U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna 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 žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 19. 10. 2012, č. j. 7303/12-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 7. 2013, č. j. 10 Af 617/2012 – 65,

t a k t o :

Věc **s e p o s t u p u j e** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce vlastní a provozuje fotovoltaickou elektrárnu FVS Zaječí MGP2 v obci Hulín o celkovém instalovaném výkonu 2.061 MW. 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 červen 2012. Společnost E.ON Distribuce 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 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 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, jakožto plátci daně, stížnosti dle § 237 odst. 3 daňového řádu. Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále též pouze „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), a ze dne 9. 8. 2012, č. j. 407152/12/077910302673 (červen 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 a 9. 8. 2012 finanční úřad poukázal rovněž na nález Ústavního soudu ze dne

15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (všechny zde citované nálezy jsou dostupné na http://nalus.usoud.cz).

[3] Proti rozhodnutím finančního úřadu se žalobce odvolal. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (dále též pouze „finanční ředitelství“) však v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání zamítlo a všechna rozhodnutí finančního úřadu potvrdilo. Finanční ředitelství se plně ztotožnilo s názorem finančního úřadu.

[4] Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou, kterou krajský soud zamítl v záhlaví specifikovaným rozsudkem. V odůvodnění uvedeného rozsudku 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.

[5] 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. To však žalobce nejen neučinil, ale v tomto smyslu ani nevznesl odvolací námitky. Nemůže tak jít k tíži správního orgánu, jehož postup soud přezkoumává, jestliže argumentace likvidačními účinky odvodu nebyla v řízení před finančními orgány uplatněna.

[6] Krajský soud konstatoval, že žalobce 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 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. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu. Ačkoliv výběrem odvodu je v daném případě pověřen plátce daně (§ 7g zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), nezbavuje to daňový subjekt (poplatníka odvodu) povinnosti tvrdit a prokázat skutečnosti, které považuje za podstatné pro stanovení a výběr odvodu.

[7] Žalobce dle krajského soudu nepředložil takové důkazy, z nichž by bylo možno dovodit, že některé z ustanovení právní úpravy odvodu bylo aplikováno takovým způsobem, že má likvidační povahu, a že se v daném případě jedná o situaci natolik odlišnou od většiny poplatníků odvodu, že je nutno interpretovat a aplikovat některá ustanovení daňového práva jinak, než je tomu u ostatních poplatníků. V této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 80/2012 – 40 (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[8] Proti rozsudku krajského soudu nyní žalobce (dále též „stěžovatel“) brojí kasační stížností *(*pozn.: 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*).*

[9] Stěžovatel zejména namítá, 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. V jeho případě je tudíž solární odvod protiústavní a neměl být aplikován.

[10] Tuto skutečnost stěžovatel uváděl již ve správním řízení a dokládal v řízení před krajským soudem. V žalobě a v doplňujícím vyjádření 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.

[11] Krajský soud odmítl provést důkazy přiložené k žalobě se zdůvodněním, že je měl stěžovatel předložit již v řízení před správním orgánem, tvrzeními a důkazy uvedenými v doplňujícím vyjádření 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 rozsudek je zároveň nesrozumitelný a nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[12] 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. Žalobce 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. Žalobce tedy neuváděl žádná nová skutková tvrzení a navrženými důkazy prokazoval toliko skutečnosti existující ke dni vydání napadeného správního rozhodnutí. Žalobce 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 doplňujícímu vyjádření poukázal na to, že v něm 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 žalobě) a předložil účetní závěrku za rok 2012 (kterou v době podání žaloby neměl ještě k dispozici a kterou pouze dokládal svá tvrzení obsažená v žalobě). Krajský soud svým postupem dle žalobce porušil konečně také zásadu legitimního očekávání.

[13] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti 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.

II. Důvody pro postoupení věci rozšířenému senátu

[14] Posuzovaný případ je dalším z řady věcí, v nichž poplatníci odvodu z elektřiny ze slunečního záření napadají v řízení o stížnosti na postup plátce daně (vedeném dle § 237 daňového řádu) a v následném soudním řízení úpravu daného odvodu pro protiústavnost, případně se domáhají vyslovení protiústavnosti aplikace této úpravy v jejich konkrétních případech.

[15] První senát rozhodující v nynější věci po předběžné poradě dospěl k závěru, že je dán důvod pro předložení věci rozšířenému senátu. Tím je přesvědčení prvního senátu o tom, že 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.

[16] Nejvyšší správní soud již v mnoha rozhodnutích konstatoval, že úprava odvodu z elektřiny ze slunečního záření je v obecné rovině v souladu s ústavním pořádkem. Vycházel přitom zejména z odůvodnění nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, jímž Ústavní soud zamítl návrh skupiny senátorů na zrušení části zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů obsahující úpravu solárního odvodu. Zároveň však zdejší soud opakovaně uvedl, že v některých případech může mít uvalení solárního odvodu na konkrétního výrobce elektrické energie tzv. rdousící efekt. A byť 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 těchto rozhodnutích je patrný předpoklad, že by při řádném uplatnění námitky likvidačního působení solárního odvodu na konkrétní subjekt takové dokazování být vedeno mělo.

[17] V nynějším případě krajský soud odmítl provést důkazy, kterými stěžovatel hodlal prokazovat likvidační dopad solárního odvodu postihující jeho majetkovou podstatu, s tím, že stěžovatel měl svá tvrzení prokázat již v řízení před finančními orgány. Některé důkazy navíc stěžovatel dle krajského soudu předložil až po lhůtě stanovené § 71 odst. 2 s. ř. s. Nedůvodnou shledal rovněž žalobní námitku, podle níž nebylo stěžovateli správcem daně umožněno prokázat rdousící efekt solárního odvodu, ačkoliv na něj ve správním řízení poukazoval. Jak první senát ověřil ze správního spisu, 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 pak nejenže stěžovatele nevyzvalo, aby toto své tvrzení doložil, ale ani se s danou odvolací námitkou ve svém rozhodnutí nijak nevypořádalo. Odkázalo pouze 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.

[18] Z judikatury Nejvyššího správního soudu k dokazování v daňovém řízení přitom 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).

[19] Pokud by tak platilo, že při řádném uplatnění námitky likvidačního působení solárního odvodu daňovým subjektem v řízení o stížnosti na postup plátce je na místě vést dokazování o možném rdousícím efektu odvodu, pak by napadené rozhodnutí žalovaného nemohlo obstát. Vzhledem k tomu, že se s tímto právním názorem (který již byl opakovaně v judikatuře Nejvyššího správního soudu vyjádřen) první senát neztotožňuje, byl nucen postupovat v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s.

[20] Níže jsou nejprve shrnuty právní názory vyjádřené k otázce posuzování rdousícího efektu solárního odvodu v dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu (**II.1**), následuje argumentace na podporu právního názoru, podle nějž není možné posuzovat rdousící efekt solárního odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce daně, a to ani v na něj navazujícím soudním řízení (**II.2**). Pokyn Ústavního soud k tomu, aby byly případné likvidační účinky solárního odvodu v konkrétních případech zohledňovány, je však dle prvního senátu možno splnit využitím jiných institutů, které stávající právní řád poskytuje (**II.3**).

[21] První senát dále jen na okraj podotýká, že nepřehlédl, že s účinností od 1. 1. 2013 byl zákon č. 180/2005 Sb. zrušen a nahrazen zákonem č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů. Konstrukce odvodu z elektřiny ze slunečního záření se však v novém zákoně v zásadě nezměnila.

II.1 Shrnutí právních názorů vyjádřených v dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu k otázce posuzování rdousícího efektu solárního odvodu

[22] Ve věci rozhodnuté rozsudkem ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 5/2013 – 35, v níž uplatnila stěžovatelka tvrzení o nemožnosti dosáhnout zákonem garantované doby návratnosti investice poprvé až v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud konstatoval, že krajský soud rozhodl o žalobě až více než půl roku po vydání nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, a tak stěžovatelka „*mohla v průběhu těchto takřka sedmi měsíců poukázat na tuto skutečnost, a umožnit tak krajskému soudu, aby se s ní vypořádal. Namísto toho však stěžovatelka zůstala pasivní, nestřežila řádně svá práva a neumožnila krajskému soudu zohlednit její konkrétní situaci.*" (b. [22] rozsudku). K obecnosti tvrzení stěžovatelky Nejvyšší správní soud uvedl: „*Stěžovatelka soudu svoji hospodářskou situaci nepopsala, neuvedla, jaké náklady vynaložila na pořízení fotovoltaické elektrárny, kolik stojí běžný provoz elektrárny, jaké náklady doposud vynaložila, jakými disponuje vlastními a cizími zdroji, v jakých lhůtách jsou splatné její závazky, jakých výnosů dosahuje atd. Na základě paušálního, nic neříkajícího tvrzení o tom, že v jejím případě nebude dodržena zákonem garantovaná doba návratnosti investice, nemůže Nejvyšší správní soud dospět k závěru o protiústavnosti aplikace odvodu z elektřiny ze slunečního záření na příjmy stěžovatelky*

(…) Bylo tedy plně na odpovědnosti stěžovatelky, aby předložila soudu v podrobnosti všechny údaje (z hlediska procesního jde o tvrzení), které by umožnily soudu zhodnotit aktuální hospodářskou situaci stěžovatelky a na tomto základě pak učinit závěr o ústavnosti podrobení příjmů stěžovatelky z výroby elektrické energie ze slunečního záření odvodu.“ (b. [23] a [24]). K důkazní povinnosti pak dodal, že na podporu svých tvrzení by stěžovatelka „*dále musela označit důkazní prostředky, které by měl soud dle jejího názoru provést (např. finanční plán podnikatelského záměru, účetní výkazy, dokumentace k závazkům stěžovatelky vůči třetím osobám apod.) a které jsou k dispozici*“. Ve splnění této povinnosti „*již v řízení před krajským soudem*“ dle zdejšího soudu nic stěžovatelce nebránilo (b. [25] a [26]).

[23] Obdobně lze odkázat na rozsudky ze dne 15. 8. 2013, č. j. 2 Afs 13/2013 – 28, anebo na rozsudky ze dne 23. 4. 2013, č. j. 7 Afs 104/2012 – 31 a č. j. 7 Afs 13/2013 - 25. Ve zmíněných rozhodnutích sedmého senátu Nejvyšší správní soud po konstatování, že stěžovatel v řízení před krajským soudem neuváděl žádné důvody, pro které by v jeho případě měl solární odvod likvidační účinky, obdobně jako ve výše citovaném rozsudku dodal, že od vydání nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 do vydání rozsudků krajského soudu uplynula dostatečná doba, v níž mohl stěžovatel „*poukázat na své případné existenční obtíže, aby tvrzené skutečnosti mohl krajský soud zohlednit. Místo toho zůstal pasivní a nestřežil tak řádně svá práva.*“

[24] Podobná argumentace zaznívá také v rozsudku ze dne 28. 3. 2013, č. j. 1 Afs 7/2013 – 33. Zde stěžovatelka navíc oproti předchozím věcem namítala, že žalovaný se ve správním řízení nedostatečně zabýval jejími majetkovými poměry. Dle stěžovatelky měl informace o jejích majetkových poměrech čerpat z vlastních evidencí, evidencí podřízených orgánů a jiných správních úřadů, čímž by zjistil, že placení odvodu pro ni může mít likvidační účinky. Tuto námitku shledal Nejvyšší správní soud nepřípustnou (poprvé byla uplatněna až v kasační stížnosti), ale *obiter dictum* dodal, že „*stěžovatelka ve své stížnosti na postup plátce daně poukazovala pouze obecně na neústavnost právní úpravy odvodu, nikoliv na nepříznivé hospodářské dopady, které v její majetkové sféře srážení odvodu plátcem daně aktuálně vyvolává. Finanční úřad posoudil stížnost stěžovatelky přesně v rozsahu uplatněných tvrzení ve vazbě na právní úpravu odvodu. Teprve v situaci, kdy by stěžovatelka poukázala na svoji specifickou hospodářskou situaci, by bylo lze uvažovat o tom, zda má být ohledně této skutečnosti vedeno dokazování.*“ (b. [32]). Ke shodné argumentaci viz také rozsudek ze dne 15. 5. 2013, č. j. 1 Afs 28/2013 – 40 (b. [29]).

[25] V podobném duchu se nese argumentace i v dalších věcech, v nichž se již námitky rdousícího efektu objevily v řízeních před krajskými soudy (a případně i ve správním řízení). Ve věci, v níž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 - 30, byla námitka rdousícího efektu solárního odvodu uplatněna ve správním řízení i v následném soudním řízení, v němž žalobkyně také navrhovala provedení důkazů k podpoře svého tvrzení (finanční analýza návratnosti investice, účetnictví). Zdejší soud postup krajského soudu, který navržené důkazy provést odmítl, aproboval. Argumentoval tím, že tvrzení stěžovatelky jsou obecná a že je nebyla schopna adekvátně doložit (finanční analýzu hodlala předložit až na počátku roku 2014 a účetnictvím nebylo momentálně možné prokázat, zda bude investice stěžovatelky splacena ve lhůtě 15 let od její realizace). Podle zmíněného rozsudku tak tvrzení, že nebude dosaženo návratnosti investice ve lhůtě 15 let, „*je tvrzením souhrnným, paušálním. Není z něho zřejmé, z jakých konkrétních skutečností vychází, tedy jaké byly náklady na pořízení investice, jak vysoké jsou tržby, jaké výše dosahují provozní náklady (včetně mzdových) apod. (…) Stěžovatelka by proto musela své souhrnné tvrzení komplexně doplnit o jednotlivá dílčí tvrzení, z nichž vyvěrá jí prezentovaný souhrnný závěr. Tato jednotlivá tvrzení by stěžovatelka musela prokázat, stejně jako to, že je vyloučeno, aby v horizontu 15 let došlo k navrácení proinvestovaných prostředků. Přitom je samozřejmě třeba také vážit, zda počínání stěžovatelky je ekonomicky racionální, odpovídá měřítku kladenému na řádného hospodáře. Ačkoliv je výroba elektřiny ze slunečního záření státem podporovaným sektorem, stále jde o podnikatelskou činnost. Pojmovým znakem jakékoliv podnikatelské činnosti je nést jistou míru rizika. Poskytnutí garance návratnosti*

investice neznamená, že by stát měl podnikatelským subjektům kompenzovat ztráty pramenící z jakéhokoliv jejich počínání. Teprve po zohlednění všech skutečností, z nichž některé soud vyjmenoval shora, je možné učinit skutkový závěr, zda aplikace odvodu z elektřiny ze slunečního záření znemožňuje dosáhnout v konkrétním případě návratnosti investice v zákonem garantované době. Následně, na základě řádně zjištěného skutkového stavu v potřebném rozsahu, lze přistoupit k právní úvaze o tom, zda je srážka odvodu z elektřiny ze slunečního záření v případě stěžovatelky v souladu s ústavním pořádkem." (b. [40]).

[26] Ve věci rozhodnuté rozsudkem ze dne 30. 7. 2013, č. j. 2 Afs 53/2013 - 27, byla sice námitka rdousícího efektu působícího vůči žalobci uplatněna až v řízení před krajským soudem a po lhůtě stanovené § 71 odst. 2 s. ř. s. Dle rozsudku to však bylo v pořádku, neboť se tak stalo v reakci na nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 17/11 [„*Z logiky věci nelze stěžovateli vytýkat, že proti dopadům zavedeného odvodu brojil s poukazem na celkový rozpor novelizovaného znění zákona s ústavním pořádkem a nesoustředil se pouze na jediný, Ústavním soudem následně definovaný případ, kdy by aplikace nové právní úpravy narážela na ústavní limity (…) Dle názoru zdejšího soudu tak není možné po stěžovateli spravedlivě požadovat, aby již ve stádiu daňového řízení argumentoval právě existencí specifických dopadů novelizované úpravy do jeho práv, tedy existencí konkrétních okolností, které Ústavní soud jako jediné označil za potenciálně problematické.*"]. Obdobně jako v rozsudku č. j. 1 Afs 36/2013 - 30 však Nejvyšší správní soud považoval stěžovatelovu argumentaci za nedostatečně určitou a navržené důkazy na neprůkazné: „*Ani v žalobě, ani následně v kasační stížnosti stěžovatel svou hospodářskou situaci blíže nepopsal, neuvedl, jaké náklady vynaložil na pořízení FVE, kolik stojí běžný provoz elektrárny, jaké náklady doposud vynaložil, jakými disponuje vlastními a cizími zdroji, v jakých lhůtách jsou splatné jeho závazky, jakých výnosů dosahuje atd. Odkaz na vlastní účetnictví či analýzu návratnosti investice (která, jak vyplynulo z kasační stížnosti, má být k dispozici až v roce 2014), hodnotí zdejší soud jako příliš obecný, široký a v konečném důsledku nic neprokazující. Nelze přehlédnout, že od doby vydání předmětného nálezu do podání žaloby uplynulo více než půl roku, což je dle mínění zdejšího soudu doba dostatečná pro to, aby se stěžovatel alespoň pokusil zpracovat finanční analýzu, jejíž součástí bude (pochopitelně jen) odhad budoucích peněžních toků. Otázkou působení odvodu na finanční situaci stěžovatele se proto nelze zabývat detailněji, neboť stěžovatel nevznesl konkrétní tvrzení (…)*".

[27] Obdobnou situaci, kdy námitka rdousícího efektu ve vztahu k žalobkyni, spolu s návrhem na provedení dokazování znaleckým posudkem, byla uplatněna v doplnění žaloby učiněném po lhůtě dle § 71 odst. 2 s. ř. s., posoudil mírně odlišně sedmý senát (z hlediska posouzení otázky, kterou první senát předkládá rozšířenému senátu, je však tento judikaturní rozkol nepodstatný). Ve věci, v níž krajský soud zamítl návrh na doplnění dokazování s tím, že námitku rdousícího efektu žalobkyně neuplatnila ani ve správním řízení, ani ve lhůtě k uplatnění žalobních bodů, sedmý senát uvedl, že „*krajský soud postupoval v souladu se zákonem, nepřistoupil-li na důkazní návrh stěžovatelky. Měla-li stěžovatelka za to, že je pro ni odvod likvidační, bylo na ní, aby tuto okolnost namítala a současně prokazovala v daňovém řízení (srov. § 92 daňového řádu), a to již v řízení o stížnosti na postup plátce (§ 237 daňového řádu), či v následném odvolacím řízení (§ 109 a násl.; § 15 odst. 4 daňového řádu), nebo ve zcela samostatném řízení (§ 156 daňového řádu). Stěžovatelka se tak mohla uvedenými způsoby účinně domáhat u správce daně (žalovaného) úlevy v placení odvodu – např. ve formě posečkání úhrady daně podle § 156 daňového řádu. Tento postup však stěžovatelka nezvolila, a proto nemohl mít úspěch její důkazní návrh.*" (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 9/2013 - 25; obdobně viz také rozsudek č. j. 7 Afs 29/2013 - 29).

II.2 Nemožnost posouzení rdousícího efektu solárního odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce daně

[28] Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 neshledal část zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů upravující odvod z elektřiny ze slunečního záření v obecné rovině protiústavní. 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 složitě*" (bod 88. nálezu).

[29] Ústavní soud sice zdůraznil, že zohlednění faktických účinků, které na regulovaném trhu se sluneční elektřinou solární odvod vyvolává a které se projevují neschopností výrobců dostát svým jinak průběžně plněným závazkům, jež byly nastaveny ještě před účinností napadeného zákona, je primárně úkolem zákonodárce. Po něm tak lze vyžadovat „*zajištění mechanismu, jenž umožní individuální přístup k výrobcům, kteří, i kdyby při zvážení podnikatelského rizika předvídali přijetí určitých restrikcí v budoucnu, nemohli předvídat jejich konkrétní podobu a okamžité účinky*" (bod 89. nálezu). Skutečnost, že zákonodárce zůstal v reakci na citovaný nález nečinný, nicméně nezbavuje obecné soudy povinnosti vykládat stávající právní předpisy způsobem, který umožní eventuálním likvidačním účinkům solárního odvodu účinně předcházet.

[30] Vyvstává proto otázka, jak vyložit uvedený příkaz Ústavního soudu, aby obecné soudy udělaly „*vše pro spravedlivé řešení*". Jinak řečeno, v jakém řízení má ke zhodnocení ústavnosti aplikace solárního odvodu v konkrétních případech docházet? V dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu je vyjádřen – přinejmenším nepřímo – 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. Případně je v některých rozhodnutích odkazováno rovněž na řízení o posečkání úhrady daně podle § 156 daňového řádu (blíže viz rozbor v části II.1 výše).

[31] Možné řešení v podobě využití posledně uvedené možnosti, tj. institutu posečkání úhrady daně, naznačil v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 Ústavní soud (viz zejména bod 89. nálezu). A ačkoliv ani toto řešení není prosto problémů, považuje jej první senát za příhodnější. Dosavadní judikatura zdejšího soudu (na které se první senát, nutno dodat, také podílel) totiž nedomyslela všechny konsekvence, které by prokazování rdousícího efektu solárního odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce daně mělo.

[32] Předně, i kdyby správce daně v řízení o stížnosti na postup plátce daně provedl dokazování ohledně likvidačního působení solárního odvodu na poplatníka odvodu a dospěl k závěru, že v daném případě má odvod rdousící efekt, stejně by nemohl z tohoto důvodu stížnosti vyhovět. Správce daně totiž v uvedeném řízení může toliko hodnotit, zda byl postup plátce daně v souladu se zákonem. Ten přitom stanoví povinnost srazit nebo vybrat odvod kategoricky, nepřipouští v tomto ohledu žádné výjimky. Dovozovat, že v případě, kdy má likvidační účinek, nemusí být odvod sražen či vybrán, tak nelze ani za užití ústavněkonformního výkladu. Bylo by tak v příkrém rozporu s imperativem stanoveným v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (podle nějž lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví), kdyby si správce daně činil úvahu o tom, že platná a účinná zákonná úprava solárního odvodu, se v konkrétním případě nemá aplikovat (nebo aplikovat jen částečně, podle intenzity působení

rdousícího účinku v konkrétním případě). Takový postup by představoval v demokratickém právním státě nepřípustný zásah do dělby moci mezi legislativou a exekutivou.

[33] Navíc, správce daně by naznačeným postupem zřejmě mohl přistoupit pouze k jakési modifikaci výše odvodu dotčeného poplatníka, a to v míře, která by na jednu stranu eliminovala rdousící efekt odvodu vůči tomuto subjektu, ale zároveň by jej nepřípustně nezvýhodnila vůči jeho konkurentům na trhu se solární energií. Není přitom vůbec zřejmé, z jakých kritérií by měl při úvaze o takové modifikaci odvodu vycházet (vzhledem k naprosté absenci zákonného podkladu pro tuto úvahu). Kdyby byl správci daně umožněn uvedený postup, znamenalo by to, že by se mu v dané oblasti otevřel velmi těžko kontrolovatelný prostor pro libovůli.

[34] Nejvyšší správní soud již sice ve své judikatuře dovodil, že soud, který dospěje k přesvědčení, že nemůže v konkrétním případě vydat rozhodnutí, které by obstálo v testu ústavnosti za přímého použití jednoduchého práva, a zároveň k vytčenému cíli nedospěje postupem podle čl. 95 odst. 2 Ústavy ČR ani ústavně konformním výkladem zákona, má povinnost přímo aplikovat normu ústavní. Zároveň konstatoval, že povinnost nalézt takový způsob řešení, který bude souladný s ústavními normami, stíhá také správní orgány (srov. rozsudek ze dne 13. 6. 2008, č. j. 2 As 9/2008 – 77). Podmínky k takovému postupu však z povahy věci budou dány jen zcela výjimečně. V citované věci takto Nejvyšší správní soud dovodil rozšíření výjimek z vázanosti soudu důvody kasační stížnosti nad jejich rámec zakotvený v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. (což je norma procesněprávní) z čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (což je norma hmotněprávní povahy). Argumentoval přitom rovněž tím, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Uvedený postup (tj. přímou aplikaci ústavních norem) tak v nynějším případě nelze užít, protože povinnost srazit či vybrat solární odvod je hmotněprávní povahy.

[35] Ze stejných důvodů nemůže hodnotit, zda je solární odvod vůči konkrétnímu poplatníkovi likvidační, a zavázat finanční orgány k tomu, aby vyhověly jeho stížnosti, ani správní soud v soudním řízení navazujícím na řízení o stížnosti na postup plátce daně. Soudce je při svém rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu (čl. 95 odst. 1 Ústavy). Jak již přitom bylo uvedeno výše, zákonná úprava neposkytuje prostor pro takový ústavněkonformní výklad, na jehož základě by soud mohl k uvedenému postupu v rámci nalézacího řízení správní orgány zavázat, v úvahu nepřichází ani předložení věci Ústavnímu soudu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy, neboť Ústavní soud již soulad příslušných zákonných ustanovení s ústavním pořádkem posuzoval, a vyloučeno je v tomto případě konečně také rozhodnutí o tom, že zákonné normy nemají být v konkrétní věci aplikovaný z důvodu přímé aplikace ústavních norem.

[36] Pro případ, že se rozšířený senát ztotožní s právním názorem prvního senátu v této otázce, zároveň první senát (ve snaze dostát výše uvedeným pokynům adresovaným Ústavním soudem obecným soudům) navrhuje řešení, které umožní předejít eventuálním likvidačním účinkům solárního odvodu využitím jiných institutů daňového práva.

II.3 Možné využití institutů posečkání daně a prominutí daně

[37] Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 naznačil možný výklad ustanovení § 156 a 157 daňového řádu, který by eventuálním likvidačním účinkům solárního odvodu mohl předejít. Podle Ústavního soudu tak je „*povinností správce daně vytvořit koordinované praktické postupy směřující v odůvodněných případech k výběru odvodu výběrem, nikoliv srážkou, ze strany plátce odvodu, a to s cílem umožnit daňovému poplatníkovi přístup k institutům posečkání, rozložení úhrady daně na splátky či prodloužení lhůty. V konkrétní rovině má tento postup za cíl umožnit provozovateli FVE překlenout období,*

kdy by se z důvodu nedostatku volných prostředků (cash flow) způsobeného placením odvodu nebyl schopen udržet v podnikatelském prostředí a byl by nucen své podnikání ukončit".

[38] Zohlednění individuální situace jednotlivých poplatníků solárního odvodu za pomocí institutu posečkání daně je právně možné (na rozdíl od stížnosti na postup plátce daně), byť je v praxi obtížně uplatnitelné. To je patrné již z uvedeného nálezu Ústavního soudu, respektive z citace vyžádaného stanoviska Ministerstva financí obsažené v b. 89 nálezu.

[39] Hlavní komplikaci představuje skutečnost, že správce daně může povolit posečkání úhrady daně (popřípadě rozložení její úhrady na splátky) na žádost daňového subjektu, tj. v daném případě poplatníka solárního odvodu (pokud k němu správce daně nepřistoupí z úřední povinnosti), avšak plátcem odvodu je odlišný subjekt od poplatníka. K tomu, aby bylo možno institut posečkání daně vůbec užít, by tak poplatník musel docílit toho, aby plátce odvodu v jeho případě namísto srážky uplatnil možnost odvod od poplatníka vybrat. Tato konstrukce by umožnila plátci odvodu poplatníkovi vyplatit výkupní cenu nebo zelený bonus bez toho, aby z nich srazil odvod, a pokud by plátce odvodu docílil posečkání úhrady, mohl by posečkat s výběrem odvodu od poplatníka. Praktická uplatnitelnost tohoto postupu je tak závislá na ochotě plátce daně ke kooperaci. Ta přitom může být omezena například obavou plátce daně z toho, zda v budoucnu nebude muset nést náklady spojené s vymáháním výběru odvodu od poplatníka (poté, co pominou důvody k posečkání s jeho úhradou). K eliminaci uvedeného rizika by tak judikatura zřejmě musela dovodit, že pokud plátce daně bude postupovat naznačeným způsobem, zprostí se povinnosti v budoucnu odvést solární odvod a vymáhat příslušnou částku zpět na poplatníkovi s tím, že odvod od výrobce elektrické energie bude vybírat (a případně po něm vymáhat) přímo správce daně.

[40] Protože promítnutí a zohlednění likvidačních účinků solárního odvodu není možné v nalézací rovině při správě daní (viz část II.2 usnesení) a ač je možné, je zároveň velmi nepraktické v rovině platební prostřednictvím užití § 156 a 157 daňového řádu, předestírá předkládající senát další představitelné řešení, které dosud nebylo v rozhodnutích zdejšího soudu zvažováno.

[41] První senát poukazuje na mimořádný instrument prominutí daně, pomocí nějž může ve zvláštních a výjimečných případech exekutiva od vybrání daně upustit. Jeho úprava je obsažena v § 259 a 260 daňového řádu.

[42] Podle § 260 daňového řádu může ministr financí z moci úřední, pokud jde o daně, které spravují jím řízené správní orgány, zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně mj. při mimořádných událostech. Takovou mimořádnou událostí může být zcela jistě i naplnění předpokladu rdousícího efektu u poplatníků solárního odvodu, vyjádřeného Ústavním soudem. První senát je zároveň názoru, že apel Ústavního soudu na exekutivu, aby vytvořila „*koordinované praktické postupy*" směřující v odůvodněných případech ke zmírnění likvidačních důsledků solárního odvodu, byť byl vysloven ve vztahu k institutu posečkání daně, lze vztáhnout i na institut prominutí daně.

[43] Právní úprava umožňuje ministru financí vydat opatření zveřejněné ve Finančním zpravodaji, v němž by popsal množinu daňových subjektů a důvody pro prominutí (i částečné) jejich daňových povinností za předpokladu, že prokážou, že solární odvod má rdousící efekt právě v jejich případě. Situace by byla obdobná, jako kdyby ministr financí touto metodou prominul daň či její díl daňovým subjektům stiženým povodněmi. V praxi by situace vypadala tak, že daňová povinnost, či její část, by byla prominuta tomu, kdo by prokázal likvidační důsledky plynoucí z uplatnění předmětných ustanovení zákona. Ministr by poté daň (či její část)

buď prominul, anebo neprominul a v takovém případě by byl nucen zastavit řízení [dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Rozhodnutí o zastavení řízení by následně podléhalo soudnímu přezkumu.

[44] Rovněž § 259 daňového řádu umožňuje za určitých podmínek prominout daň (a to i poté, co došlo již k její úhradě). Tento instrument by byl právně „nejčistší“ cestou k prominutí daně vyměřené podle zákona, leč dopadající rdousícím způsobem na jednotlivce. Předpokladem by však 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. Bylo by tedy na zákonodárci, aby stanovil orgánu veřejné moci (ať již kterémukoliv stupni správce daně) pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň.

III.
Otázka předložená rozšířenému senátu

[45] Ze shora uvedených důvodů je věc v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. předkládána rozšířenému senátu k zodpovězení této otázky:

Mohou se finanční orgány v řízení o stížnosti na postup plátce daně (dle § 237 daňového řádu) věcně zabývat námitkou, podle níž má odvod z elektřiny ze slunečního záření vůči konkrétnímu poplatníkovi odvodu rdousící efekt, nebo je třeba k předejití eventuálním likvidačním účinkům odvodu (v intencích závěrů vyslovených Ústavním soudem v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11) využít jiných institutů daňového práva (posečkání daně dle § 156 daňového řádu, případně prominutí daně dle § 259 a 260 daňového řádu)?

První senát si současně dovoluje požádat rozšířený senát o přednostní vyřízení této věci s ohledem na zásadní dopad, který rozhodnutí rozšířeného senátu bude mít do velkého množství řízení vedených nyní ve správním soudnictví.

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné. Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, JUDr. Karel Šimka, JUDr. Jaroslav Vlašín, JUDr. Barbara Pořízková, JUDr. Jiří Palla, JUDr. Michal Mazanec a JUDr. Zdeněk Kühn. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení. Účastníci se dále mohou ve lhůtě jednoho týdne od doručení tohoto usnesení vyjádřit k otázkám předloženým rozšířenému senátu.

V Brně dne 23. října 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu