



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **SOLARSUN Holýšov, s. r. o.**, se sídlem Mrákov, Starý Klíčov 143, zastoupeného Mgr. Michalem Sobotou, advokátem se sídlem Praha 2, Římská 14, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 11. 2013, č. j. 15 Af 22/2013 - 62,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20. 11. 2012, č. j. 12915/12-1200-506330 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“) byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 4. 2012, č. j. 111867/12/178913507710, ze dne 22. 5. 2012, č. j. 131663/12/178913501506, ze dne 29. 6. 2012, č. j. 147364/12/178913507710, a ze dne 17. 7. 2012, č. j. 152083/12/178913507710, a tato rozhodnutí byla potvrzena. Rozhodnutími správce daně bylo rozhodováno o stížnostech žalobce na postup společnosti **ČEZ Distribuce, a. s.** (dále jen „plátce daně“) při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „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 č. 180/2005 Sb.“). Žalobou

podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného i jemu předcházejících rozhodnutí správce daně. Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 25. 11. 2013, č. j. 15 Af 22/2013 - 62, žalobu zamítl.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku především uvedl, že předmětný odvod byl zaveden s účinností od 1. 1. 2011 zákonem č. 402/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb. Soulad nových ustanovení § 7a až 7i zákona č. 180/2005 Sb. s ústavním pořádkem posuzoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, a dospěl k závěru, že i po zavedení odvodu byl zachován poměr nákladů na pořízení fotovoltaické elektrárny (dále jen „FVE“) a očekávaných výnosů. Jakkoli totiž došlo zavedením odvodu ke zvýšení daňové zátěže subjektů, mezi které patří i žalobce, v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010 se rovněž snížily pořizovací náklady na pořízení FVE, a proto podpora využití obnovitelných zdrojů zůstala zachována. Ústavní soud nicméně uznal, že v individuálních případech mohou existovat konkrétní, specifické a výjimečné okolnosti, které vybočují z obecně nastavených garancí a situace většiny poplatníků odvodu. Bez ohledu na to je ale nutno při individuálním posouzení každého případu vzít v úvahu i určitou míru podnikatelského a ekonomického rizika výroby elektřiny ve FVE, která je bezpochyby podnikáním; ne u každého poplatníka, který se po zavedení odvodu ocitl ve ztrátě či v dočasné neschopnosti dostát svým závazkům, je odvod primární příčinou takového stavu. Každý podnikatel je dále povinen nastavit své *cash flow* tak, aby se mohl vyrovnat se změnami podmínek na trhu, neboť nelze spoléhat na neměnnost výše poskytované podpory. Ačkoli tedy Ústavní soud o souladu uvedených ustanovení s ústavním pořádkem nepochyboval, připustil nutnost individuálního posouzení každého případu, neboť nelze vyloučit, že některá z napadených ustanovení mohou být pro konkrétního výrobce elektrické energie likvidační či zasahovat jeho majetkovou podstatu v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Krajský soud konstatoval, že správní soudnictví je ovládáno zásadou subsidiarity a minimalizace zásahů soudů do správního řízení a že úkolem soudu není nahradit správní orgán v jeho odborné dozorové kompetenci, a tím méně nahrazovat správní uvážení uvážením soudním. Jeho úkolem je posoudit, zda daňové orgány řádně a úplně zjistily skutkový stav, zda se s ním vypořádaly a zda tam, kde se rozhodnutí opíralo o správní uvážení, nedošlo k vybočení z jeho mezí. Dále připomněl, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) je založen na součinnosti daňového subjektu, což znamená, že důkazní prostředky může daňový subjekt navrhnout jak v řízení o stížnosti na postup plátce daně, tak i v odvolání, a to až do doby, kdy je o něm rozhodnuto. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. S tím úzce souvisí jedna ze základních zásad daňového řízení, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení) a svá tvrzení doložit (břemeno důkazní). S ohledem na výše uvedené musí žalobce, má-li být se svou žalobou úspěšný, dát již správci daně, potažmo odvolacímu orgánu, možnost zabývat se jeho situací a tvrzeními (která je povinen i řádně doložit), tedy musí prokázat, že v jeho konkrétním a specifickém případě je dán likvidační („rdousící“) efekt odvodu, ve smyslu nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Krajský soud přitom dovodil, že tyto podmínky se uplatní i na daňová řízení ukončená před vydáním citovaného nálezu, neboť Ústavní soud svým výkladem nezměnil právní

pokračování

úpravu odvodu, ale pouze uvedl jednu z již dříve existujících a možných interpretačních variant. Proto mohly daňové subjekty namítat likvidační efekt odvodu i před vyhlášením předmětného nálezu. Krajský soud uzavřel, že žalobce neunesl ani břemeno tvrzení, ani břemeno důkazní a nepřednesl nic, co by se vztahovalo k jeho konkrétnímu případu, a z čeho by bylo možno dovodit, že některé z ustanovení § 7a až § 7i zákona č. 180/2005 Sb., bylo aplikováno způsobem, jež měl pro žalobce rdousící efekt, a že by jeho situace (natolik odlišná od situace většiny poplatníků odvodu) vedla k nutnosti interpretovat a aplikovat některá ustanovení daňového práva jinak.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, odvolávající se na důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v řízení před daňovými orgány neunesl břemeno důkazní k podpoře tvrzení o porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a existenci rdousícího efektu odvodu na jeho hospodaření. Ačkoli krajský soud dal za pravdu argumentaci správce daně a žalovaného, že jejich jediným úkolem je postupovat při správě daní v rámci zákona, vyslovil současně, že daňovým orgánům náleží kompetence posoudit soulad nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 se zákonem a že se v případě posuzování námitek stěžovatele stran dopadů odvodu na jeho hospodářskou situaci jedná o správní uvážení. S tímto závěrem stěžovatel nesouhlasí a dospívá k přesvědčení, že krajský soud aplikoval na posuzovanou věc nesprávný právní předpis a že výrok napadeného rozsudku je v příkrém rozporu se zásadami daňového řízení, ustanoveními upravujícími jeho průběh a rovněž s principem, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu totiž v řízení o stížnostech na postup plátce daně není prostor pro posouzení, zda může mít uvalení odvodu na výrobce solární energie likvidační účinky.

Stěžovatel dále prezentuje názor, že § 14 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon č. 165/2012 Sb.“) je v rozporu s § 12 odst. 1 písm. b) téhož zákona; aplikací prvně uvedeného ustanovení jsou porušována ústavně zaručená práva stěžovatele. V této souvislosti proto stěžovatel namítá, že krajský soud byl povinen provést důkazy, které stěžovatel navrhoval v žalobě, neboť právě pomocí nich mělo být prokázáno, že situace stěžovatele zapadá mezi specifické případy, o nichž se zmínil Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Pokud by se tvrzení stěžovatele o negativních dopadech § 14 zákona č. 165/2012 Sb. prokázala, krajský soud by musel řízení přerušit a věc předložit Ústavnímu soudu, neboť zákon, jehož mělo být použito, je v rozporu s ústavním pořádkem.

Dále se stěžovatel domnívá, že krajský soud vycházel z nesprávného ustanovení daňového řádu. S odkazem na § 237 daňového řádu podotýká, že se správce daně vyjadřuje vždy ke konkrétnímu odvodu, a proto k němu není možné směřovat námitky spočívající v důkazech o existenci rdousícího efektu a porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice. Rdousící efekt přitom zavedení odvodu na stěžovatelovo hospodaření bezesporu má; odvod je tedy pro stěžovatelovo podnikání likvidační, vylučuje ve svém důsledku státem garantovanou patnáctiletou dobu návratnosti investice a odporuje základním ústavním principům i zásadám daňového řízení. To vše přitom stěžovatel

opakovaně uváděl a dostatečně podporoval důkazy nejen v řízení soudním, ale již v řízení daňovém. K posouzení dopadů na hospodaření stěžovatele bude nutné zpracovat komplexní znalecký posudek na základě podkladů z jeho účetnictví (což stěžovatel navrhl v řízení před krajským soudem). Na druhou stranu však stěžovatel uvádí, že podmínky pro výpočet garantované patnáctileté doby návratnosti se oproti podmínkám uvažovaným v nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 změnily, neboť ve výběru odvodu se má pokračovat i v roce 2014, a proto vyjadřuje pochybnosti, zda je vůbec možné podat finální znalecký posudek o tom, do jaké míry se skutečná doba návratnosti investice odchýlí od návratnosti státem garantované a jak silný bude rdousící efekt; jinými slovy, při výpočtech již nemá smysl zohledňovat jakákoli časová omezení. Stěžovatel přesto navrhuje, aby byla řízení o kasačních stížnostech v jeho věcech sloučena a následně byl zpracován znalecký posudek, v němž bude zohledněno, že výběr odvodu bude pokračovat i po roce 2014.

Pokud jde o problematiku unesení důkazního břemene, stěžovatel se opírá také o § 92 daňového řádu, ve spojení s § 6 téhož zákona, podle nichž dokazování provádí správce daně, který, pokud to průběh řízení vyžaduje, vyzve daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro její správné stanovení (za předpokladu, že tyto informace nelze získat z daňové evidence). Stěžovatel zdůrazňuje, že již v řízení před správcem daně tvrdil, že jeho specifická situace se shoduje s tou, kterou popsal Ústavní soud v nálezů sp. zn. Pl. ÚS 17/11, a tedy měl-li správce daně pochybnosti o pravdivosti a důvodnosti tohoto tvrzení, měl stěžovatele vyzvat k doplnění potřebných skutečností a v tomto smyslu ho poučit, což neučinil. Měl-li správce daně posuzovat tvrzený rdousící efekt (jak tvrdí krajský soud), pak stěžovatel dodává, že jedině správce daně je odpovědný za zjištění skutkového stavu bez pochybností, a proto porušení zákonem stanoveného postupu v daňovém řízení nelze klást stěžovateli k tíži a interpretovat je jako neunesení důkazního břemene z jeho strany.

Závěrem kasační stížnosti stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost, vnitřní rozpornost a nelogičnost odůvodnění rozsudku krajského soudu, neboť pojem „rdousící efekt“ byl utvořen až v rámci rozhodování Ústavního soudu, tudíž do doby vydání nálezů sp. zn. Pl. ÚS 17/11 nebyl znám. Z uvedeného důvodu nebylo možné namítat porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a rdousící efekt v souvislosti s jednotlivými srážkami solární daně, neboť k tomu neexistoval žádný podklad. Opačný závěr krajského soudu by *ad absurdum* vedl k tomu, že by každý daňový subjekt, který jakoukoli daň považuje za odvod zasahující do jeho práv nebo působící rdousící efekt, 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. Z hlediska daňového práva je tento scénář naprosto nereálný. Vnitřní rozpornost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel také v tom, že mu krajský soud sděluje, jak měl postupovat, aniž by reflektoval stanovisko žalovaného, podle kterého je doporučovaný postup nepřipustný a nezákonný. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že vůči stěžovateli postupoval zcela ve shodě s platnou a účinnou právní úpravou. Zákonné podmínky pro odvod za elektřinu vyrobenou ze slunečního záření byly splněny, a proto plátce daně poplatníkovi zákonem předepsaný

pokračování

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 tak byl správně a úplně zjištěn skutkový stav, na který byl aplikován účinný a ústavně konformní právní předpis. Žalovaný zdůraznil, že stěžovatel se ve svých podáních, adresovaných správci daně, zabýval pouze rozporem právní úpravy s ústavním pořádkem v obecné rovině, bez konkrétní vazby na jeho majetkovou a finanční situaci. Individuální dopady odvodu podporovala jen nekonkrétní argumentace odkazem na odstavec 88 nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 a návrh na provedení důkazu účetnictvím stěžovatele. V daňovém řízení tedy námitka hrozícího zániku podnikatelských aktivit stěžovatele či porušení garantované doby návratnosti investic vznesena nebyla. Namítá-li stěžovatel, že v řízení před krajským soudem nebyly připuštěny důkazy prokazující likvidační dopad odvodu na podnikání stěžovatele, pak otázka, jakým způsobem a v jaké fázi daňového řízení by měl poplatník prokazovat existenci tzv. rdousícího efektu, byla předložena rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Ze všech těchto důvodů žalovaný navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V doplnění kasační stížnosti se stěžovatel vyjádřil i k závěrům, ke kterým v mezidobí dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57. Ty jsou, podle jeho názoru, částečně v souladu s jeho tvrzením, že není v kompetenci daňových orgánů posuzovat dopady odvodu na poplatníka z pohledu jejich ústavněprávní konformity. Závěr rozšířeného senátu, aby byl rdousící efekt solární daně řešen prostřednictvím institutu prominutí daně podle § 256 a § 260 daňového řádu, však nedává stěžovateli žádnou možnost ochrany jeho práv a jde tak fakticky o odepření spravedlnosti. Institut prominutí daně je totiž svou povahou mimořádným správním aktem, jemuž nepředchází žádné formální zahájení řízení, neboť okruh daňových subjektů, na které prominutí dopadne, není zpravidla předem znám. Stěžovatel navíc nemůže vydání tohoto aktu iniciovat ze své vůle. Jak vyplývá ze znění nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, povinností soudů je udělat vše pro spravedlivé řešení a rozhodnout a ochránit zákonem a ústavou zaručená práva stěžovatele; této povinnosti však Nejvyšší správní soud nedostál, neboť stěžovateli fakticky spravedlnost odepřel. Nejvyšší správní soud by proto měl přerušit řízení a věc předložit Ústavnímu soudu k posouzení ústavnosti § 14 zákona č. 165/2012 Sb. Závěrem stěžovatel, ve shodě s kasační stížností, zopakoval, že posouzení zákonem garantované doby návratnosti a existenci rdousícího efektu je třeba u každého stěžovatele hodnotit komplexně. Mělo by přitom být přihlédnuto k celkovému zatížení provozovatele FVE zákonem stanovenými odvody; zde poukázal na 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.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Nejprve je nutno uvést, že porovnáním obsahu žaloby a kasační stížnosti Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel námitku protiústavnosti § 14 zákona č. 165/2012 Sb.,

podle něhož *předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2014 po dobu trvání práva na podporu elektřiny v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2010*, respektive námitku rozporu tohoto ustanovení s § 12 odst. 1 písm. b) téhož zákona 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. Nadto lze pro úplnost poznamenat, že tato námitka je zcela mimoběžná s předmětem řízení, neboť uvedené ustanovení nebylo (a ani nemohlo být) v daňovém řízení aplikováno, jelikož v rozhodné době znělo odlišně [*předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2013 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010*]. Z tohoto důvodu není ani možné 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 například usnesení Ústavního soudu ze dne 2. 4. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 30/09). V rozsahu zbylých námitek je nicméně kasační stížnost přípustná.

Kasační stížnost není důvodná.

Z povahy věci se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve námitkami vycházejícími z ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy tvrzeními o nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí, případně existenci jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Nelze totiž přehlédnout, že zpravidla teprve poté, dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, se může zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelnost má podle názoru stěžovatele dopadat na vypořádání žalobního bodu, jímž upozorňoval, že rdousící efekt odvodu z logiky věci nemohl namítat před vydáním výše zmíněného nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

S ohledem na judikaturou ustálený výklad pojmu *nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí* (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, a ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64), dospěl zdejší soud k závěru, že stěžovatelem formulovaná námitka nepřezkoumatelnosti naplňuje spíše kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Spornou otázkou totiž je, zda stěžovatel měl nejen povinnost, ale zejména reálnou možnost namítat dopad odvodu na svou hospodářskou situaci již v řízení před správcem daně. Dospěl-li krajský soud k závěru, že ano, je z odůvodnění napadeného rozsudku zřetelné, že vyšel nejen z koncepce soudního přezkumu správních aktů a z ustanovení daňového řádu, upravujících, kdo je nositelem břemena tvrzení a břemene důkazního, ale i z obsahu nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kde Ústavní soud nedovodil protiústavnost zavedeného odvodu, ale pouze přestřel jednu z již dříve existujících výkladových variant § 7a an. zákona č.

pokračování

180/2005 Sb. V napadeném rozsudku je tedy dostatečně srozumitelně podáno, od jakých úvah se krajský soud odrazil a v jaké závěry tyto jeho úvahy vyústily. Tvrdí-li dále stěžovatel, že krajský soud svůj právní názor přijal navzdory opačnému stanovisku žalovaného, pak toto tvrzení nenachází ani v napadeném rozsudku, ani v soudním spisu náležitou oporu. Ve svém stanovisku k žalobě se žalovaný omezil na konstatování, že aplikovaná právní úprava byla Ústavním soudem potvrzena jako ústavně konformní, že plátce daně postupoval způsobem, k němuž byl ze zákona zavázán, a že pouze Energetickému regulačnímu úřadu přísluší posuzovat výši výkupní ceny ve vztahu ke státem garantované době návratnosti. K otázce, zda se daňové orgány v daňovém řízení mohly či dokonce měly zabývat existencí rdousícího efektu odvodu na hospodaření žalobce, se ale žalovaný přímo nevyjadřoval, byť připustil, že správce daně může na základě žádosti plátce odvodu rozhodnout o povolení posečkání úhrady odvodu, popřípadě o jeho rozložení na splátky. Nejvyšší správní soud tedy považuje za podstatné, že bez ohledu na specifické pojmosloví použité Ústavním soudem, vyjádřil krajský soud jednoznačně a srozumitelně, že povinností daňového subjektu je tvrdit a prokázat míru dopadu odvodu do jeho osobní a majetkové sféry již v řízení daňovém, aby správce daně (potažmo odvolací orgán) měly reálnou možnost se s těmito tvrzeními a souvisejícími důkazními návrhy vypořádat.

Pro samotné posouzení, zda konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie lze zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně, eventuálně v navazujícím soudním řízení, a zda je to stěžovatel, kdo je tyto dopady povinen tvrdit a doložit (anebo zda má aktivita ke zjištění skutkového stavu pocházet i od daňových orgánů), je určující usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57. Závěry tohoto usnesení pak osvětlují i související pochybnosti, zda bylo řízení před daňovými orgány stíženo takovými vadami, které by mohly mít vliv na jeho zákonnost a vést ke zrušení rozhodnutí správce daně a žalovaného [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Dříve, než Nejvyšší správní soud přejde k interpretaci výše citovaného usnesení rozšířeného senátu, je vhodné připomenout, že otázkami, zda právní úprava odvodu za elektřinu ze slunečního záření porušuje principy rovnosti, legitimního očekávání a zákaz retroaktivity, se již Ústavní soud vypořádal, a to v opakovaně připomínaném nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (publikovaném pod č. 220/2012 Sb.), jehož obsah je účastníkům znám. Jelikož jsou vykonatelné nálezy Ústavního soudu závazné pro všechny orgány i osoby, tedy i pro zdejší soud, není pro polemiku stěžovatele s právním názorem Ústavního soudu v řízení o kasační stížnosti místo.

Z předmětného nálezu Ústavního soudu především vyplynulo, že pro provozovatele FVE, jimž patnáctileté období garancí dle § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb., počalo plynout před zavedením odvodu, vykazuje úprava odvodu z elektřiny ze slunečního záření účinky nepravé retroaktivity. Tento typ retroaktivity právní normy je v zásadě přípustným jevem, přesto však nelze vyloučit, že by mohly existovat legitimní důvody pro zachování předchozí právní úpravy, ačkoliv zákonodárce deklaroval veřejný zájem na její změně. V případě zákona č. 402/2010 Sb., jímž byl zaveden odvod z elektřiny ze slunečního záření, však Ústavní soud žádný zájem, převažující nad veřejným zájmem na změně právní úpravy, nenalezl. Uvedl, že i přes zavedení odvodu je díky výši

garantovaných výkupních cen, v porovnání s náklady na pořízení FVE, které dramaticky poklesly, návratnost investice v horizontu patnácti let zajištěna a k porušení zákonem založeného legitimního očekávání tedy nedošlo. Pokud provozovatelé FVE předpokládali (s ohledem na velmi štedře nastavený systém podpory), že náklady na pořízení a provoz FVE se jim vrátí dříve než za patnáct let, pak toto jejich očekávání nepodléhá ochraně, jelikož jim nebylo založeno zákonem, nýbrž pouze subjektivním přesvědčením.

Pokud jde o druhou z garancí, tedy záruku zachování minimální výše výnosů za jednotku elektřiny po dobu patnácti let od roku uvedení zařízení do provozu (se zohledněním indexu cen průmyslových výrobců), k té Ústavní soud uvedl, že nedosahuje ústavněprávní intenzity. Uvedl, že nebylo zjištěno, že by výnosem, ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) bodu 2. zákona č. 180/2005 Sb., měla být určitá konkrétní výše čistého zisku. To sice může vést k polemikám, zda minimální státem garantovaná cena, za níž je elektřina vykupována, je stanovena Energetickým regulačním úřadem v dostatečné výši (i s ohledem na povinný odvod srážený z výkupní ceny), nicméně otázkou výkupních cen elektřiny vyrobené z obnovitelných zdrojů se Ústavní soud výslovně nezabýval, neboť namítaná protiústavnost snížení ziskovosti provozování FVE nebyla spojována se snížením výkupních cen, ale se zavedením odvodu za elektřinu ze slunečního záření. Ústavní soud ale přesto dovodil, že i přes zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření je zisk provozovatelům FVE garantován. Dodal, že v případě investičních záměrů vyznačujících se vysokými počátečními pořizovacími náklady není možné očekávat, že bude okamžitě po uvedení zařízení do provozu dosahován zisk v účetním slova smyslu, protože investice do výroby energie ze slunečního záření je investicí dlouhodobou.

Pro souzenou věc je potom klíčové, že Ústavní soud připustil, že dopad odvodu by mohl nabýt v konkrétních a individuálně posuzovaných případech skutečně protiústavní dimenzi; půjde však pouze o případy, kdy by odvod měl likvidační účinky či zasahoval samotnou majetkovou podstatu výrobce elektrické energie. Přitom je třeba hodnotit jednak dodržení garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. v jejich patnáctiletém trvání, jednak okamžité účinky odvodu.

Ačkoli Nejvyšší správní soud náhled Ústavního soudu opakovaně respektoval (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, a ze dne 23. 4. 2013, č. j. 7 Afs 104/2012 - 31 a č. j. 7 Afs 13/2013 - 25), přesto vyvstala otázka, jak vyložit uvedený příkaz Ústavního soudu, aby obecné soudy udělaly „*vše pro spravedlivé řešení*“ jednotlivých případů, tj. v jakém řízení má být hodnocena ústavnost aplikace solárního odvodu v konkrétních případech. I když zdejší soud 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 uvedených rozhodnutích 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.

pokračování

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 případně navazujícím řízení před správními soudy. Dále tento senát konstatoval, že stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcí daně při uplatňování srážkové daně. Jedná se o ochranu před nezákonným postupem plátce a 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 (navíc 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 § 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 využívání obnovitelných zdrojů. 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. Za stávající právní úpravy je tak jediným prostředkem k zohlednění individuálních účinků solárního odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce, institut prominutí daně.

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.

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 například živelné pohromě, ve smyslu

ustanovení § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jeho paušální uplatnění však může při konkrétních skutkových okolnostech způsobovat značné nesrovnalosti [odst. 1 písm. a) citovaného ustanovení], které mohou dosahovat v konkrétních případech dokonce likvidačních účinků a vést k protiústavnosti samotného odvodu.

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 dostat 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“*. Zároveň je nutno připomenout názor rozšířeného senátu, že *„úvaha ministra financí, zda takové rozhodnutí vydat či nevydat, se (...) nemůže odehrávat ve sféře 'absolutního' správního uvážení“*.

Právě shrnuté závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu jsou rozhodující i pro posouzení této věci. Kasační námitky stěžovatele se totiž soustřeďují zejména na tvrzení, že v jeho případě má uvalení odvodu z elektřiny ze slunečního záření zmiňovaný rdousící efekt. Tuto skutečnost údajně prokazují stěžovatelem předkládané důkazy, které mu však krajský soud neumožnil řádně provést.

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 (viz například rozsudky tohoto 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 však plyne, že se stěžovatel o likvidačních účincích odvodu na jeho hospodaření a nedodržení doby návratnosti investice, stejně jako o (potenciálních) důkazech k prokázání těchto skutečností, poprvé zmiňuje až v řízení o žalobě, a to jen poměrně obecným a nekonkrétním způsobem. Z uvedeného důvodu je logické, že daňové orgány stěžovatele k prokázání těchto tvrzení a k předložení důkazů nevyzývaly. I kdyby však taková námitka v daňovém řízení skutečně vznesena byla, a to s potřebnou mírou určitosti k tomu, aby bylo vůbec možné se jí detailně zabývat, ničeho to nemůže změnit na závěru, že individuální dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie v řízení o stížnosti na postup plátce daně zohlednit nelze. Správce daně ani žalovaný se proto nemohli dopustit vady řízení, jestliže stěžovatele nevyzvali k prokázání skutečnosti, která nemůže mít na výsledek řízení žádný vliv.

Konečně, 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 však má evidentně za to, že tyto skutečnosti mají být prokazovány před správním soudem, jinak jde o případ odepření spravedlnosti. Ani s touto argumentací se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Rozšířený senát totiž 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. Tento názor vychází z principu dělby moci a role správního soudnictví, které mu v současné době neumožňují jakkoliv nahrazovat činnost moci výkonné či zákonodárné. Zákonodárci, stejně jako

pokračování

ministru financí, je třeba nejprve ponechat časový prostor, v němž reálně mohou reagovat na požadavky vyslovené Ústavním soudem a specifikované rozšířeným senátem; je též věcí jejich úvahy, zda při formulaci podmínek prominutí daně zohlední i povinnost zajištění financování nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů, jak se toho dovolává 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 až poté případně též moci soudní).

Nadto, jak uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008 - 77, publikovaném pod č. 1792/2009 Sb. NSS, judikatura správních soudů není neměnná. Skutečnost, že judikatura byla sjednocena právním názorem rozšířeného senátu, však přináší zvláště významné argumenty ve prospěch setrvání na takto vytvořeném právním názoru. Brojí-li stěžovatel proti takovému právnímu závěru, a současně nepřinese v kasační stížnosti žádné s ním konkurující právní argumenty, postačí v rozhodnutí zpravidla toliko odkázat na příslušné části odůvodnění rozšířeného senátu. Pokud naopak stěžovatel nabídne nové argumenty směřující proti rozhodnutí rozšířeného senátu, musí se s těmito argumenty Nejvyšší správní soud dostatečně vypořádat.

Se zřetelem k výše uvedenému lze konstatovat, že krajský soud zamítl žalobu důvodně, neboť v obecné rovině je úprava solárního odvodu v souladu s ústavním pořádkem a daňové orgány v řízení o stížnosti na postup plátce daně nemohly dopady solárního odvodu na stěžovatele zohlednit. Z těchto důvodů také krajský soud nepochybil, neřešil-li ústavnost úpravy solárního odvodu. Jakkoli krajský soud při svém rozhodování vycházel z judikatury zdejšího soudu, předcházející vydání shora zmiňovaného rozhodnutí rozšířeného senátu zdejšího soudu, není ke zrušení napadeného rozsudku důvod, neboť *ratio decidendi* argumentace krajského soudu (daňové orgány nepochybily, pokud se v předcházejícím řízení nezabývaly konkrétními dopady odvodu na ekonomickou situaci stěžovatele, v intencích názoru vysloveného v bodě 88 nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11) ob stojí. Zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, s pokynem ke korekci dříve vysloveného právního názoru, by vedlo jen k tomu, že by krajský soud vydal nový rozsudek se shodným výrokem a pouze částečně odlišným odůvodněním. Dílčí korekce právního názoru prvoinstančního soudu není důvodem pro kasaci napadeného rozsudku (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 - 66); opačný postup by byl v příkrém rozporu se zásadou hospodárnosti soudního řízení. Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty druhé, kasační stížnost zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 10. června 2014

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu