod 35).

Z výše uvedeného je patrné, že městský soud správně zamítl žalobu stěžovatele, neboť v obecné rovině je úprava solárního odvodu v souladu s ústavním pořádkem a v konkrétní rovině nemohly správní orgány žádným způsobem v přezkoumávané věci zohlednit dopad solárního odvodu na stěžovatele v řízení o jeho stížnosti na postup plátce daně. Nemohl tak tím spíše učinit ani městský soud v řízení o žalobě. Z uvedeného pak rovněž vyplývá, že právní názor rozšířeného senátu není v rozporu s vysloveným názorem Ústavního soudu, jak mylně dovozuje stěžovatel.

Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že rozsudek městského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud proto neshledal v posuzované věci důvody, aby se odchýlil od citovaných závěrů rozšířeného senátu, který se v odůvodnění svého usnesení rozsáhle zabýval možnostmi ochrany provozovatelů solárních elektráren a způsobem, jakým mohou uplatnit námitky rdousícího efektu solárního odvodu. Vyšel i z odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 i ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu v této otázce, která již byla zmíněna.

Nejvyšší správní soud tak závěrem znovu zdůrazňuje, že prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona o podpoře výroby elektřiny je podle usnesení rozšířeného senátu řízení o prominutí daně. Jeho úprava je obsažena předně v § 259 daňového řádu, který 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 hmotněprávních podmínek, ani pravomoc správců daně k jeho promíjení. Předpokladem takového řešení by tedy muselo být naplnění pokynu Ústavního soudu zákonodárci, aby vytvořil vhodný mechanismus, tj. aby zákonem stanovil orgánu veřejné moci (ať již kterémukoliv stupni správce daně) pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň.

Při nečinnosti zákonodárce však přichází v úvahu také aplikace § 260 daňového řádu, který 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.

Nejvyšší správní soud si je vědom, jak to ostatně připomíná také stěžovatel, že ministr financí prozatím žádné rozhodnutí o prominutí solárního odvodu dle § 260 daňového řádu nevydal. V této souvislosti zdejší soud odkazuje také na své rozhodnutí ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 121/2014 – 52, v níž si vyžádal stanovisko Ministerstva financí, ze kterého vyplynulo,

že ministr financí momentálně skutečně 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 přikládá závěrům Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu ohledně možného „rdousícího efektu“ solárního odvodu v individuálních případech maximální důležitosti.

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 (podtrženo NSS), 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. Pokud tedy bude 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.

Ministerstvo financí dále odkázalo na upozornění, které pro daňové subjekty zveřejnilo na internetových stránkách daňové správy dne 18. 9. 2014 (viz <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2014/resenimoznych-individualnich-likvidacni-5347>). Podle Ministerstva financí představuje uvedený postup mechanismus požadovaný Ústavním soudem pro možnost individuálního řešení případných likvidačních účinků odvodu z elektřiny ze slunečního záření.

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; v podrobnostech viz též rozsudek ze dne 8. 4. 2015, č. j. 1 Afs 43/2015 – 41.

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).

Pokud by ani toto nepostačovalo a pokud by stěžovatel vskutku osvědčil, že využil instrumentů podle § 156 a 157 daňového řádu, a to v jejich plné šíři a ve vztahu ke všem jím placeným daním či jiným odvodům, na které jsou tyto instrumenty použitelné, a ačkoli mu jejich dobrodiní bylo poskytnuto, ani tak to nestačilo k zachování jeho životaschopnosti, nastaly by podmínky pro postup ministra financí podle § 260 daňového řádu. Výše uvedené skutečnosti by totiž byly signálem, že objektivní účinky solárního odvodu jsou ve stěžovatelově případě takové, že nezbyvá, než aby ministr financí vydal „rozhodnutí“ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu o takovém obsahu, který by dopadal svými podmínkami uplatnění i na situaci stěžovatele a umožnil by ji řešit způsobem zajišťujícím naději na zachování jeho ekonomické životaschopnosti.

pokračování

Nejvyšší správní soud upozorňuje, že k tomu, aby právní prostředky ochrany před „rdousícím“ efektem byly účinné, je třeba, aby daňová správa průběžně vyhodnocovala jejich působení v konkrétních případech. Musí tedy mít přehled, v jakých případech provozovatelé solárních elektráren žádali o posečkání, z jakých důvodů a na základě jakých tvrzení a dokladů své ekonomické situace, a zda a v jakém rozsahu jim bylo, případně nebylo vyhověno. Dále je třeba, aby vyhodnocovala, zda posečkání plní svůj účel a zda – za předpokladu jinak zodpovědného hospodaření provozovatele solární elektrárny – je s to hrozbu „rdousícího“ efektu účinně odvracet. Pokud by zjistila, že tomu tak není, je třeba, aby ministr financí bez zbytečného prodlení reagoval postupem podle § 260 daňového řádu. I k tomu může být správními soudy donucen (viz bod 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 121/2014 – 52).

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 4 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 4. března 2016

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu