

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: **MGP 2 s.r.o.**, se sídlem K. Mašity 409, Všenory, zastoupeného Mgr. Ivem Kroužkem, advokátem se sídlem K. Mašity 409, Všenory, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 19. 10. 2012, č. j. 7303/12-1200, a ze dne 9. 11. 2012, č. j. 8193/12-1200, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 7. 2013, č. j. 10 Af 617/2012 – 65 a č. j. 10 Af 618/2012 – 65,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 76/2013 a sp. zn. 1 Afs 77/2013 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 76/2013.

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.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce vlastní a provozuje fotovoltaickou elektrárnu FVS Zaječí MGP2 v obci Hulín. Vyrobenou elektrickou energii dodává do distribuční sítě společnosti E.ON Distribuce, a.s. Předmětem sporu se staly platby za elektřinu dodanou do distribuční sítě v měsících leden až červenec 2012. Společnost E.ON Distribuce, a.s. uhradila žalobci jen část z fakturovaných částek za uvedené období. Žalobce ji požádal o vysvětlení podle § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Společnost E.ON 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 E.ON Distribuce, a.s. jakožto plátci daně, stížnosti dle § 237 odst. 3 daňového řádu. Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále jen „finanční úřad“) zamítl stížnosti žalobce rozhodnutími ze dne 14. 6. 2012, č. j. 348725/12/077910302673 (platba za měsíce leden a únor 2012), č. j. 348734/12/077910302673 (březen 2012), č. j. 348745/12/077910302673 (duben 2012), ze dne 23. 7. 2012, č. j. 378183/12/077910302673 (květen 2012), ze dne 9. 8. 2012, č. j. 407152/12/077910302673 (červen 2012), a ze dne 18. 9. 2012, č. j. 431452/12/077910302673 (červenec 2012). Finanční úřad poukázal na text § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., ve znění zákona č. 402/2010 Sb. Z něho plyne, že provozovatel přenosové soustavy je povinen z platby za výkup elektřiny vyrobené ze slunečního záření srazit, vybrat a odvést tzv. odvod, neboť byly splněny všechny zákonné podmínky. Podle finančního úřadu plátce daně postupoval v souladu se zákonem, a proto jsou stížnosti nedůvodné. V rozhodnutích ze dne 23. 7. 2012, 9. 8. 2012 a 18. 9. 2012 finanční úřad poukázal 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.

[3] Proti rozhodnutím finančního úřadu se žalobce odvolal. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) však v záhlaví označenými rozhodnutími odvolání zamítlo. Rozhodnutím č. j. 7303/12-1200 tak potvrdilo rozhodnutí finančního úřadu týkající se plateb za měsíce leden až červen 2012, rozhodnutím č. j. 8193/12-1200 aprobovalo rozhodnutí finančního úřadu týkající se platby za měsíc červenec 2012 *(pozn. soudu: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích 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).*

[4] Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství 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. 10 Af 617/2012 – 65 zamítl žalobu proti rozhodnutí finančního ředitelství č. j. 7303/12-1200 a rozsudkem č. j. 10 Af 618/2012 – 65 žalobu proti rozhodnutí finančního ředitelství č. j. 8193/12-1200). Proti těmto rozsudkům žalobce (dále též „stěžovatel“) podal kasační stížnosti, o nichž byla zahájena řízení pod sp. zn. 1 Afs 76/2013 a pod sp. zn. 1 Afs 77/2013.

[5] V řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 76/2013 dospěl ve věci rozhodující senát Nejvyššího správního soudu po předběžné poradě k závěru, že je dán důvod pro předložení věci rozšířenému senátu zdejšího soudu. Tím bylo přesvědčení prvního senátu o tom, že ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v na něj navazujícím soudním řízení není žádný prostor pro posouzení otázky, zda může mít v konkrétním případě uvalení solárního odvodu na výrobce elektrické energie likvidační účinky. V dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu byl přitom vyjádřen právní názor, podle nějž je třeba (k řádně uplatněným a doloženým námitkám dotčeného subjektu) posuzovat likvidační účinky solárního odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce daně, v následném odvolacím řízení, eventuálně v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu v uvedeném daňovém řízení. Usnesením ze dne 23. 10. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 39, proto byla věc postoupena rozšířenému senátu.

[6] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu spornou právní otázku zodpověděl usnesením ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57. Konstatoval, 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. Pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech (vyslovený v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11) je tedy za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu.

[7] Po vrácení uvedené věci rozšířeným senátem mohl první senát Nejvyššího správního soudu přistoupit k jejímu meritornímu projednání. Přitom považoval za účelné tuto věc projednat společně s věcí vedenou pod sp. zn. 1 Afs 77/2013. Obě věci se týkají týchž účastníků řízení, skutkově i právně shodných otázek a podané kasační stížnosti obsahují shodné kasační námitky, které směřují proti týmž důvodům rozsudků krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto rozhodl 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.

II. Shrnutí odůvodnění napadených rozsudků krajského soudu

[8] Krajský soud v odůvodnění svých rozsudků obsáhle zrekapituloval závěry vyslovené Ústavním soudem v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. S odkazem na tento nález označil námitky žalobce ohledně nesouladu zákona č. 402/2010 Sb. s ústavním pořádkem a s principem zákazu retroaktivity za nedůvodné. Nevyhověl ani námitkám žalobce, podle nichž má solární odvod likvidační dopad na jeho majetkovou podstatu. Podle krajského soudu by k úspěchu žaloby 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. Žalobcem předestřenou situací však dle krajského soudu tvrzené okolnosti prokázány nejsou.

[9] K tomu, aby žalobce mohl před soudem úspěšně uplatnit své námitky spočívající v tom, že bylo některé z ustanovení právní úpravy odvodu na něj aplikováno nezákonně

či protiústavně, musí dle krajského soudu dát správci daně, potažmo odvolacímu orgánu, možnost zabývat se jeho situací a tvrzeními, které je povinen i řádně doložit. Žalobce tak měl, s ohledem na specifika daňového řízení, již ve stížnosti na postup plátce daně, potažmo v řízení o odvolání, prokázat, že se v jeho konkrétním a specifickém případě jedná o likvidační efekt („rdousící efekt“) odvodu, což však neučinil. Ve svých odvoláních proti rozhodnutím správce daně o jeho stížnostech napadl protiústavnost odvodu pro jeho diskriminační povahu a zejména likvidační dopad, aniž by blíže zdůvodnil, jakým způsobem je jeho majetková podstata likvidována. Daňové řízení je ale v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Nemůže tak jít k tíži správního orgánu, jehož postup soud přezkoumává, jestliže argumentace likvidačními účinky odvodu nebyla v řízení před finančními orgány uplatněna.

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

[10] Stěžovatel především namítá, že provedení tzv. solárního odvodu má na něj likvidační dopad a vede k destrukci jeho majetkové podstaty. V jeho případě je tudíž solární odvod protiústavní a neměl být aplikován.

[11] Tuto skutečnost stěžovatel uváděl již ve správních řízeních a dokládal v řízeních před krajským soudem. V žalobách a v doplňujících vyjádřeních z 9. 7. 2013 řádně popsal a doložil svou hospodářskou situaci, uvedl, jaké náklady vynaložil na pořízení fotovoltaické elektrárny, kolik stojí provoz a další skutečnosti. S odkazem na tato data záporné saldo stěžovatele za rok 2011 (po zohlednění ztráty a splátky jistoty bance) činí bezmála 6,2 miliónů Kč, přičemž na solárním odvodu byl stěžovatel za uvedený rok nucen odvést 8,1 miliónů Kč. Stěžovatel vykazuje záporný hospodářský výsledek rovněž v účetním období roku 2012, a to ve výši 1,6 miliónů Kč. S navýšením odpovídajícím splátkám jistiny bance činí záporné saldo stěžovatele za rok 2012 celkem 8 miliónů Kč, přičemž na solárním odvodu uhradil bezmála 8,3 miliónů Kč. V případě, že by stěžovatele solární odvod nezatížil, dosahoval by zisku, kterým by byl schopen pokrýt splátky jistiny úvěru vůči bance a další své závazky. Primární příčinou špatné finanční kondice stěžovatele je tak – dle jeho tvrzení – právě zavedení solárního odvodu, který postupně vede k likvidaci jinak prosperující společnosti.

[12] Krajský soud odmítl provést důkazy přiložené k žalobám se zdůvodněním, že je měl stěžovatel předložit již v řízeních před správním orgánem, tvrzeními a důkazy uvedenými v doplňujících vyjádřeních se nezabýval s tím, že byla sdělena po lhůtě stanovené § 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Tyto závěry jsou dle stěžovatele nesprávné a rozsudky jsou zároveň nesrozumitelné a nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[13] Dle stěžovatele byl krajský soud povinen se vypořádat i s nově navrženými důkazními prostředky. Odmítnutím provést tyto důkazy zatížil řízení vadou, neboť § 75 odst. 1 s. ř. s. ukládá soudu toliko povinnost vycházet ze stavu, který existuje v době rozhodování správního orgánu. Důkazy tedy nemusejí být nezbytně poskytnuty již ve správním řízení. Stěžovatel již ve správním řízení argumentoval likvidačním dopadem

solárního odvodu, v jehož důsledku se již v době vydání rozhodnutí finančního ředitelství nacházel na hranici ekonomické likvidace. Stěžovatel tedy neuváděl žádná nová skutková tvrzení a navrženými důkazy prokazoval toliko skutečnosti existující ke dni vydání napadeného správního rozhodnutí. Stěžovatel dále poukázal na judikaturu Ústavního soudu, z níž plyne, že soudy jsou povinny jednoznačně a konkrétně zdůvodnit, proč neprovedly účastníky navržené důkazy, což podle něj krajský soud neučinil. K doplňujícím vyjádřením poukázal na to, že v nich soudu nesdělil stran likvidačního dopadu žádné nové skutečnosti, pouze se podrobněji vyjádřil k údajům plynoucím z účetní závěrky za rok 2011 (které v obecnější rovině prezentoval již v žalobách) a předložil účetní závěrku za rok 2012 (kterou v době podání žalob neměl ještě k dispozici a kterou pouze dokládal svá tvrzení obsažená v žalobách). Krajský soud svým postupem dle žalobce porušil konečně také zásadu legitimního očekávání.

[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. Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 nelze vykládat tak, že platná a účinná právní úprava nemá být u některých poplatníků aplikována. Ústavní soud sice připustil, že v některých případech může mít odvod tzv. rdousící efekt, což by mohlo dosahovat mezí protiústavnosti. Tento závěr však vztáhl pouze na případy likvidačního účinku odvodu zasahujícího samotnou podstatu výrobce elektrické energie. I zde však modeloval možnosti vedoucí k odkladu platby odvodu. Dle žalovaného není možné, aby byl stěžovatel zproštěn určité daňové povinnosti jen na základě prosté skutečnosti, že jeho prvotní investice do podnikání byly z cizích zdrojů, respektive z úvěru.

IV. Hodnocení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnosti jsou nedůvodné.

[16] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, 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 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).

[17] 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.

[18] Senát Nejvyššího správního soudu rozhodující v této věci nicméně při jejím předběžném projednání dospěl k závěru, že v řízení o stížnosti na postup plátce daně (ani v na něj navazujícím soudním řízení) není žádný prostor pro posouzení výše uvedené otázky. Věc tak postoupil rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, aby vyjasnil, v jakém řízení, či jakým jiným způsobem lze dostát požadavkům plynoucím z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

[19] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu následně 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. Rozšířený senát konstatoval, že stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátci daně při uplatňování srážkové dani. Jedná se o ochranu před nezákonným postupem plátce, o nástroj určený pro „řešení sporu mezi plátcem a poplatníkem“, který slouží zejména k tomu, aby byl postup plátce podroben kontrole státní moci a poplatník byl před případným nezákonným postupem plátce prostřednictvím konečného rozhodnutí správce daně ochráněn. 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.

[20] 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).

[21] Právě shrnuté závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu jsou rozhodující i pro posouzení nynější věci. Kasační námitky stěžovatele se totiž omezují

právě 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 (blíže viz body [11] až [13] výše).

[22] Z odůvodnění napadených rozsudků je zřejmé, že krajský soud odmítl provést stěžovatelem předkládané důkazy (účetní závěrky k 31. 12. 2011 a k 31. 12. 2012, výňatek ze smlouvy o bankovním úvěru, jehož prostřednictvím je předmětná fotovoltaická elektrárna financována, výňatek z úvěrových podmínek daného úvěru). Krajský soud odkázal na nález Ústavní soud Pl. ÚS 17/11 a dále konstatoval, že svá tvrzení měl stěžovatel prokázat již v řízení před finančními orgány a že nejde o důkazy, z nichž by bylo možno dovodit likvidační dopad solárního odvodu na jeho majetkovou podstatu. Účetní závěrku k 31. 12. 2012 navíc stěžovatel předložil po lhůtě stanovené § 71 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud tak stěžovatelovy žalobní námitky ohledně rdousícího efektu solárního odvodu vypořádal a zdůvodnil, proč nepovažoval za nutné provést stěžovatelem navržené důkazy; jeho rozsudky tak v tomto ohledu nejsou nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, ani nesrozumitelné. Jeho závěry však Nejvyšší správní soud považuje za nutné částečně korigovat.

[23] Nejvyšší správní soud poukazuje na svou judikaturu k dokazování v daňovém řízení, z níž plyne, že daňovému subjektu musí být správcem daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně musí za tím účelem ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoli; v této souvislosti je správce daně povinen v dialogu s daňovým subjektem ujasnit, jaké důkazy tento subjekt k provedení navrhuje. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119). Porušení povinnosti správce daně správně vymezit okruh skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení povinen prokázat, je vadou řízení před správním orgánem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 – 60).

[24] V nyní posuzovaných věcech stěžovatel v žalobách namítal, že mu nebylo správcem daně umožněno prokázat rdousící efekt solárního odvodu, ačkoliv na něj ve správních řízeních poukazoval. Jak Nejvyšší správní soud ověřil ze správních spisů, stěžovatel skutečně v odvoláních proti rozhodnutím finančního úřadu o jeho stížnostech výslovně poukazoval nejen na obecný rozpor úpravy solárního odvodu s ústavním pořádkem, ale rovněž na jeho likvidační dopad postihující stěžovatelovu majetkovou podstatu. Finanční ředitelství přitom stěžovatele nevyzvalo, aby toto své tvrzení doložil. V odůvodnění svých rozhodnutí toliko odkázalo na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 s tím, že je jím potvrzen soulad úpravy odvodu z elektřiny ze solárního záření s ústavním pořádkem. Pokud by tak 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 napadená rozhodnutí žalovaného nemohlo obstát.

[25] 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 (ani v navazujícím soudním řízení) zohlednit nelze. Závěr krajského soudu, podle nějž nebylo nutné provádět stěžovatelem navržené důkazy, tak obstojí, byť ne z toho důvodu, že by stěžovatel svá tvrzení neuplatnil včas.

[26] 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.

[27] 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.

[28] 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.

[29] 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).

V. Závěr a náklady řízení

[30] 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.).

[31] 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 21. ledna 2014

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu