



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **Solar Klatovy, s. r. o.**, se sídlem Starý Klíčov 143, Mrákov, zastoupená Mgr. Michalem Sobotou, advokátem se sídlem Římská 14, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 11. 2013, č. j. 15 Af 277/2012 - 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 13. 11. 2013, č. j. 15 Af 277/2012 - 58, zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 25. 4. 2012, č. j. 4731/12-1200-506330, kterým byla zamítnuta její odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně ze dne 12. 10. 2011, č. j. 166971/11/178913501506, ze dne 26. 10. 2011, č. j. 173085/11/178913501506, ze dne 16. 12. 2011, č. j. 192009/11/178913501506, ze dne 23. 1. 2012, č. j. 6897/12/178913501506, a ze dne 14. 2. 2012, č. j. 28911/12/178913501506, jimiž nebylo vyhověno stížnostem stěžovatelky na postup plátce daně (společnost ČEZ Distribuce, a. s.) při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření podle ust. § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie“). Krajský soud v odůvodnění rozsudku odkázal na závěry Ústavního soudu, který se ústavností odvodu zakotveného v ust. § 7a až § 7i zákona o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie zabýval a v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, vyslovil, že tento odvod je v souladu s ústavním

pořádkem. Zároveň však zdůraznil nutnost individuálního posouzení každého případu. Podle krajského soudu může důkazní prostředky k prokázání dopadu solárního odvodu daňový subjekt navrhnout jak v řízení o stížnosti na postup plátce daně, tak i v odvolání (§ 112 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“) a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Pokud daňový subjekt tuto možnost nevyužije, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Řízení před soudem totiž nemůže nahrazovat řízení před správním orgánem. V opačném případě by byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví založená na přezkumu správních rozhodnutí. K tomu, aby stěžovatelka mohla před soudem úspěšně uplatnit své námitky, že bylo některé z ustanovení právní úpravy odvodu v jejím případě aplikováno nezákonně či protiústavně, musí dát správci daně, potažmo odvolacímu orgánu, možnost zabývat se její situací a tvrzeními, které je povinna i řádně doložit. Stěžovatelka tak musí s ohledem na specifika daňového řízení, neboť odvod je daní ve smyslu daňového řádu, prokázat, že se v jejím případě jedná o likvidační, rdousící efekt odvodu ve smyslu závěrů Ústavního soudu. Stěžovatelka neunesla ve správním řízení své břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Proto správní orgány ve svém postupu při správě odvodu nepochybily, neboť jim nebylo, a ani být nemohlo, nic známo o případné specifické situaci stěžovatelky. Ani ze žalobních tvrzení nevyplýnuly žádné skutečnosti, které by odůvodňovaly závěr, že měla aplikace předmětné právní úpravy vůči stěžovateli rdousící efekt. S ohledem na výše uvedené soud nepřikročil v souladu s ust. § 52 s. ř. s. k dokazování účetnictvím stěžovatelky, a to pro nadbytečnost důkazu, neboť své břemeno má primárně plnit daňový subjekt v důkazním řízení, které vede správce daně. Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství, je nyní tento správní orgán žalovaným.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti vyjádřila nesouhlas se závěrem krajského soudu, že v kompetenci finančního úřadu je posuzovat soulad nálezů Ústavního soudu se zákonem, v jehož působnosti daný správní orgán vydává svá správní rozhodnutí. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu totiž v řízení o stížnostech na postup plátce daně vůbec neexistuje prostor pro posouzení otázky, zda může mít uvalení solárního odvodu na výrobce energie likvidační účinky. Finanční úřad tak není oprávněn posuzovat rozpor právních norem a jejich soulad s Ústavou a Listinou základních práv a svobod. Stěžovatelka má za to, že je třeba, aby byl náležitě zjištěn skutkový stav jejího případu provedením důkazů, jak je navrhovala v žalobě, a následně aby bylo rozhodnuto o tom, zda její případ naplňuje specifický případ zmiňovaný v nálezů Ústavního soudu. K náležitému zjištění skutkového stavu byl povinen krajský soud, který tak však neučinil. Finanční úřad se vyjadřuje na základě podané žádosti o vysvětlení podle ust. § 237 daňového řádu a dále na základě stížnosti na postup plátce daně vždy pouze k jednotlivému

pokračování

odvodu. Není tedy možné podávat finančnímu úřadu námitky spočívající v konkrétních důkazech k porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a k tomu, že zavedení solární daně má na stěžovatelku rdousící efekt. Stěžovatelka tvrdí, že aplikací ust. § 14 zákon o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie jsou porušována její ústavně zaručená práva a že solární odvod je pro ni likvidační, odporuje základním ústavním principům i zásadám daňového řízení a porušuje zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice. Ve výpočtech doby návratnosti investice se dosud stále kalkulovalo s tím, že solární daň bude uplatňována pouze do konce roku 2013. Nově byl však stanoven pro rok 2014 odvod z elektřiny ze slunečního záření ve výši 10 % ze stanovené výkupní ceny elektřiny bez DPH. Podmínky pro výpočet garantované patnáctileté návratnosti investic oproti podmínkám uvažovaným v nálezů Ústavního soudu se změnila a porušení zákonem garantované doby návratnosti je nutno považovat za prokázané. Vzhledem k právní nejistotě a překvapivým změnám zákona není tedy ani v možné podat finální znalecký posudek o tom, jak moc bude porušena zákonem garantovaná patnáctiletá doba návratnosti investice a jak silný bude na tzv. rdousící efekt solární daně na společnost. Pro posouzení alespoň dosavadního porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a síly rdousícího efektu solárního odvodu na stěžovatelku bude třeba, aby soud sloučil kasační stížnosti a následně byl podán znalecký posudek k porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a posouzení rdousícího efektu solární daně. Důkaz na základě podkladů účetnictvím stěžovatelky byl navržen v žalobě, ale krajský soud tento důkaz neprovedl. Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud nesprávně posoudil, že v daňovém řízení neunesla důkazní povinnost. Již v průběhu daňového řízení tvrdila, že v jejím případě se jedná o specifický případ rdousícího efektu. Finanční úřad vzal toto tvrzení na vědomí a zjevně o něm neměl pochybnosti, neboť nevyzval stěžovatelku k prokázání skutečností, ani ji v této souvislosti přiměřeně nepoučil. Je-li podle krajského soudu finanční úřad tím, kdo by měl posuzovat na základě konkrétních důkazů odvod solární daně s ohledem na porušení patnáctileté doby návratnosti investice a tzv. rdousící efekt, pak je i odpovědný za zjištění skutkového stavu bez pochybností. Bylo-li tedy třeba doložit konkrétní důkazy, bylo na správci daně, aby při pochybnostech stěžovatelku vyzval k jejich doložení a v tomto směru ji adekvátně poučil. Porušil-li finanční úřad zákonem stanovený postup v daňovém řízení a nedostatečně zjistil skutkový stav, nelze interpretovat tento postup jako neunesení důkazního břemene stěžovatelkou. Stěžovatelka rovněž namítala, že napadený rozsudek trpí vadou nepřezkoumatelnosti. Z logiky věci není možné uvádět ve správním řízení pojmy, které byly utvořeny až v rámci rozhodování Ústavního soudu, a které nebyly nikdy dříve v této souvislosti známy. Pojem rdousící efekt v této souvislosti poprvé použil až Ústavní soud. Navíc finanční úřad postupuje při správě daní vždy v souladu se zákonem. Tudíž namítat porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a rdousící efekt v souvislosti s jednotlivými srážkami solární daně v případě, kdy k tomu není žádný podklad, je nemožné. Tento závěr krajského soudu by ad absurdum vedl k tomu, že by každý plátc daně, který jakoukoli daň považuje za odvod zasahující do jeho práv nebo působící rdousící efekt nebo jinou zátěž, po finančním úřadu požadoval, aby vždy toto tvrzení posoudil, náležitě odůvodnil a následně rozhodl, zda se u takového subjektu daň vybrat má a nejlépe v jaké výši. Tato fikce je z hlediska daňového práva naprosto nereálná a její tvrzení činí rozhodnutí krajského soudu nesrozumitelným a nepřezkoumatelným. Není možné se uchýlovat k závěrům, že by se v daňovém řízení měl posuzovat vliv konkrétního daňového odvodu na jednotlivý subjekt, a to ještě k tomu

nezávisle na existenci jakéhokoli soudního rozhodnutí. Další vnitřní rozpornost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka v tom, že jí krajský soud sděluje, jak měla postupovat, přestože současně je seznámen se stanoviskem odvolacího finančního ředitelství, podle kterého je takový postup nemožný, a navíc i nezákonný, když finanční úřad posuzuje jen zákonné podmínky výběru daní. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že vůči stěžovateli bylo postupováno zcela souladně s platnou a účinnou právní úpravou. Byly naplněny zákonné podmínky pro odvod za elektřinu vyrobenou ze slunečního záření, a proto plátce daně poplatníkovi zákonem předepsaný odvod srazil. Ústavní soud přitom dospěl k závěru, že zavedení odvodu ze solární energie samo o sobě neodporuje ústavnímu pořádku. V řízení před správcem daně byl správně a úplně zjištěn skutkový stav, na který byl aplikován účinný a ústavně konformní právní předpis. Nevyšly najevo žádné skutečnosti, ze kterých by mohl být učiněn závěr o protiústavních dopadech odvodu ze solární energie. Ve svých podáních se stěžovatelka zabývala rozparem právní úpravy s ústavním pořádkem v obecné rovině, ale individuální dopady tvrdila jen nekonkrétně tak, že odkázala na odst. 88 nálezů Ústavního soudu a nabídla jako důkaz své účetnictví. V řízení byly zjištěny všechny relevantní skutečnosti a nebyla pochybnost o správnosti a výši daně. Proto by bylo vydání výzvy podle ust. § 92 daňového řádu zcela nadbytečné a bezpředmětné. Stejně tak není odvolacímu finančnímu ředitelství známo, o jakých procesních právech a povinnostech měla nebo mohla být stěžovatelka poučena v řízení o stížnosti na postup plátce daně a následně pak v řízení odvolacím. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V doplnění kasační stížnosti se stěžovatelka vyjádřila i k závěrům, ke kterým dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57. Ty jsou podle jejího názoru částečně v souladu s tím, co tvrdí v kasační stížnosti, že není v kompetenci finančního úřadu posuzovat dopady solárního odvodu na poplatníka z pohledu jejich ústavněprávní konformity. Závěr rozšířeného senátu, aby byl tzv. rdousící efekt solární daně řešen prostřednictvím institutu prominutí daně, nedává stěžovateli žádnou možnost ochrany jejich zákonem garantovaných práv. Rozšířený senát se dopouští odepření spravedlnosti. Jak vyplývá ze znění nálezů Ústavního soudu, je povinností soudů udělat vše pro spravedlivé řešení a rozhodnout a ochránit zákonem a ústavou zaručená práva stěžovatelky. Nejvyšší správní soud by proto podle stěžovatelky měl přerušit řízení a věc předložit Ústavnímu soudu k posouzení ústavnosti ust. § 14 zákona o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, jsou podle názoru Nejvyššího správního soudu z jeho odůvodnění zřejmé úvahy, kterými se krajský soud řídil při hodnocení právních otázek. Namítá-li stěžovatelka, že nemohla namítat

pokračování

rdousící efekt odvodu daně před vydáním nálezu Ústavního soudu, pak nebrojí proti nesrozumitelnosti či nedostatkům důvodů odůvodnění napadeného rozsudku, nýbrž rozporuje posouzení právní otázky krajským soudem. Ten jasně vyjádřil, že nepřiměřenost dopadů výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření měla stěžovatelka namítat již v řízení před správcem daně, případně v řízení odvolacím, nikoliv až v řízení před krajským soudem. Tento svůj závěr krajský soud zřetelně odvodil z povinnosti stěžovatelky unést břemeno tvrzení i z pojetí správního soudnictví založeného na ochraně veřejných subjektivních práv. Podstatné přitom není přesné dodržení rétoriky Ústavního soudu při označení dopadu uloženého odvodu z výroby energie ze slunečního záření, ale tvrzení a prokázání intenzity, s jakou se tento odvod projeví v osobní sféře stěžovatelky. Za nepřezkoumatelné nelze považovat ani závěry krajského soudu k nutnému postupu ve věci, v nichž spatřuje stěžovatelka rozpor s vyjádřením odvolacího finančního ředitelství. Rekapitulace závěrů jeho totiž neznamená, že se s nimi krajský soud ztotožnil. Naopak, krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka musí dát správci daně, potažmo odvolacímu orgánu, možnost zabývat se její situací a tvrzeními, které je povinna i řádně doložit.

Klíčovou právní otázkou je v dané věci posouzení, zda lze konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně nebo v navazujícím soudním řízení a zda je tvrzení a doložení těchto dopadů součástí důkazního břemena stěžovatelky nebo je povinností správce daně či soudu v řízení o žalobě.

Nejvyšší správní soud již v mnoha svých rozsudcích konstatoval, že úprava solárního odvodu je v obecné rovině v souladu s ústavním pořádkem. Vycházel přitom z odůvodnění nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kterým Ústavní soud zamítl návrh na zrušení části zákona o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie obsahující úpravu solárního odvodu. Zároveň Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, že v některých případech může mít uvalení solárního odvodu na konkrétního výrobce elektrické energie rdousící efekt (srov. zejména rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 5/2013 – 35; ze dne 28. 3. 2013, č. j. 1 Afs 7/2013 – 33; ze dne 15. 8. 2013, č. j. 2 Afs 13/2013 – 28; ze dne 30. 7. 2013, č. j. 2 Afs 53/2013 – 27; ze dne 23. 4. 2013, č. j. 7 Afs 104/2012 – 31 a č. j. 7 Afs 13/2013 – 25, všechny dostupné na www.nssoud.cz). I když explicitně nevyslovil požadavek na vedení dokazování o možném rdousícím efektu v řízení o stížnosti na postup plátce daně, případně v následném soudním řízení, z jeho argumentace obsažené v citovaných rozsudcích je patrný předpoklad, že by při řádném uplatnění námitky likvidačního působení solárního odvodu na konkrétní subjekt takové dokazování mělo být vedeno. První senát Nejvyššího správního soudu, který byl přesvědčen o nemožnosti tohoto postupu, předložil tuto právní otázku k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, dospěl k závěru, 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:

„[38] Stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcí daně při uplatňování srážkové dani. 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.

[39] I kdyby se tento institut aplikoval na solární odvod pouze přiměřeně a žádost o vysvětlení adresovaná plátcovi byla jen jakýmsi formálním krokem pro následné uplatnění stížnosti u správce daně, umožňuje § 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, což ostatně konstatoval v bodu 89 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 sám Ústavní soud. Bylo by z ústavního hlediska a s ohledem na požadavky dělby moci přinejmenším problematické, aby neexistenci psané právní úpravy nahradila bez dalšího moc soudní.“

Vedle toho je podle rozšířeného senátu pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech za stávající právní úpravy proveditelný jen za použití institutu prominutí daně podle ust. § 260 v návaznosti na § 259 daňového řádu:

„[56] Rozhodnutí o prominutí solárního odvodu je za stávající zákonné úpravy jediným institutem, jehož prostřednictvím výkonná moc dostojí výslovnému pokynu Ústavního soudu a splní tak povinnost uplatnit individuální přístup k jednotlivým výrobcům, kteří se nacházejí ve výjimečné situaci předvídané nálezem sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Úvaha ministra financí, zda takové rozhodnutí vydat či nevydat, se proto nemůže odehrávat ve sféře „absolutního“ správního uvážení.“

Se zřetelem na výše uvedené krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky důvodně, neboť v obecné rovině je úprava solárního odvodu v souladu s ústavním pořádkem a v konkrétní rovině nemohly správní orgány v řízení o stížnosti na postup plátce daně zohlednit dopady solárního odvodu na stěžovatelku. Nemohl tak učinit ani krajský soud v řízení o žalobě. Chybný je oproti tomu závěr krajského soudu, že stěžovatelka měla uplatnit námitku rdousícího efektu solárního odvodu již v řízení o stížnosti na postup plátce daně. Přes tento dílčí nesprávný závěr, který je třeba korigovat s ohledem na závěry vyslovené rozšířeným senátem v citovaném usnesení, je napadený rozsudek věcně správný. Proto nebyl na místě takový postup, který navrhla stěžovatelka, tj. zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť další postup krajského soudu by spočíval jen v tom, že by vydal nový rozsudek se shodným výrokem a pouze částečně jiným odůvodněním. Důvodnost kasační stížnosti by pak fakticky spočívala v tom, že by část odůvodnění rozsudku krajského soudu byla nahrazena závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 23/2005 - 93, publ. pod č. 781/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 19. 1. 2006, č. j. 2 Afs 100/2005 - 106, případně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, v jehož světle je

pokračování

třeba uvést, že důvody, na nichž stojí napadený rozsudek krajského soudu, jsou dostatečným podkladem pro jeho výrok a převažují nad důvody, které neobstály).

Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Učinil tak postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 16. ledna 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu