



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **SOLENTE, spol. s r. o.**, se sídlem Dobřenice 168, zastoupeného Mgr. Sandrou Podskalskou, advokátkou se sídlem Údolní 33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Ústí nad Labem), proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20. 3. 2012, č. j. 3308/12-1200-506330, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 12. 2013, č. j. 15 Af 241/2012 – 54,

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** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 20. 3. 2012, č. j. 3308/12-1200-506330 (dále též jen „napadené rozhodnutí“). Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 9. 2011, č. j. 163033/11/178913501506, jímž bylo rozhodováno o stížnosti stěžovatele na postup plátce daně, tj. společnosti ČEZ Distribuce, a. s. (dále též „plátce daně“) při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření 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 č. 180/2005“).

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností. Uvedl, že ústavností zákonné úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření se zabýval Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (judikatura Ústavního soudu je dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), přičemž neshledal porušení zákazu retroaktivity či principů legitimního očekávání a právní jistoty. S těmito závěry se krajský soud plně ztotožnil a námitky žalobce v tomto směru vyhodnotil jako nedůvodné. Podobně odkázal na závěry Ústavního soudu při posuzování namítaného porušení zásad berního práva. 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 žalobce rdousící efekt, měl tuto skutečnost uvést a navrhnout k ní důkazy již v rámci daňového řízení. Svoji liknavost v daňovém řízení však stěžovatel nemůže zhojit až v řízení soudním. Z tohoto důvodu soud nepřikročil k provedení navržených důkazů. Jelikož stěžovatel neunesl své břemeno tvrzení a břemeno důkazní již v daňovém řízení, pak plátce daně ani žalovaný při správě odvodu nepochybili, neboť jim nemohlo být nic známo o případné specifické situaci stěžovatele.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tzn. tvrdí nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu.

Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že měl uplatnit konkrétní důkazy k rdousícímu efektu odvodu již v daňovém řízení, protože v době jeho vedení byl přesvědčen o jeho protiústavnosti jako celku a nemohl znát kritéria o likvidačním efektu solárního odvodu, které později předestřel Ústavní soud. V této souvislosti především odmítá závěr krajského soudu, že v řízení před soudem již nemohl předložit nové důkazy, přičemž odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Zároveň s odkazem na § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), namítá, že s ohledem na pochybnosti o likvidačním charakteru odvodu měl správce daně provést dokazování z vlastní iniciativy. Dále stěžovatel považuje za protiústavní požadavek individuálního výpočtu návratnosti, který je dle něj důsledkem dezinterpretace zákona a nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 17/11, poněvadž v zákoně se nehovoří o tom, že je investoru zaručována patnáctiletá doba návratnosti jeho investovaných prostředků, nýbrž zákon uvádí, že Energetický regulační úřad stanoví výkupní ceny tak, aby při dodržení technickoekonomických parametrů bylo dosaženo patnáctileté doby návratnosti.

Stěžovatel považuje napadený rozsudek též za nepřezkoumatelný. V této souvislosti vytýká, že v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 Ústavní soud uvedl dva případy, za kterých bude vyměřená daň protiústavní, a to tehdy, pokud dolehne na výrobce jako likvidační („rdousící efekt“), nebo v případě, že zasáhne samotnou majetkovou podstatu výrobce. V této souvislosti stěžovatel upozorňuje, že se krajský soud zabýval pouze oním „rdousícím efektem“, avšak neposoudil likvidační efekt spočívající v tom, že odvod protiústavně zasáhne do samotné majetkové podstaty výrobce, což se stalo v jeho případě.

pokračování

V kasační stížnosti se stěžovatel vypořádává též s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57 (veškerá judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná na www.nssoud.cz), v němž je uvedeno, že nelze zohlednit konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie v řízení o stížnosti na postup plátce daně ani v soudním řízení, které na ně navazuje. Stěžovatel považuje tento závěr za rozporný s judikaturou Ústavního soudu (cituje usnesení ze dne 10. 12. 2013, sp. zn. II. ÚS 4624/12). Dle stěžovatele je názor rozšířeného senátu, že likvidační účinky solárního odvodu lze posuzovat pouze v řízení o prominutí daně dle ustanovení § 260 daňového řádu, nesprávný, poněvadž neposkytuje efektivní ochranu jeho právům, neboť je závislý na aktivitě ministra financí, konkrétně na tom, zda a v jaké podobě vydá podmínky vedoucí k prominutí daně. Tímto způsobem jsou rozhodnutím rozšířeného senátu provozovatelé fotovoltaických elektráren zbaveni možnosti aktivně bránit svá práva a dochází k odepření spravedlnosti. Je také nepřipustné, pokud doposud Nejvyšší správní soud postup poplatníků aproboval, aby najednou celou situaci obrátil tak, že tímto postupem se nelze domoci ochrany práva. Podmínkou právní jistoty je stabilita a k posouzení stěžovatelova podání má být přistupováno podle obsahu a nikoli formy. Podaná stížnost proto měla být považována za žádost o vrácení přeplatku.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, resp. aby eventuálně zrušil pouze rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především odkázal na vyjádření k žalobě a další spisový materiál. Nadto uvedl, že nelze nesouhlasit se stěžovatelovým argumentem, že v řízení sice postupoval dle zákona, avšak v rozporu s ústavními principy, poněvadž text i interpretace dotčeného ustanovení byla jednoznačná a možné spekulativní úvahy o jeho protiústavnosti nemohl přijmout. Navíc vytkl, že je moc soudní i výkonná vázána názorem vysloveným v nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Žalovaný rovněž odmítá, že by v daném případě měl odvod pro stěžovatele rdousící efekt, protože i po jeho zavedení dále generuje zisk, neboť v tomto oboru dále podniká. Zavedení dotčeného odvodu je spojeno s hospodářským rizikem, s nímž musí každý podnikatel počítat. Garance návratnosti investice je i nadále reálná, přičemž předpoklad rychlejší návratnosti ústavní ochraně nepodléhá. Navíc návratnost investice má posuzovat Energetický regulační úřad a správce daně ani odvolací orgán není oprávněn vstupovat do této jeho pravomoci, poněvadž není v dotčeném řízení vůbec pasivně legitimován. Stejně tak žalovaný odmítá, že měl stěžovateli odvod prominout, poněvadž v takovém případě by vznikaly nedůvodné rozdíly, což by bylo v rozporu se zásadou uvedenou v ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, a navíc by stěžovatel získal výhodu oproti konkurenci. V této souvislosti znovu připomíná, že o výši podpory může rozhodnout pouze Energetický regulační úřad, a to prostřednictvím změny výkupní ceny elektřiny nebo zeleného bonusu, avšak orgány finanční správy jsou povinny postupovat v souladu s právními předpisy, což se stalo i v daném případě.

Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného setrvává na svých kasačních námitkách a opouje všem argumentům žalovaného. Předně poukazuje na závěry Ústavního soudu, který ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, definoval požadavek, aby soudy, a tedy i správní orgány, udělaly vše pro spravedlivé řešení; nelze proto lpět na mechanickém držení se gramatického výkladu zákonných ustanovení, jak to prezentuje žalovaný. Opětovně upozorňuje na svůj nesouhlas s rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013, přičemž poukazuje na skutečnost, že závaznost usnesení rozšířeného senátu není absolutní a rozhodující senát se od něj může v některých případech odchýlit. Stěžovatel se nadále domnívá, že likvidační dopady sražení odvodu se prokazují před správcem daně. Nesouhlasí tak s argumentem žalovaného, že orgánem, který má posuzovat návratnost investice a případně ji přizpůsobovat výši výkupní ceny elektřiny a zeleného bonusu, je Energetický regulační úřad. Dle stěžovatele je nutno se v případě neústavního dopadu na výrobce bránit právě proti strhávání solárního odvodu. Stěžovatel upozorňuje též na to, že pouhá skutečnost, že vytváří zisk, ještě neznamená, že na něj odvod nemohl mít rdousící dopad. Stěžovatel má za to, že v řízení před krajským soudem dostatečně prokázal, že v jeho případě nebude dodržena státem garantovaná návratnost investice, což je taky negativní zásah do majetkové podstaty výrobce elektrické energie, který měl být posouzen již v řízení před správcem daně.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. V daném případě je tak kasační stížnost přípustná.

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

Kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil tyto pro projednávanou věc podstatné skutečnosti. Stěžovatel je provozovatelem fotovoltaické elektrárny v obci Dobřenice. Vyrobenou elektrickou energii dodává do distribuční sítě společnosti ČEZ Distribuce, a. s. Předmětem sporu se staly platby za elektřinu, dodanou do distribuční sítě v období květen – červenec 2011. Společnost ČEZ Distribuce, a. s., uhradila stěžovateli jen část z fakturovaných částek za uvedená období. Stěžovatel ji ve všech případech požádal o vysvětlení podle ustanovení § 237 odst. 1 daňového řádu. 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 dle § 7a zákona č. 180/2005 Sb.

Stěžovatel, jakožto poplatník daně, následně podal proti postupu plátce daně stížnost dle § 237 odst. 3 daňového řádu. Finanční úřad v Děčíně stížnost žalobce zamítl. Správce daně poukázal na text § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., ve znění zákona č. 402/2010 Sb., z něhož plyne, že provozovatel přenosové soustavy je povinen z platby za výkup elektřiny vyrobené ze slunečního záření srazit (vybrat) a odvést tzv. odvod, neboť

pokračování

byly splněny všechny zákonné podmínky. Správce daně uzavřel, že plátce daně postupoval v souladu se zákonem, a proto je stížnost poplatníka nedůvodná.

Proti uvedenému rozhodnutí správce daně se stěžovatel odvolal. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem však podané odvolání zamítlo napadeným rozhodnutím (*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*). Žalovaný se plně ztotožnil s názorem správce daně, který postupoval plně v souladu s platnou právní úpravou, jeho rozhodnutí odpovídají zjištěnému skutkovému stavu a ani v odvolacím řízení nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti, které by odůvodňovaly změnu původních rozhodnutí. Žalovaný neuznal ani námitky týkající se ochrany práva stěžovatele na spravedlivý proces a ochrany legitimního očekávání, když uvedl, že rozhodnutí správce daně nemohla být pro stěžovatele překvapivá, neboť v případě hrazení zeleného bonusu či dané výkupní ceny nedošlo ke změně jejich stanovené výše. Pouze při vyplácení těchto částek správce daně postupoval podle zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů. Rovněž konstatoval, že stát má právo na výběr daní a neztotožnil se ani s námitkou porušení zákazu retroaktivity.

Stěžovatel napadl toto rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, v níž zejména argumentoval tím, že daňová povinnost porušuje zákonné garance patnáctileté návratnosti (stanovené v § 6 zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), zákaz retroaktivity, princip ochrany legitimního očekávání a princip proporcionality. Zároveň žalobce považoval stanovený solární odvod za rozporný se zásadami berního práva, a to zásadou únosnosti, podle které nesmí mít daň likvidační povahu, a zásadou primárně fiskálního účelu zdanění – odvod nesmí být „trestem“ za dosažené příjmy. Krajský soud tuto žalobu kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl.

Jak bylo již předestřeno výše, stěžovatel uplatnil dva kasační důvody, když namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a jeho nepřezkoumatelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Z ustálené judikatury zdejšího soudu přitom plyne, že o nezákonnost by se jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (případně by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších), anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.). Za nepřezkoumatelné rozhodnutí pak lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, nebo z něž nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, rozhodnutí, z něž nelze seznat, co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kde není zřejmé,

zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (srov. kupř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004).

Rozhodnými právními otázkami v nyní posuzovaném případě jsou otázky prokázání „rdousícího efektu“ při solárním odvodu v rámci stížnosti na postup plátce daně, a posouzení míry zásahu do samotné majetkové podstaty výrobce.

Relevantním ustanovením, které bylo v projednávaném případě aplikováno, je především ustanovení § 7a zákona č. 180/2005 Sb., ve znění novely č. 402/2010 Sb., v němž se uvádí, že *„[p]ředmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010.“* Ustanovení § 7c předmětné novely pak stanoví, že *„[z]ákladem odvodu je částka bez daně z přidané hodnoty hrazená plátcem odvodu formou výkupní ceny nebo zeleného bonusu poplatníkovi odvodu za elektřinu ze slunečního záření vyrobenou v odvodovém období.“*

Pro posouzení mnohých námitek obsažených v kasační stížnosti 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 pak určující usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57.

Nejvyšší správní soud v tomto usnesení předně konstatoval, 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 v něm nevyhověl návrhu skupiny senátorů na zrušení části zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů upravující tzv. solární odvod. Z citovaného nálezu tak plyne, že tato zákonná ustanovení jsou ústavně konformní a i nadále proto zavazují jejich adresáty, jakož i soudy (čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR) Na závěr zmíněného nálezu nicméně Ústavní soud 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 (nikoliv správní orgány) *„udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité“* (bod [88] nálezu).

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. K tomu je třeba uvést, že stěžovateli lze přisvědčit v tom, že Nejvyšší správní soud skutečně v některých svých rozhodnutích

pokračování

vyjádřil právní názor, podle něž 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. Jednalo se ale o rozhodnutí vydaná před rozhodnutím rozšířeného senátu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57. Pro další rozhodování zdejšího soudu je však určující právě právní názor rozšířeného senátu, jehož rozhodnutí má za cíl sjednocovat odlišnou judikaturu tohoto soudu; je zcela logické a pochopitelné, že zavazuje všechny senáty v jejich další rozhodovací činnosti. Je sice pravdou, že v určitých případech je možné se od rozhodnutí rozšířeného senátu odchýlit, Nejvyšší správní soud ale v tomto případě neshledal důvody pro iniciaci dalšího řízení před rozšířeným senátem ohledně stejné právní otázky.

Rozšířený senát v citovaném usnesení 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. Proto konstatoval, že stížnost dle ustanovení § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcí 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.

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

V nyní projednávaném případě stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že v řízení o stížnosti likvidační účinek (rdousící efekt) odvodu nemohl prokazovat, protože nevěděl, že takováto kritéria budou Ústavním soudem nastavena, a navíc poukázal na to, že (případně) sám správní orgán měl z vlastní iniciativy tyto pochybnosti vyvrátit.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že 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 žalovaného v tomto konkrétním případě skutečně nemuselo obstat. Jak však plyne z výše citovaného usnesení rozšířeného senátu, 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 stěžovatele nevyzvali k prokázání skutečnosti, kterou v daném řízení prokazovat nelze a která nemá na výsledek řízení žádný vliv.

Zároveň stěžovatel namítá, že nemohl důkazy o „rdousícím efektu“ předložit v řízení před krajským soudem, což vedlo k nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu. Citované usnesení rozšířeného senátu ale jasně deklarovalo, že prokazování zmiňovaných skutečností není možné ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně ani v navazujícím soudním řízení. Proto i když krajský soud v této věci nesprávně uvedl, že žalobce příslušná tvrzení a důkazy měl uplatnit v daňovém řízení, je jeho závěr o nedůvodnosti žaloby správný.

Ze stejných důvodů nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit námitkám týkajícím se nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu z důvodu nezohlednění zásahu do samotné majetkové podstaty stěžovatele (jakožto nedostatku důvodů rozhodnutí). Již výše bylo uvedeno, že zdejší soud přisvědčí opodstatněnosti tvrzených vad dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za situace, kdy se jedná o takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody. Pokud však správce daně a ani později soud nemohli v dotčeném typu daňového řízení (tj. stížnosti na postup správce daně) přistoupit k prokazování tvrzených skutečností z důvodů specifických vlastností daného řízení, resp. toto prokazování by nemohlo mít s ohledem na závěry rozšířeného senátu žádnou relevanci pro rozhodnutí v tomto řízení, nemůže být logicky ani rozhodnutí krajského soudu, které se s touto otázkou nevypořádalo, hodnoceno jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Jak bylo již opakovaně zmíněno, rozšířený senát v citovaném usnesení č. j. 1 Afs 76/2013 – 57 dovodil, že podle stávající zákonné úpravy je nejprůběhavějším a jediným možným prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce, institut prominutí daně. Z obsahu kasační stížnosti přitom plyne, že stěžovatel tento právní názor zná, nicméně s ním polemizuje, což soud sice vnímá, avšak opakovaně konstatuje, že právní názory obsažené v rozhodnutích rozšířeného senátu jsou pro všechny senáty Nejvyššího správního soudu v dalších řízeních závazné.

Proto i v nyní projednávaném případě soud uvádí, že úprava řízení o prominutí daně 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.

pokračování

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.

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).

Stěžovatel v této souvislosti tvrdí, že zamítnutí kasační stížnosti 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 princip dělby moci a roli správního soudnictví, který mu v současné době neumožňuje 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. Zamítnutí kasační stížnosti tedy za současného stavu neznamená odepření spravedlnosti, neboť řešení tvrzených nepříznivých dopadů odvodu na žalobce je v rukou moci zákonodárné a výkonné (a teprve poté případně též moci soudní).

Pokud stěžovatel argumentuje usnesením Ústavního soudu ze dne 10. 12. 2013, sp. zn. II. ÚS 4624/12, konstatuje Nejvyšší správní soud, že v dotčeném řízení o ústavní stížnosti se Ústavní soud danou problematikou vůbec nezabýval, nýbrž řešil případ, v němž stěžovatelka požadovala zrušit nespecifikované platební výměry na srážkovou daň, přičemž žádný takový výměr však vydán nebyl a pro jeho vydání ani nebyl vzhledem k úpravě srážkové daně v daňovém řádu prostor, a proto nebyly splněny podmínky soudního řízení. Naopak i v tomto usnesení Ústavní soud konstatoval, že *„(p)okud se týče výkladu hmotného i procesního správního práva, je právě Nejvyšší správní soud tím orgánem, jemuž přísluší sjednocovat judikaturu správních soudů. Při výkonu této pravomoci je přirozeně i tento soud povinen interpretovat jednotlivá ustanovení podústavního práva vždy z pohledu účelu a smyslu ochrany ústavně garantovaných základních práv a svobod a zachovávat kautely ústavně konformního výkladu právních předpisů. Ústavní soud nedovodil, že by tomu zde bylo jinak.“* A tohoto apelu se držel též Nejvyšší správní soud při vydání shora citovaného usnesení rozšířeného senátu, přičemž senát, projednávající kasační stížnost stěžovatele,

neshledal důvody k odchýlení se od závěrů rozšířeného senátu. Jakkoli lze souhlasit se stěžovatelem, že rozhodnutí rozšířeného senátu bylo pro jeho a další podobné kauzy klíčové, nelze přisvědčit, že by zasáhlo do právní jistoty dotčených osob. Smyslem a účelem rozhodování rozšířeného senátu je totiž pravý opak: za situace, kdy zde jsou dva odlišné právní názory, je právě jeho úkolem sjednotit dosavadní judikaturu (srov. § 17 odst. 1 s. ř. s.) a do budoucna tak zajistit jednotné rozhodování a tím i právní jistotu stěžovatelů.

Lze tedy uzavřít, že krajský soud podanou správní žalobu správně zamítl, neboť bez ohledu na to, zda žalobce 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 žalovaného.

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. 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 zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti 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 16. dubna 2014

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu