



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně **Solar Dach s. r. o.**, se sídlem Starý Klíčov 143, 345 01 Mrákov, zastoupené Mgr. Michalem Sobotou, advokátem se sídlem Římská 14, 120 00 Praha 2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20. 12. 2011, č. j. 11833/11-1200-506330, ze dne 15. 11. 2012, č. j. 12668/12-1200-506330, č. j. 12667/12-1200-506330, ze dne 3. 5. 2012, č. j. 5024/12-1200-506330, a žalovaného ze dne 5. 6. 2013, č. j. 15589/13/5000-14203-711413 v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 6. 11. 2013, č. j. 15 Af 67/2012 – 69, č. j. 15 Af 14/2013 – 45, č. j. 15 Af 13/2013 – 39, č. j. 15 Af 294/2012 – 36, a ze dne 13. 11. 2013, č. j. 15 Af 107/2013 – 44,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 101/2013, 1 Afs 103/2013, 1 Afs 104/2013, 1 Afs 109/2013 a 1 Afs 110/2013 **se s p o j u j í** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 101/2013.
- II. Kasační stížnosti **se z a m í t a j í**.
- III. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně vlastní a provozuje fotovoltaickou elektrárnu v obci Kocourov. Vyrobenou elektrickou energii dodává do distribuční sítě společnosti E.ON Distribuce, a. s. Předmětem sporu se staly platby za elektřinu dodanou do distribuční sítě v měsících leden až listopad 2011 a duben až červenec 2012. Společnost E.ON Distribuce, a. s., uhradila žalobkyni jen část z fakturovaných částek za uvedená období. Žalobkyně ji ve všech případech požádala o vysvětlení podle § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Společnost E.ON Distribuce, a. s., svůj postup odůvodnila tím, že jako plátce daně byla povinna z platby srazit a odvést správci daně odvod z elektřiny ze slunečního záření dle § 7a zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů).

[2] Žalobkyně, jakožto poplatník daně, následně podala proti postupu společnosti E.ON Distribuce, a. s., jakožto plátci daně, stížnosti dle § 237 odst. 3 daňového řádu. Finanční úřad v Děčíně (dále jen „správce daně“) zamítl stížnosti žalobkyně rozhodnutími ze dne 15. 7. 2011, č. j. 133135/11/178913501506 (platba za leden 2011), č. j. č. j. 133133/11/178913501506 (platba za únor 2011), č. j. 133128/11/178913501506 (platba za březen 2011), č. j. 133126/11/178913501506 (platba za duben 2011), ze dne 17. 8. 2011, č. j. 151685/11/178913501506 (platba za květen 2011), ze dne 8. 9. 2011, č. j. 158617/11/178913501506 (platba za červen 2011), ze dne 12. 10. 2011, č. j. 166982/11/178913501506 (platba za červenec 2011), ze dne 26. 10. 2011, č. j. 173047/11/178913501506 (platba za srpen 2011), ze dne 16. 12. 2011, č. j. 192022/11/178913501506 (platba za září 2011), ze dne 23. 1. 2012, č. j. 6905/12/178913501506 (platba za říjen 2011), ze dne 14. 2. 2012, č. j. 28923/12/178913501506 (platba za listopad 2011), ze dne 17. 7. 2012, č. j. 152020/12/178913507710 (platba za duben 2012), ze dne 24. 8. 2012, č. j. 169193/12/178913507710 (platba za květen 2012), ze dne 1. 10. 2012, č. j. 176620/12/178913507710 (platba za červen 2012), a ze dne 30. 10. 2012, č. j. 193175/12/178913507710 (platba za červenec 2012). Správce daně poukázal na text § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., ve znění zákona č. 402/2010 Sb. Z něho plyne, že provozovatel přenosové soustavy je povinen z platby za výkup elektřiny vyrobené ze slunečního záření srazit (vybrat) a odvést tzv. odvod, neboť byly splněny všechny zákonné podmínky. Správce daně uzavřel, že plátce daně postupoval v souladu se zákonem, a proto jsou stížnosti nedůvodné. V rozhodnutích ze dne 17. 7. 2012, 24. 8. 2012, 1. 10. 2012 a 30. 10. 2012 správce daně poukázal rovněž na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kterým Ústavní soud zamítl návrh na zrušení právní úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření.

[3] Proti rozhodnutím správce daně se žalobkyně odvolala. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem však podaná odvolání zamítlo rozhodnutími ze dne 20. 12. 2011, č. j. 11833/11-1200-506330 (období leden až červenec 2011), ze dne 3. 5. 2012, č. j. 5024/12-12001506330 (období srpen až listopad 2011), a ze dne 15. 11. 2012, č. j. 12667/12-1200-506330 (období duben 2012), č. j. 12668/12-1200-506330 (období květen a červen 2012), a rozhodnutí správce daně potvrdilo (*pozn. soudu: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, které tak v nynějším řízení vystupuje jako žalovaný*). Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 5. 6. 2013, č. j.

15589/13/5000-14203-711413, zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí správce daně za období červenec 2012. Žalovaný se plně ztotožnil s názorem správce daně a tvrzená porušení zákazu retroaktivity a ochrany legitimního očekávání neshledal. V rozhodnutích ze dne 15. 11. 2012 poukázal rovněž na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. K tvrzení žalobkyně, dle níž má srážení odvodu pro ni rdousící efekt, žalovaný uvedl, že tyto specifické případy mají dle Ústavního soudu posuzovat soudy, nikoliv správci daně. V rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013 pak argumentoval tím, že správce daně nemá žádnou možnost zohlednit likvidační efekt odvodu, i kdyby se jej žalobkyni podařilo prokázat. Zohlednění je v praxi možné buď změnou výkupních cen Energetickým regulačním úřadem, nebo změnou zákona zákonodárcem.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobami u Krajského soudu Ústí nad Labem, v nichž zejména argumentovala, že daňová povinnost protiústavně zasahuje do jejích majetkových práv, porušuje zákaz retroaktivity a ochranu legitimního očekávání. Po vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, svou argumentaci doplnila tvrzením, že se u ní jedná o specifický případ zmiňovaný Ústavním soudem, neboť zavedení odvodu má na ni rdousící efekt. K tomu navrhla provedení důkazu svým účetnictvím a tabulkou s výpočtem návratnosti investice před a po zavedení odvodu.

[5] Krajský soud žaloby zamítl rozsudky ze dne 6. 11. 2013, č. j. 15 Af 67/2012 – 69 (proti rozhodnutí ze dne 20. 12. 2011, č. j. 11833/11-1200-506330), č. j. 15 Af 294/2012 – 36 (proti rozhodnutí ze dne 3. 5. 2012, č. j. 5024/12-12001506330), č. j. 15 Af 13/2012 (proti rozhodnutí ze dne 15. 11. 2012, č. j. 12667/12-1200-506330), č. j. 15 Af 14/2013 – 45 (proti rozhodnutí ze dne 15. 11. 2012, č. j. 12668/12-1200-506330), a ze dne 13. 11. 2013, č. j. 15 Af 107/2013 – 44. Soud uvedl, že ústavností právní úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření se zabýval Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, přičemž neshledal porušení zákazu retroaktivity či principů legitimního očekávání a právní jistoty. S těmito závěry se krajský soud plně ztotožnil a námitky žalobkyně v tomto směru vyhodnotil jako nedůvodné. Pokud jde o Ústavním soudem zmiňované specifické situace, v nichž by uvalený odvod měl rdousící efekt na výrobce energie ze slunečního záření, poukázal soud na roli správního soudnictví při přezkumu rozhodnutí správních orgánů. Správní soudy nejsou povolány k nahrazení odborné činnosti a správního uvážení správních orgánů: pokud měl předmětný odvod na žalobkyni rdousící efekt, měla tuto skutečnost uvést a navrhnout k ní důkazy již v rámci daňového řízení. Svoji liknavost v daňovém řízení nemůže žalobkyně zhojit v řízení soudním. Z tohoto důvodu soud nepřikročil k provedení v žalobě navržených důkazů. Jelikož žalobkyně neunesla své břemeno tvrzení a břemeno důkazní již v daňovém řízení, pak správce daně ani žalovaný při správě odvodu nepochybili, neboť jim nemohlo být nic známo o případné specifické situaci žalobkyně.

II. Kasační stížnosti

[6] Žalobkyně podala proti všem pěti rozsudkům krajského soudu kasační stížnosti vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 101/2013, 1 Afs 103/2013, 1 Afs 104/2013, 1 Afs 109/2013 a 1 Afs 110/2013. Žalobkyně nesouhlasila se závěrem krajského soudu, že měla uplatnit konkrétní důkazy k porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a ke rdousícímu efektu odvodu již v daňovém řízení. Správce

daně postupuje v daňovém řízení na základě zákona a v jeho kompetenci není zohledňovat nálezy Ústavního soudu. Navíc senát Nejvyššího správního soudu již dospěl k závěru, že v řízení o stížnostech na postup plátce daně vůbec neexistuje prostor pro posouzení otázky, zda může mít uvalení solárního odvodu na výrobce elektřiny likvidační účinky. Kdyby byl správci daně umožněn uvedený postup, znamenalo by to, že by se mu v dané oblasti otevřel velmi těžko kontrolovatelný prostor pro libovůli (*pozn. soudu: žalobkyně má patrně na mysli usnesení ze dne 23. 10. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 39, jímž byla otázka prokazování uvedených skutečností v řízení o stížnosti na postup plátce daně postoupena k posouzení rozšířenému senátu; viz k tomu v části IV.*).

[7] Závěr krajského soudu o neunesení důkazního břemene dále nemá oporu v § 237 daňového řádu, neboť zde přihlíží správce daně vždy jen k jednotlivému odvodu. Není proto možné správci daně snášet konkrétní důkazy k porušení zákonem garantované doby návratnosti investice či k rdousícímu efektu. K této otázce bude třeba komplexní znalecký posudek na základě podkladů z účetnictví žalobkyně. Při výpočtech doby návratnosti investice se navíc dosud kalkulovalo s tím, že odvod bude trvat pouze do konce roku 2013, což ovšem zcela popřel zákon č. 310/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 407/2012 Sb., a další související zákony, zavádějící odvod od roku 2014 dále ve výši 10 %. Důsledky výběru odvodu i v roce 2014 budou pro žalobkyni drastické a dojde k mnohonásobnému překročení zákonem garantované doby návratnosti investice: vzhledem ke změnám podmínek pro výpočet doby návratnosti oproti podmínkám uvažovaným Ústavním soudem, je třeba považovat porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti za prokázané. Vzhledem k právní nejistotě a překvapivým změnám zákona ani není možné podat finální znalecký posudek o tom, jak moc bude porušena doba návratnosti a jak silný bude rdousící efekt. Pro posouzení alespoň dosavadního porušení doby návratnosti a síly rdousícího efektu bude zapotřebí, aby soud spojil všechny kasační stížnosti žalobkyně a následně byl podán znalecký posudek.

[8] Rozsudky krajského soudu jsou dále dle žalobkyně nepřezkoumatelné. Tvzení krajského soudu, že daňové subjekty mohly namítat likvidační efekt odvodu i v případech před vyhlášením nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 je nelogické a vnitřně rozporné. Není možné uvádět určité pojmy, které byly utvořeny až v rozhodovací činnosti Ústavního soudu a nebyly dříve známy. Za nereálnou žalobkyně označuje představu, že každý daňový subjekt, který považuje jakoukoliv daň za zásah do svých práv či za skutečnost vyvolávající rdousící efekt, by mohl po správci daně požadovat posouzení tohoto tvrzení, přičemž správce daně by byl povinen se s tímto tvrzením vypořádat a rozhodnout, zda se daň vybrat má a případně v jaké výši. Není možné akceptovat závěr, že by se měl v rámci daňového řízení posuzovat vliv konkrétního daňového odvodu na jednotlivý subjekt, a to nezávisle na existenci jakéhokoli soudního rozhodnutí. Rozhodnutí krajského soudu jsou dle žalobkyně dále vnitřně rozporná, neboť krajský soud na jednu stranu cituje vyjádření žalovaného k žalobám, že není v rámci správy daní oprávněn posuzovat jiné než zákonné podmínky výběru daní, na druhou stranu dospívá k závěru, že žalobkyně měla v daňovém řízení namítat důkazy k porušení doby návratnosti a ke rdousícímu efektu, protože by se tím správce daně a žalovaný zabývali.

[9] V kasačních stížnostech ve věcech sp. zn. 1 Afs 109/2013 a 1 Afs 110/2013 žalobkyně svou argumentaci rozšířila tvrzením, že § 14 a násl. zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů je v rozporu s § 12 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Ustanovením § 14 zákona č. 165/2012 Sb. jsou porušována ústavně zaručená práva žalobkyně, zásada rovnosti daňových subjektů, princip legitimního očekávání a jiné. V případě žalobkyně měl být náležitě zjištěn skutkový stav provedením navrhovaných důkazů, k čemuž byl povinen krajský soud. Pokud by se v případě žalobkyně prokázalo porušení garantované doby návratnosti investice, resp. existence rdousícího efektu, měl by krajský soud přerušit řízení a předložit Ústavnímu soudu k posouzení ústavnost § 14 zákona č. 165/2012 Sb.

[10] Žalobkyně v těchto kasačních stížnostech též namítla, že je to správce daně, kdo provádí dokazování a je odpovědný za zjištění skutkového stavu. Žalobkyně již v průběhu daňového řízení tvrdila porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a existenci rdousícího efektu. Měl-li správce daně pochybnosti o tvrzeních žalobkyně, měl ji vyzvat k doplnění potřebných skutečností podle § 92 daňového řádu a přiměřeně ji v této souvislosti poučit ve smyslu § 6 téhož zákona. Jelikož tak neučinil, nelze dovozovat, že je to žalobkyně, kdo neunesl důkazní břemeno. Pokud tak správce daně nepostupoval, dopustil se vady řízení.

[11] Z těchto důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudky krajského soudu, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasačním stížnostem

[12] Žalovaný ve svých vyjádřeních ke kasačním stížnostem uvedl, že správce daně i žalovaný postupovali v souladu se zákonem. Žalobkyně v daňovém řízení argumentovala výhradně protiústavností aplikované právní úpravy, což ovšem správce daně ani žalovaný s ohledem na své kompetence nemohli posoudit. V daném případě nepřicházely do úvahy ani odlišné výklady právní normy, a tedy případné užití ústavně souladného výkladu. Použití právní předpis je proto pro správce daně a žalovaného závazný do doby, kdy by byla vyslovena jeho protiústavnost Ústavním soudem, což se ovšem nestalo. V daňovém řízení žalobkyně individuální dopady odvodu neuváděla. I ve správních žalobách žalobkyně namítala protiústavnost právní úpravy obecně a až po vydání nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 svoji argumentaci doplnila o porušení doby návratnosti investice a o existenci rdousícího efektu.

[13] Ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem vedeným pod sp. zn. 1 Afs 103/2013 a 1 Afs 110/2013 žalovaný připustil, že žalobkyně již v daňovém řízení tvrdila, že v jejím případě dochází k individuálnímu rdousícímu efektu ve smyslu bodu 88 citovaného nálezu Ústavního soudu. Podle žalovaného ovšem Ústavní soud touto formulací vyjádřil pouze hypotetickou možnost, že taková situace může mimořádně a výjimečně nastat. Nejedná se o vlastní právní normu, kdy by posuzování jejího naplnění mělo být automaticky předmětem daňového řízení. Žalobkyně nadto tyto individuální dopady tvrdila značně

nekonkrétně odkazem na bod 88 nálezu Ústavního soudu s tím, že jako důkaz nabídla své účetnictví. Ve vyjádření ke kasační stížnosti vedené pod sp. zn. 1 Afs 110/2013 žalovaný dále doplnil, že v daňovém řízení byly zjištěny všechny relevantní skutečnosti, nebyla pochybnost o správnosti a výši daně, a proto by vydání výzvy podle § 92 daňového řádu bylo zcela nadbytečné a bezpředmětné. Stejně tak není žalovanému zřejmé, o jakých procesních právech a povinnostech by měla být žalobkyně v této souvislosti poučena. Žalovaný též nesouhlasí s tezí, že žalobkyně byla v řízení neúspěšná v důsledku absence poučení o tomto hrozícím neúspěchu.

[14] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti zamítl.

IV. Usnesení rozšířeného senátu a doplnění vyjádření žalobkyně

[15] V právně a skutkově obdobné věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 76/2013 dospěl rozhodující první senát po předběžné poradě k závěru, že je dán důvod pro předložení věci rozšířenému senátu zdejšího soudu. Tím bylo přesvědčení prvního senátu o tom, že ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v na něj navazujícím soudním řízení není žádný prostor pro posouzení otázky, zda může mít v konkrétním případě uvalení solárního odvodu na výrobce elektrické energie likvidační účinky. V dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu byl přitom vyjádřen právní názor, podle něž je třeba (k řádně uplatněným a doloženým námitkám dotčeného subjektu) posuzovat likvidační účinky solárního odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce daně, v následném odvolacím řízení, eventuálně v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu v uvedeném daňovém řízení. Usnesením ze dne 23. 10. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 39, proto byla věc postoupena rozšířenému senátu.

[16] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu spornou právní otázku zodpověděl usnesením ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57. Konstatoval, že konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení, které na ně navazuje. Pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech (vyslovený v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11) je tedy za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu.

[17] Nejvyšší správní soud přípisem doručenými zástupci žalobkyně dne 7. 1. 2014 upozornil žalobkyni na výsledek řízení před rozšířeným senátem s ohledem na jeho význam pro projednání a rozhodnutí kasačních stížností podaných žalobkyní. Dne 15. 1. 2014 bylo Nejvyššímu správnímu soudu doručeno vyjádření žalobkyně k usnesení rozšířeného senátu. Žalobkyně uvedla, že závěr rozšířeného senátu o nemožnosti zohlednit dopady odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce daně korespondují s názorem žalobkyně uvedeným v kasačních stížnostech. S ohledem na závěr rozšířeného senátu jsou nadále irelevantní úvahy o tom, zda žalobkyně odkazem na znalecký posudek na základě svého účetnictví unesla důkazní břemeno. Dále žalobkyně konstatovala, že věc by měla být neprodleně předložena Ústavnímu soudu k posouzení ústavnosti § 14 zákona č. 165/2012 Sb.

[18] Dále žalobkyně uvedla, že nemůže nijak žádat ani iniciovat vydání rozhodnutí ministra financí o prominutí daně. Závěr rozšířeného senátu tak žalobkyni nedává žádnou možnost ochrany jejích zákonem garantovaných práv. Rozšířený senát o případném porušení práv daňových subjektů odmítá rozhodnout a výslovně konstatuje, že se ani ve správním ani v soudním řízení nelze těchto práv domoci, neboť právní řád České republiky k tomu neposkytuje žádný právní prostředek. Odkazem na mimořádný správní akt vydávaný ministrem financí se rozšířený senát dopouští odepření spravedlnosti. Z bodu 88 nálezu Ústavního soudu plyne, že je povinností soudů udělat vše pro spravedlivé řešení a ochránit zákonem a ústavou zaručená práva žalobkyně. Pokud by v důsledku aplikace usnesení rozšířeného senátu na konkrétní případ žalobkyně mělo dojít k zamítnutí jejích kasačních stížností, došlo by k odepření spravedlnosti, a tím i k porušení práva žalobkyně na spravedlivý proces.

[19] Závěrem žalobkyně podotkla, že porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice, resp. rdousícího efektu, je třeba vždy hodnotit komplexně s ohledem na veškeré státem zavedené odvody vůči provozovateli solární elektrárny. V tomto smyslu je třeba kromě samotného odvodu zohlednit též povinnost zajištění financování nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů prostřednictvím provozovatele kolektivního systému zavedenou novelou zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a novelou vyhlášky č. 352/2005 Sb., o nakládání s elektrozařízeními a elektroodpady.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud postupem podle ustanovení § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), spojil věci sp. zn. 1 Afs 101/2013, 1 Afs 103/2013, 1 Afs 104/2013, 1 Afs 109/2013 a 1 Afs 110/2013 ke společnému projednání, jelikož ve všech případech jde o totožné účastníky a věci spolu skutkově souvisejí.

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasačních stížností hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnosti mají požadované náležitosti, byly podány včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnosti odmítnout pro nepřipustnost. Důvodnost kasačních stížností posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnosti nejsou důvodné.

[23] Námitku protiústavnosti § 14 zákona č. 165/2012 Sb. a jeho rozporu rozporu s § 12 odst. 1 písm. b) téhož zákona žalobkyně neuplatnila ve správních žalobách, ač jí v tom zjevně nic nebránilo. Tato námitka je proto nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Nad rámec nutného Nejvyšší správní soud poznamenává, že námitka je zcela mimoběžná s předmětem řízení, neboť uvedené ustanovení nebylo a nemohlo být v daňovém řízení aplikováno, jelikož v rozhodné době nebylo účinné. Z tohoto důvodu není ani možné v rámci soudního přezkumu uvažovat o přerušení řízení a předložení věci Ústavnímu soudu, jelikož takový návrh by byl Ústavním soudem odmítnut jako podaný osobou k tomu zjevně neoprávněnou podle § 43 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 64 odst. 3 zákona č.

182/1993 Sb., o Ústavním soudu (viz např. usnesení ze dne 2. 4. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 30/09).

[24] Nejvyšší správní soud dále nemůže přisvědčit námitkám týkajícím se nepřezkoumatelnosti rozsudků krajského soudu. Krajský soud jednoznačně a srozumitelně odůvodnil své tvrzení, že rdousící efekt bylo možno namítat již před přijetím nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (viz s. 7 napadených rozsudků). Pokud tento výklad krajského soudu vede k absurdním důsledkům – jak žalobkyně naznačuje – mohlo by se jednat o zaujetí nesprávného právního názoru krajským soudem, nikoliv však o nepřezkoumatelnost jeho rozsudků. Správnosti názoru krajského soudu ohledně dokazování rdousícího efektu v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud věnuje níže. Rozsudky krajského soudu pak rovněž nejsou nepřezkoumatelné z toho důvodu, že soud do rozhodnutí převzal názor žalovaného o nemožnosti posuzovat jiné než zákonné podmínky výběru daní, avšak zároveň dospěl k závěru o povinnosti daňových orgánů zohlednit též ústavněprávně relevantní skutečnosti (rdousící efekt) vyplývající z výše citovaného nálezu Ústavního soudu. Krajský soud totiž názor žalovaného citoval pouze v rekapitulační části svých rozsudků, kde shrnoval dosavadní průběh řízení a argumentaci obou stran. Nejedná se tedy o vlastní úvahu krajského soudu a už vůbec ne o akceptaci názoru žalovaného krajským soudem. Pokud poté ve vlastním posouzení věci (*ratio decidendi*) dospěl soud k jinému závěru, nezakládá taková skutečnost rozpornost rozsudků krajského soudu. Odůvodnění rozsudků krajského soudu tedy plně odpovídá požadavkům přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí, jak vyplývá z ustálené judikatury zdejšího soudu (srov. zejm. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS), jakož i požadavkům § 157 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s. Námitka je nedůvodná.

[25] Pro posouzení zbývajících námitek obsažených v kasačních stížnostech týkajících se prokazování porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a rdousícího efektu odvodu, jakož i tvrzené vady řízení, již se měly daňové orgány v této souvislosti dopustit, je určující usnesení rozšířeného Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57.

[26] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, 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 nevyhověl návrhu skupiny senátorů na zrušení části zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů upravující tzv. solární odvod. Na závěr zmíněného 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).

[27] Vyvstala tak 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. Nejvyšší správní soud nejprve v některých svých rozhodnutích vyjádřil právní názor, podle něž by bylo namíste vést dokazování o možném rdousícím efektu odvodu vůči konkrétnímu subjektu (při řádném uplatnění námitky likvidačního působení solárního odvodu daným daňovým subjektem) v řízení o stížnosti na postup plátce daně.

[28] Senát Nejvyššího správního soudu rozhodující v této věci nicméně při jejím předběžném projednání dospěl k závěru, že v řízení o stížnosti na postup plátce daně (ani v na něj navazujícím soudním řízení) není žádný prostor pro posouzení výše uvedené otázky. Věc tak postoupil rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, aby vyjasnil, v jakém řízení, či jakým jiným způsobem lze dostat požadavkům plynoucím z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

[29] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu následně dovodil, 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. Rozšířený senát konstatoval, že stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcu 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.

[30] I kdyby se tento institut aplikoval na solární odvod pouze přiměřeně a žádost o vysvětlení adresovaná plátcu byla jen jakýmsi formálním krokem pro následné uplatnění stížnosti u správce daně, umožňuje § 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.

[31] V nyní projednávaném případě žalobkyně v kasačních stížnostech vedených pod sp. zn. 1 Afs 109/2013 a 1 Afs 110/2013 namítla, že v řízení o stížnosti likvidační účinek (rdousící efekt) odvodu na svou osobu namítala a správce daně ji nezákonně nevyzval k prokázání jejího tvrzení. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že podle konstantní judikatury je skutečně povinností správce daně ujasnit, jaké důkazy daňový subjekt k provedení navrhuje, vymezit rozhodné skutečnosti a umožnit daňovému subjektu tyto skutečnosti prokázat, jinak se dopustí vady řízení (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 – 60). Ze správního spisu plyne, že žalobkyně skutečně ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 1 Afs 110/2013 (nikoli však ve věci sp. zn. 1 Afs 109/2013) namítala likvidační dopad odvodu již v daňovém řízení a správce daně ani žalovaný ji nevyzvali k prokázání této skutečnosti. Pokud by platilo, že při řádném uplatnění námítky likvidačního působení solárního odvodu daňovým subjektem v řízení o stížnosti na postup plátce je namístě vést dokazování o možném rdousícím efektu odvodu, pak by rozhodnutí žalovaného v tomto případě nemohlo obstát. Jak však plyne z výše citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie v řízení o stížnosti na postup plátce daně zohlednit nelze. Správce daně ani žalovaný se tak nemohli dopustit vady řízení, když žalobkyni nevyzvali k prokázání skutečnosti, kterou v daném řízení prokazovat nelze a která nemá na výsledek řízení žádný vliv. Proto i když krajský soud v této věci nesprávně uvedl, že žalobkyně příslušná tvrzení a důkazy neuplatnila v daňovém řízení, je jeho závěr o nedůvodnosti žaloby správný.

[32] Ve všech kasačních stížnostech pak žalobkyně zastává pozici (částečně rozpornou s předchozím tvrzením), v níž souhlasí se závěrem rozšířeného senátu, že v rámci řízení o stížnosti na postup plátce daně či v řízení o odvolání nelze posuzovat a dokazovat likvidační účinky solárního odvodu na poplatníka. Současně má však zjevně za to, že tyto skutečnosti mají být prokazovány před správním soudem. Pokud by námítky a navržené důkazy ohledně rdousícího efektu a nedodržení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice správní soudy při svém rozhodování nezohlednily, došlo by dle žalobkyně k odepření spravedlnosti. S touto argumentací se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Rozšířený senát ve svém usnesení jasně deklaroval, že prokazování zmiňovaných skutečností není možné ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně ani v navazujícím soudním řízení.

[33] Správní soudy, jejichž úkolem je ochrana subjektivních veřejných práv a v širším smyslu kontrola činnosti moci výkonné, nemohou bez dalšího moc výkonnou nahrazovat. I proto jsou správní soudy koncipovány jako soudy přezkumné a nikoliv jako soudy nalézací. Pokud by správní soudy byly oprávněny rozhodovat na místo moci výkonné o veřejných subjektivních právech osob, znamenalo by to faktickou zbytečnost existence moci výkonné. *In concreto* jestliže daňové subjekty nemohou v řízení o stížnosti na postup plátce daně tvrdit a prokazovat likvidační důsledky odvodu či nedodržení garantované doby návratnosti, avšak tyto skutečnosti by mohly být zkoumány a prokazovány v následném řízení o správní žalobě proti daňovým rozhodnutím, stalo by se rozhodování daňových orgánů čistě formálním. Rozhodování o odvodu a jeho výši by se tak zcela přesunulo na správní soudy, což by bylo zjevným porušením principu dělby moci.

[34] Rozšířený senát v usnesení č. j. 1 Afs 76/2013 – 57 dovodil, že nejprůlehlavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce, je za stávající právní úpravy institut prominutí daně.

[35] Jeho úprava 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.

[36] 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.

[37] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu tedy 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 takové 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).

[38] Žalobkyně v této souvislosti tvrdí, že zamítnutí kasačních stížností by bylo odmítnutím spravedlnosti, neboť nemá možnost iniciovat vydání rozhodnutí o prominutí daně ani jinak ochránit svá práva. Nejvyšší správní soud k tomu odkazuje na výše uvedený princip dělby moci a roli správního soudnictví, které mu v současné době neumožňují jakkoliv nahrazovat činnost moci zákonodárné či výkonné. Zákonodárci stejně jako ministru financí je třeba nejprve ponechat časový prostor, v němž reálně mohou reagovat na požadavky vyslovené Ústavním soudem a specifikované rozšířeným senátem. Je na zákonodárci či ministru financí, zda při formulaci podmínek prominutí daně zohlední též povinnost zajištění financování nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů, jak

navrhuje žalobkyně. Pouze v případě, že by tyto složky státní moci zůstaly dlouhodobě nečinné a tato nečinnost by nabyla ústavního rozměru, byly by správní soudy povinny zakročit na ochranu práv žalobkyně a ostatních dotčených osob. Zamítnutí kasačních stížností tedy za současného stavu neznamená odeprání spravedlnosti, neboť řešení tvrzených nepříznivých dopadů odvodu na žalobkyni je v rukou moci zákonodárné a výkonné (a poté případně též moci soudní).

VI. Závěr a náklady řízení

[39] Lze tedy uzavřít, že krajský soud podané správní žaloby správně zamítl, neboť bez ohledu na to, zda žalobkyně svá tvrzení a důkazy o likvidačním dopadu solárního odvodu na svou osobu uplatnila v daňovém řízení nebo v řízení před soudem, tyto skutečnosti nemohly být v těchto řízeních jakkoliv zohledněny a nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. V tomto smyslu Nejvyšší správní soud korigoval názor krajského soudu o opožděnosti uplatnění zmiňovaných tvrzení a důkazů. Tato dílčí korekce nezavdává důvod pro kasaci napadených rozhodnutí krajského soudu, jak plyne z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 – 66).

[40] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné. Jelikož v řízení o kasačních stížnostech nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnosti jako nedůvodné (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[41] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasačních stížnostech 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 21. ledna 2014

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu