Spis 1 Afs 105/2013 byl spojen se spisem 1 Afs 102/2013 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **Solarpark Holýšov s. r. o.**, se sídlem Starý Klíčov 143, Mrákov, zastoupeného Mgr. Michalem Sobotou, advokátem, se sídlem Římská 14, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 16. 12. 2011, č. j. 11798/11-1200-506330, ze dne 3. 5. 2012, č. j. 5065/12-1200-506330, ze dne 8. 10. 2012, č. j. 10911/12-1200-506330, a ze dne 20. 11. 2012, č. j. 12929/12-1200-506330, a proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2013, č. j. 16221/13/5000-14203-702690, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 6. 11. 2013, č. j. 15 Af 66/2012 – 68, č. j. 15 Af 282/2012 – 34, č. j. 15 Af 394/2012 – 32, č. j. 15 Af 25/2013 – 45, a č. j. 15 Af 101/2013 – 39,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 102/2013, sp. zn. 1 Afs 105/2013, sp. zn. 1 Afs 106/2013, sp. zn. 1 Afs 107/2013 a sp. zn. 1 Afs 108/2013 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 102/2013.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce vlastní a provozuje fotovoltaickou elektrárnu Solarpark Holýšov s. r. o. Vyrobenou elektrickou energii dodává do distribuční sítě společnosti ČEZ Distribuce, a. s. Předmětem sporu se staly platby za elektřinu dodanou do distribuční sítě v měsících srpen 2011 až červenec 2012. Společnost ČEZ Distribuce, a. s. uhradila žalobci jen část z fakturovaných částek za uvedená období. Žalobce ji žádal o vysvětlení podle § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Společnost ČEZ 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 (dále též pouze „solární odvod“) dle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů).

[2] Žalobce, jakožto poplatník daně, následně podal proti postupu společnosti ČEZ Distribuce, a. s. stížnosti dle § 237 odst. 3 daňového řádu. Finanční úřad v Děčíně (dále jen „finanční úřad“) zamítl stížnosti žalobce týkající se plateb za měsíce leden 2011 až červenec 2011 čtyřmi rozhodnutími ze dne 1. 7. 2011 a dále rozhodnutími ze dne 17. 8. 2011, 8. 9. 2011 a ze dne 12. 10. 2011. Odvolání žalobce proti těmto rozhodnutím zamítlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) rozhodnutím ze dne 16. 12. 2011, č. j. 11798/11-1200-506330. Stížnost žalobce ohledně plateb za měsíce srpen 2011 až listopad 2011 zamítl finanční úřad rozhodnutími ze dne 26. 10. 2011, 16. 12. 2011, 23. 1. 2012 a ze dne 14. 2. 2012. Odvolání žalobce proti těmto rozhodnutím zamítlo finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 3. 5. 2012, č. j. 5065/12-1200-506330. Finanční úřad zamítl rovněž stížnosti žalobce týkající se plateb za období prosinec 2011 až duben 2012, a to rozhodnutími ze dne 23. 3. 2012, 23. 4. 2012, 22. 5. 2012, 29. 6. 2012 a ze dne 17. 7. 2012. Finanční ředitelství odvolání žalobce proti těmto rozhodnutím zamítlo rozhodnutím ze dne 8. 10. 2012, č. j. 10911/12-1200-506330. Dále zamítl finanční úřad stížnosti žalobce ohledně plateb za měsíce květen a červen 2012, a to rozhodnutími ze dne 24. 8. 2012 a ze dne 1. 10. 2012. Odvolání žalobce proti těmto rozhodnutím zamítlo finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 20. 11. 2012, č. j. 12929/12-1200-506330. Finanční úřad zamítl konečně také stížnost žalobce ohledně platby za měsíc červenec 2012, a to rozhodnutím ze dne 30. 10. 2012. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítlo již Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 14. 6. 2013, č. j. 16221/13/5000-14203-702690. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem bylo totiž 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 ve vztahu ke všem výše uvedeným rozhodnutím jako žalovaný.

[3] Finanční orgány ve svých rozhodnutích poukazovaly na text § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., ve znění zákona č. 402/2010 Sb. V posuzovaných případech byly dle správních orgánů splněny všechny podmínky předvídané zmiňovanými zákonnými ustanoveními, a tak byl plátce daně povinen z platby za výkup elektřiny vyrobené

ze slunečního záření srazit, vybrat a odvést tzv. solární odvod. V některých (novějších) rozhodnutích finanční orgány poukazovaly rovněž na nález 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.

[4] Žalobce napadl zmíněná rozhodnutí finančního ředitelství a žalovaného žalobami, v nichž zejména argumentoval, že provedení tzv. solárního odvodu má na něj likvidační dopad a vede k destrukci jeho majetkové podstaty, v intencích nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Krajský soud žaloby zamítl v záhlaví specifikovanými rozsudky (rozsudkem č. j. 15 Af 66/2012 - 68, zamítl žalobu proti rozhodnutí finančního ředitelství č. j. 11798/11-1200-506330, rozsudkem č. j. 15 Af 282/2012 – 34, žalobu proti rozhodnutí finančního ředitelství č. j. 5065/12-1200-506330, rozsudkem č. j. 15 Af 394/2012 – 32, žalobu proti rozhodnutí finančního ředitelství č. j. 10911/12-1200-506330, rozsudkem č. j. 15 Af 25/2013 – 45, žalobu proti rozhodnutí finančního ředitelství č. j. 12929/12-1200-506330, a konečně rozsudkem č. j. 15 Af 101/2013 – 39, žalobu proti rozhodnutí žalovaného č. j. 16221/13/5000-14203-702690).

[5] Proti těmto rozsudkům žalobce (dále též „stěžovatel“) podal kasační stížnosti, o nichž Nejvyšší správní soud zahájil řízení pod sp. zn. 1 Afs 102/2013 (kasační stížnost byla podána proti rozsudku č. j. 15 Af 25/2013 – 45), sp. zn. 1 Afs 105/2013 (kasační stížnost proti rozsudku č. j. 15 Af 66/2012 – 68), sp. zn. 1 Afs 106/2013 (kasační stížnost proti rozsudku č. j. 15 Af 101/2013 – 39), sp. zn. 1 Afs 107/2013 (kasační stížnosti proti rozsudku č. j. 15 Af 282/2012 – 34) a sp. zn. 1 Afs 108/2013 (kasační stížnost proti rozsudku č. j. 15 Af 394/2012 – 32). Vzhledem k tomu, že všechny tyto věci se týkají týchž účastníků řízení a skutkově i právně shodných otázek, považoval Nejvyšší správní soud za účelné tyto věci projednat společně. Rozhodl proto podle § 39 odst. 1 ve spojení s § 120 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), o spojení zmiňovaných věcí k jejich společnému projednání (výrok I. tohoto rozsudku).

II. Shrnutí odůvodnění napadených rozsudků krajského soudu

[6] Krajský soud v odůvodnění svých rozsudků označil námitky žalobce ohledně nesouladu ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů upravujících solární odvod s ústavním pořádkem a s principem zákazu retroaktivity za nedůvodné. Odkázal přitom na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Nevyhověl ani námitkám žalobce, podle nichž má solární odvod likvidační dopad na jeho majetkovou podstatu. Podle krajského soudu by k úspěchu žalob muselo být mimo jiné prokázáno, že v případě žalobce se jedná o takové konkrétní, specifické a výjimečné okolnosti, které vybočují z obecně nastavených garancí a situace většiny poplatníků odvodu, neboť situací většiny poplatníků odvodu se Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 17/11 zabýval.

[7] Krajský soud však nepřistoupil k provedení důkazů, které žalobce v soudních řízeních navrhoval k prokázání svých tvrzení o tom, že v jeho případě nastaly ony specifické okolnosti předvídané nálezem Ústavního soudu Pl. ÚS 17/11. Žalobce dle krajského soudu měl, s ohledem na specifika daňového řízení, prokázat, že se v jeho konkrétním a specifickém případě jedná o likvidační efekt („rdousící efekt“) odvodu již ve stížnosti na postup plátce daně, potažmo v následném řízení o odvolání. Dokazování

těchto skutečností není možné ponechat až na řízení před soudem. Tyto podmínky se přitom uplatní i na daňová řízení ukončená před vydáním nálezu Pl. ÚS 17/11.

[8] Žalobce dle krajského soudu ani v jednom svém podání vůči správním orgánům neuvedl žádná tvrzení nebo důkazy, které by se vztahovaly k jeho konkrétnímu specifickému případu, z nichž by bylo možno dovodit, že některé z ustanovení právní úpravy odvodu bylo aplikováno takovým způsobem, že to mělo likvidační povahu a že se v daném případě jedná o situaci natolik odlišnou od situace většiny poplatníků odvodu, že je nutno interpretovat a aplikovat některá ustanovení daňového práva jinak, než je tomu u ostatních poplatníků. Žalobce tedy neunesl v řízeních před finančními orgány své břemeno tvrzení a břemeno důkazní, což nemůže jít k tíži správních orgánů, jejichž postup soud přezkoumává.

III. Shrnutí argumentace obsažené v kasačních stížnostech a ve vyjádřeních žalovaného

[9] Stěžovatel v kasačních stížnostech předně zpochybnil závěr krajského soudu, že měl uplatnit konkrétní důkazy k porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a ke rdousícímu efektu odvodu již v daňovém řízení. Namítl, že správce daně postupuje v daňovém řízení na základě zákona a v jeho kompetenci není zohledňovat nález Ústavního soudu. Navíc senát Nejvyššího správního soudu již dopěl 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: stěžovatel 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).*

[10] 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 stěžovatele. 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 stěžovatele 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 stěžovatele a následně byl podán znalecký posudek.

[11] Rozsudky krajského soudu jsou dále dle stěžovatele nepřezkoumatelné. Tvrzení 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 stěžovatel 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. Rozhodnutí krajského soudu jsou dle stěžovatele 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 stěžovatel měl v daňovém řízení namítat důkazy k porušení doby návratnosti a ke rdousícímu efektu, protože by se tím správce daně a žalovaný zabývali.

[12] V kasačních stížnostech ve věcech sp. zn. 1 Afs 105/2013, 1 Afs 106/2013, 1 Afs 107/2013 a 1 Afs 108/2013 stěžovatel dále namítl, 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 stěžovatele, zásada rovnosti daňových subjektů, princip legitimního očekávání a jiné. V případě stěžovatele měl být náležitě zjištěn skutkový stav provedením navrhovaných důkazů, k čemuž byl povinen krajský soud. Pokud by se v případě stěžovatele prokázalo porušení garantované doby návratnosti investice, resp. existence rdousícího efektu, měl krajský soud přerušit řízení a předložit Ústavnímu soudu k posouzení ústavnost § 14 zákona č. 165/2012 Sb.

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

[14] Žalovaný se ve svých vyjádřeních ke kasačním stížnostem zcela ztotožnil se závěry krajského soudu. Poukázal na to, že finanční orgány postupovaly zcela v souladu se zákonnou úpravou. Pro orgány moci výkonné je tak nutno odmítnout možné spekulativní úvahy o protiústavnosti explicitních zákonných ustanovení, a to až do té doby, než budou tato pro protiústavnost zrušena. Správce daně ani žalovaný nemají kompetence k rozhodování o souladu či rozporu jakéhokoliv zákona s ústavním pořádkem. Dále žalovaný poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57. Dle žalovaného Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí judikoval, 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.

[15] Ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem podaným ve věcech sp. zn. 1 Afs 102/2013, 1 Afs 105/2013, 1 Afs 106/2013 a 1 Afs 107/2013 žalovaná dále uvedla, že stěžovatel v těchto věcech v daňovém řízení nenamítal individuální dopady solárního odvodu, porušení garantované doby návratnosti investic, ani naplnění specifické situace zmiňované v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Stěžovatelova argumentace v daných řízeních před správcem daně a odvolacím orgánem se týkala výhradně tvrzené protiústavnosti aplikované právní úpravy.

[16] Přípisy doručenými Nejvyššímu správnímu soudu dne 15. 1. 2014 stěžovatel doplnil kasační stížnosti o vyjádření k usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 76/2013 – 57. Vzhledem k závěru rozšířeného senátu o nemožnosti zohlednit dopady odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce daně jsou dle stěžovatele nadále irelevantní úvahy o tom, zda odkazem na znalecký posudek na základě svého účetnictví unesl důkazní břemeno. Dále stěžovatel namítl, že věci by měly být neprodleně předloženy Ústavnímu soudu k posouzení ústavnosti § 14 zákona č. 165/2012 Sb. Stěžovatel rovněž namítl, že nemůže nijak žádat ani iniciovat vydání rozhodnutí ministra financí o prominutí daně (na které jej zmíněné rozhodnutí rozšířeného senátu odkazuje). Závěr rozšířeného senátu tak stěžovateli nedává žádnou možnost ochrany jeho 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. Závěrem stěžovatel podotkl, 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.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval přípustnost kasačních stížností. Námitku protiústavnosti § 14 zákona č. 165/2012 Sb. a jeho rozporu rozporu s § 12 odst. 1 písm. b) téhož zákona stěžovatel neuplatnil v řízeních před krajským soudem, ač mu v tom zjevně nic nebránilo. Tato námitka je proto nepřípustná 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 Ústavního soudu ze dne 2. 4. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 30/09). V rozsahu zbylých kasačních námitek jsou kasační stížnosti přípustné.

[18] Kasační stížnosti jsou nedůvodné.

[19] Nejvyšší správní soud předně 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. Pokud tento výklad krajského soudu vede k absurdním důsledkům – jak naznačuje stěžovatel – 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 ocitoval 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, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 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.

[20] 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, jíž 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.

[21] Nejvyšší správní soud podotýká, že otázkou souladu úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření s ústavním pořádkem se podrobně 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 složité*“ (bod 88. nálezu).

[22] 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 nějž by bylo namístě 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.

[23] Následně však rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením č. j. 1 Afs 76/2013 – 57 dovodil, že institut stížnosti na postup plátce daně 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 plátci 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.

[24] I kdyby se tento institut aplikoval na solární odvod pouze přiměřeně a žádost o vysvětlení adresovaná plátci 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 (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57).

[25] V nyní projednávaném případě stěžovatel v kasačních stížnostech uvedl, že v daňovém řízení likvidační účinek (rdousící efekt) odvodu na svou osobu namítal a správce daně jej nezákonně nevyzval k prokázání jeho tvrzení. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že podle konstantní judikatury je 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 správních spisů plyne, že stěžovatel skutečně ve věcech vedených u zdejšího soudu pod sp. zn. 1 Afs 102/2013 a 1 Afs 106/2013 (nikoli však

v ostatních posuzovaných věcech) namítal likvidační dopad odvodu již v daňovém řízení a finanční orgány jej nevyzvaly k prokázání této skutečnosti. Pokud by platilo, že při řádném uplatnění námitky 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 finančního ředitelství a žalovaného v těchto případech 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, jestliže stěžovatele nevyzvali k prokázání skutečnosti, kterou v daném řízení prokazovat nelze a která nemá na výsledek řízení žádný vliv.

[26] Ve všech kasačních stížnostech pak stěžovatel 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 námitky a navržené důkazy ohledně rdousícího efektu a nedodržení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice správní soudy při svém rozhodování nezohlednily, došlo by dle stěžovatele 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.

[27] 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 namísto 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.

[28] Nejvyššímu správnímu soudu tak nezbývá než stěžovatele odkázat na závěry vyslovené rozšířeným senátem v usnesení č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, podle nichž je za stávající právní úpravy nejpřiléhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků solárního odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce, institut prominutí daně.

[29] 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.

[30] 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.

[31] Rozhodnutí vydané ministrem financí dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu je tedy jediným institutem, jehož prostřednictvím může výkonná moc za stávající zákonné úpravy dostát výslovnému pokynu Ústavního soudu a splnit povinnost uplatnit individuální přístup k jednotlivým výrobcům, kteří se nacházejí ve výjimečné situaci předvídané nálezem sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Vzhledem k tomu by eventuální nečinnost ministra financí při vydání takového rozhodnutí dokonce „*mohla nabýt podobu nečinnosti protiústavní a nemohla by zůstat bez soudní sankce*“ (k podrobnostem viz body [48] až [57] citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu).

[32] Stěžovatel v této souvislosti namítá, 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 výkonné či zákonodárné. 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 Nejvyššího správního soudu. 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 stěžovatel. 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 stěžovatele a ostatních dotčených osob. Zamítnutí kasačních stížností tedy za současného stavu neznamená odepření spravedlnosti, neboť řešení tvrzených nepříznivých dopadů odvodu na stěžovatele je v rukou moci zákonodárné a výkonné (a poté případně též moci soudní).

V. Závěr a náklady řízení

[33] Lze tedy uzavřít, že krajský soud podané správní žaloby správně zamítl, neboť bez ohledu na to, zda stěžovatel svá tvrzení a důkazy o likvidačním dopadu solárního odvodu na svou osobu uplatnil v daňovém řízení nebo v řízení před soudem, tyto skutečnosti nemohly být v těchto řízeních jakkoliv zohledněny a nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí finančního ředitelství či žalovaného. V tomto smyslu Nejvyšší správní soud

korigoval názor krajského soudu o opožděnosti uplatnění zmiňovaných tvrzení a důkazů. Uvedená 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).

[34] Nejvyšší správní soud tedy shledal všechny námitky uplatněné stěžovatelem nedůvodnými; jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnosti jako nedůvodné (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[35] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech, neboť ve věci neměl

úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 5. února 2014

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu