



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **Solar Mrákov 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, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2013, čj. 15582/13/5000-14203-706599, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 11. 2013, čj. 15 Af 104/2013 – 43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Děčíně rozhodnutím ze dne 30. 10. 2012, čj. 193305/12/178913507710, zamítl stížnost žalobce na postup plátce daně - společnosti ČEZ Distribuce, a. s. při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „solární odvod“) podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podpoře“).

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 6. 2013, čj. 15582/13/5000-14203-706599, zamítl odvolání žalobce proti uvedenému rozhodnutí o stížnosti žalobce.

II.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Ústí nad Labem. Soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 13. 11. 2013, čj. 15 Af 104/2013 – 43.

[4] Krajský soud předně poukázal na náleze ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, v němž Ústavní soud dospěl k závěru, že solární odvod je v souladu s ústavním pořádkem. Ústavní soud současně zdůraznil, že v individuálních případech nelze vyloučit, že některé z napadených ustanovení dolehne na výrobce jako likvidační („rdousící efekt“) či zasáhne jeho samotnou majetkovou podstatu, což je v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Zde bude nutno hodnotit jak dodržení garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o podpoře v jejich dlouhodobém (patnáctiletém) trvání, tak okamžité (průběžné) účinky napadených ustanovení, aby byl v takovém výjimečném případě vzniklý nárok ochráněn. K úspěchu žaloby je proto mimo jiné třeba prokázat, že v případě poplatníka se jedná o takové specifické a výjimečné okolnosti, které vybočují z obecně nastavených garancí a situace většiny poplatníků odvodu. Současně je nutné zohlednit i jistou míru podnikatelského rizika, jelikož ne u každého subjektu je primární příčinou ztráty zavedení solárního odvodu.

[5] K tomu, aby žalobce mohl před soudem úspěšně namítat, že solární odvod byl u něj vybrán nezákonně či protiústavně, musí dát správci daně možnost zabývat se jeho situací a svá tvrzení řádně doložit. Žalobce musí již ve stížnosti na postup plátce daně podle § 237 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, potažmo v odvolacím řízení prokázat, že odvod má v jeho případě rdousící efekt. Žalobce nemůže, a to i se zřetelem na § 75 odst. 1 s. ř. s., ponechat dokazování těchto skutečností až na soudní řízení.

[6] Krajský soud k uvedenému konstatoval, že žalobce v žádném ze svých podání v rámci stížnosti proti postupu správce daně neuvedl žádná konkrétní tvrzení nebo důkazy, které by se vztahovaly k jeho konkrétnímu specifickému případu. Správní orgány z nich nemohly dovodit, že některé z ustanovení právní úpravy odvodu bylo aplikováno takovým způsobem, že to mělo vůči žalobci likvidační povahu a že se v daném případě jedná o situaci natolik odlišnou od většiny poplatníků odvodu. Žalobce tedy neunesl před správcem daně a žalovaným břemeno tvrzení ani břemeno důkazní.

[7] Úkolem krajského soudu není nahradit správní orgán v jeho odborné dozorové kompetenci, ale naopak posoudit, zda řádně a úplně zjistil skutkový stav. Daňový subjekt nemůže zpochybňovat rozhodnutí finančních orgánů tak, že dodatečně navrhne provedení důkazů, které mohl navrhnout již v daňovém řízení. Krajský soud proto pro nadbytečnost neprovedl důkaz účetnictvím žalobce.

III.

[8] Proti rozsudku krajského soudu brojil žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[9] Stěžovatel odmítl závěr krajského soudu, že v daňovém řízení neprokázal porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a že zavedení tzv. solární daně má vůči němu rdousící efekt. Nesouhlasí ani s tím, že finanční úřad může posuzovat soulad nálezů Ústavního soudu se zákonem a soulad právních norem s ústavním

pořádkem. Soud aplikoval na posuzovanou věc nesprávný právní předpis. Ustanovení § 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) tohoto zákona. Aplikací prvně uvedeného ustanovení jsou porušována ústavně zaručená práva stěžovatele.

[10] Finanční úřad se k podané žádosti o vysvětlení dle § 237 daňového řádu a ke stížnosti na postup plátce daně vyjadřuje vždy pouze k jednotlivému solárnímu odvodu. U finančního úřadu nelze uplatnit námitky spočívající v konkrétních důkazech o porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a k tomu, že solární daň má na stěžovatele rdousící efekt. Právě k posouzení těchto skutečností je třeba znaleckého posudku z účetnictví stěžovatele. Zavedení solárního odvodu je vůči stěžovateli likvidační a v rozporu se základními ústavními principy.

[11] Stěžovatel se v žalobě domáhal provedení důkazů k prokázání, že právě na jeho případ dopadá nález Ústavního soudu. Jelikož soud důkazy neprovedl, nezjistil náležitě skutkový stav a zatížil své rozhodnutí vadou. Pokud by krajský soud shledal, že byla porušena patnáctiletá doba návratnosti investice a že zavedení solární daně má na stěžovatele rdousící efekt, měl přerušit řízení a věc předložit Ústavnímu soudu. Krajský soud nesprávně uzavřel, že to byl stěžovatel, kdo neunesl důkazní břemeno. Stěžovatel již v průběhu daňového řízení tvrdil, že se v jeho případě jedná o onen specifický případ zmiňovaný Ústavním soudem. Jelikož finanční úřad stěžovatele nevyzval k prokázání těchto skutečností, neměl o jeho tvrzeních žádné pochybnosti. Stěžovateli nelze klást za vinu, že finanční úřad nedostatečně zjistil skutkový stav.

[12] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti uvedl, že jeho předchozí kasační argumentace je v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013 - 57. Správce daně není oprávněn posuzovat dopady odvodu na poplatníka z hlediska ústavní konformity. Úvahy o tom, zda stěžovatel odkazem na znalecký posudek založený na jeho účetnictví unesl důkazní břemeno, jsou již irelevantní. Pokud se v řízení prokáže, že v případě stěžovatele byla porušena garantovaná patnáctiletá doba návratnosti investice, resp. že zavedení solárního odvodu má pro něj rdousící efekt, Nejvyšší správní soud by měl řízení přerušit dle § 48 s. ř. s. a věc předložit Ústavnímu soudu k posouzení ústavnosti § 14 zákona č. 165/2012 Sb. ve světle konkrétních skutkových okolností případu. Stěžovatel dále namítl, že rozšířený senát mu znemožnil ochranu jeho práv. Nemůže totiž jakkoli žádat zahájení řízení o prominutí daně dle § 260 daňového řádu. Z nálezů Ústavního soudu plyne povinnost soudu učinit vše pro spravedlivé řešení a ochránit práva stěžovatele. Stěžovatel rovněž poukázal na nově zavedenou povinnost zajistit financování nakládání s elektroodpadem, která zásadně zatěžuje výrobce elektrické energie.

IV.

[13] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Žalovaný náležitě zjistil skutkový stav, na který aplikoval ústavně konformní předpis. Vydání výzvy podle § 92 daňového řádu by bylo nadbytečné. Rozhodnutí žalovaného je plně v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 i s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 76/2013. Zohlednit likvidační účinky solárního odvodu lze prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 daňového řádu.

V.

[14] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Předmětem daňového řízení v posuzované věci byla stížnost stěžovatele na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu. Touto stížností, následným odvoláním i žalobou se stěžovatel domáhal ochrany před tvrzeným porušením svých ústavních práv a zásad daňového řízení, k němuž mělo dojít v důsledku srážky solárního odvodu z výkupní ceny elektrické energie podle § 7a a násl. zákona o podpoře.

[17] Dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie se v době rozhodování o této kasační stížnosti staly předmětem posuzování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Ten v usnesení ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013 - 57, rozhodl, že konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení, které na ně navazuje. Pokyn Ústavního soudu obsažený v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 ve spojení s § 259 daňového řádu. Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na celé odůvodnění tohoto usnesení, které je dostupné z [www. nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

[18] Z usnesení rozšířeného senátu ve vztahu k nyní posuzované věci nepochybně vyplývá, že daňové orgány nemohly v řízení o stížnostech stěžovatele zohlednit dopady solárního odvodu do jeho práv ani posoudit ústavnost samotného odvodu. Nemohl tak učinit ani krajský soud v řízení o žalobě, příp. Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti. Rozšířený senát dále konstatoval, že použití institutu stížnosti na postup plátce nemůže představovat účinnou ochranu práv poplatníků, do jejichž práv bylo s ohledem na konkrétní okolnosti jejich případu skutečně zasaženo, a to z důvodu chybějící právní úpravy, která by řešila ony výjimečné situace, v nichž vede solární odvod k ekonomické likvidaci poplatníka.

[19] Stěžovatel v této souvislosti tvrdil, že ačkoliv již v průběhu daňového řízení namítal, že solární odvod má vůči němu rdousící efekt a že v jeho případě došlo k porušení garantované doby návratnosti investice, správce daně jej nevyzval k prokázání těchto tvrzení. Obecně platí, že správce daně je povinen 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. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119). Stěžovatel ve správním řízení namítal, že se v jeho případě jedná o specifický případ, na nějž pamatuje zmiňovaný nálezn Ústavního soudu a že solární odvod má na něj likvidační dopad. Ze správního spisu nevyplývá, že by daňové orgány vyzývaly stěžovatele k prokázání těchto skutečností. I zde je ovšem třeba vyjít z citovaného usnesení rozšířeného senátu, podle kterého konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie v řízení o stížnosti na postup

plátce daně nelze zohlednit. Správce daně ani žalovaný se tak nemohli dopustit vady řízení, pokud žalobce nevyzvali k prokázání skutečností, které v daném řízení prokazovat nelze a které nemají na výsledek řízení žádný vliv.

[20] K související námitce, že stěžovatel tyto skutečnosti uváděl i před krajským soudem, Nejvyšší správní soud opakuje, že prokazování zmiňovaných skutečností není možné ani v navazujícím soudním řízení. Pokud by totiž daňový subjekt mohl tvrdit a prokazovat likvidační důsledky solárního odvodu či nedodržení garantované doby návratnosti investice poprvé až ve správní žalobě, rozhodování o solárním odvodu a jeho výši by se přesunulo na správní soudy. To by představovalo porušení principu dělby moci a rozhodování daňových orgánů by se tak stalo čistě formálním a v podstatě nadbytečným.

[21] V této souvislosti je tedy třeba korigovat názor krajského soudu, podle kterého měl stěžovatel uplatnit a doložit námitku rdousícího efektu odvodu již v řízení o stížnosti na postup plátce daně a nemohl tak učinit až v řízení před krajským soudem. Tento názor vyšel z předpokladu, že správce daně mohl posoudit konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie v řízení podle § 237 daňového řádu. Jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu, bez ohledu na to, zda stěžovatel svá tvrzení a důkazy o rdousícím efektu odvodu uplatnil v daňovém nebo navazujícím soudním řízení, tyto skutečnosti nemohly být v těchto řízeních jakkoliv zohledněny a nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Přes tento dílčí závěr je napadený rozsudek věcně správný a Nejvyšší správní soud neshledal důvod k jeho zrušení (srov. např. rozsudky ze dne 16. 1. 2014, čj. 7 Afs 108/2013 – 36 nebo ze dne 14. 12. 2009, čj. 5 Afs 104/2008 – 66). Krajský soud zamítl žalobu důvodně, protože úprava solárního odvodu je v obecné rovině v souladu s ústavním pořádkem (viz nález sp. zn. Pl. ÚS 17/11) a současně správní orgány nemohly v řízení o stížnosti na postup plátce daně zohlednit dopady solárního odvodu na stěžovatele.

[22] K dalším námitkám uplatněným v kasační stížnosti a jejím doplnění Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel namítl, že soud aplikoval na posuzovanou věc nesprávný právní předpis. Neuvedl však, o který předpis se jedná a který předpis měl být správně aplikován. Námitka protiústavnosti § 14 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a jeho rozporu s § 12 odst. 1 písm. b) téhož zákona je v posuzovaném případě bezpředmětná, neboť nedopadá na hmotněprávní ani procesní situaci stěžovatele. Namítaný § 14 zákona č. 165/2012 Sb. totiž nebyl a ani nemohl být v daňovém řízení stěžovatele aplikován. Plátce daně provedl napadenou srážku za červenec 2012. Jak plyne z § 62 zákona č. 165/2012 Sb., toto ustanovení nabylo účinnosti až dne 1. 1. 2013. Zákon č. 310/2013 Sb., který novelizoval zákon č. 165/2012 Sb. a v jehož důsledku byl stanoven solární odvod v § 14 zákona o podporovaných zdrojích nově i pro rok 2014, jak stěžovatel dále poukazoval v kasační stížnosti, nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2014. Z uvedených důvodů není možné v rámci soudního přezkumu uvažovat o přerušení řízení a předložení věci Ústavnímu soudu. Ústavní soud by se takovým návrhem ani nemohl zabývat (srov. § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu za použití čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky).

[23] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti namítal, že nemá žádnou možnost iniciovat vydání rozhodnutí o prominutí daně ani jinak ochránit svá práva. Nejvyšší správní soud již

v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 101/2013 - 47, k této námitce odkázal na roli správního soudnictví, které nemůže 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 i povinnost zajistit financování nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů, jak se domáhal 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.

[24] Nedůvodnou je i námitka nepřezkoumatelnosti a vnitřní rozpornosti rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud v obecné rovině nezpochybňuje závěr krajského soudu, že rdousící efekt odvodu, příp. porušení garantované doby návratnosti investice bylo možno namítat již před přijetím nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Závěry krajského soudu jsou v tomto směru odůvodněné dostatečně, a nejsou proto nepřezkoumatelné. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ani z toho důvodu, že soud podle stěžovatele akceptoval 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 citovaného nálezu Ústavního soudu. Krajský soud totiž pouze v rekapitulační části rozsudku uvedl názor žalovaného, že mu nepřísluší posuzovat rozpor zákona o podpoře s ústavněprávními principy. Nejedná se tak o vlastní úvahu soudu.

[25] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným. Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. března 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu