



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Moravia Green Power, s. r. o.** se sídlem K. Mašity 409, Všenory, okres Praha – západ, zastoupený Mgr. Ivem Kroužkem, advokátem se sídlem K. Mašity 409, Všenory, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 7. 2013, č. j. 10 Af 620/2012 – 64,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 10. 7. 2013, č. j. 10 Af 620/2012 - 64, zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 12. 11. 2012, č. j. 8323/12-1200, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 18. 9. 2012, č. j. 431436/12/077910302673, jímž byla zamítnuta stížnost stěžovatele na postup plátce daně (společnost E.ON Distribuce, a. s.) při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření podle ust. § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o podpoře výroby elektřiny“). Krajský soud v odůvodnění rozsudku poukázal na platnou právní úpravu obsaženou v zákoně č. 402/2010 Sb., kterým byl novelizován zákon o podpoře výroby elektřiny s tím, že při posouzení převážné části žalobních námitek postupoval podle nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kterým byl zamítnut návrh na zrušení některých ustanovení zákona o podpoře výroby elektřiny. S ohledem na tento nálezh dospěl krajský soud k závěru, že stěžovatelova námitka ohledně nesouladu zákona č. 402/2010 Sb. s ústavním pořádkem a s principem zákazu retroaktivity je nedůvodná. Ze smlouvy o dodávce elektřiny vyrobené z obnovitelného zdroje a fakturace pro distribuční společnost je zřejmé, že stěžovatel dodal distribuční společnosti elektřinu vyrobenou ze slunečního záření a tím se stal poplatníkem odvodu a distributor plátcem daně. Jestliže plátce daně srazil odvod a odvedl jej správci daně, pak

postupoval zcela v souladu se zákonem. Odvod se vybírá srážkou podle hlavy VI. zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a poplatník odvodu má možnost podat jako opravný prostředek stížnost na postup plátce daně podle ust. § 237 daňového řádu. Postupoval-li plátce odvodu v souladu se zákonem, jsou rozhodnutí finančních orgánů obou instancí o stížnosti stěžovatele na postup plátce věcně správná. Proto nelze přisvědčit žalobnímu bodu o nesprávném právním posouzení věci. Z odůvodnění citovaného nálezu Ústavního soudu lze dovodit, že solární odvod se nepříčí zásadám daňového práva. Finanční orgány jsou povinny řídit se zákonnými předpisy, což vyplývá z ust. § 5 odst. 1 daňového řádu. Ústavní soud se zabýval rentabilitou fotovoltaických elektráren a ani v tomto ohledu neshledal, že by právní úprava odvodu ze solární energie, se zřetelem ke zjištění uvedeným v odůvodnění nálezu, porušovala zásadu únosnosti. Je-li právní úprava zavádějící zdanění příjmů dosažených z výroby a prodeje solární energie ústavní, nemohlo dojít k porušení zásady primárně fiskálního účelu zdanění. Z citovaného nálezu Ústavního soudu také vyplývá, že v obecné rovině byl po zavedení odvodu zachován poměr nákladů na pořízení fotovoltaické elektrárny a očekávaných výnosů, a to vzhledem k tomu, že došlo nejen ke zvýšení daňové zátěže daňových subjektů zavedením odvodu, mezi které patří i stěžovatel, ale zároveň se v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010 snížily pořizovací náklady na fotovoltaickou elektrárnu, v důsledku čehož zůstala zachována podpora využití obnovitelných zdrojů. K úspěchu žaloby tak musí být mimo jiné prokázáno, že 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 zabýval. Stěžovatelem předestřenu situací však tvrzené okolnosti prokázány nejsou. Jak rovněž vyplývá z citovaného nálezu Ústavního soudu, je při individuálním posouzení každého případu nutno vzít v úvahu i určitou míru podnikatelského a ekonomického rizika výroby elektřiny ve fotovoltaické elektrárně. V každém jednotlivém případě je nutno zohlednit i povinnost podnikatele nastavit své cash flow tak, aby se mohl vyrovnat se změnami podmínek na trhu, neboť jak plyne z citovaného nálezu Ústavního soudu, nelze spoléhat na to, že výši poskytované podpory zákonodárce v průběhu času nepřehodnotí, stejně jako je nutno počítat se změnami výkupní ceny elektřiny. K tomu, aby stěžovatel mohl úspěšně uplatnit své námitky, že některé z ustanovení právní úpravy odvodu bylo na něj aplikováno nezákonně či protiústavně, musí dát správci daně, potažmo odvolacímu orgánu, možnost zabývat se jeho situací a tvrzeními, které je povinen i řádně doložit. Stěžovatel mohl již ve stížnosti na postup plátce daně, popř. v řízení o odvolání, prokázat, že se v jeho případě jedná o likvidační efekt („rdousící efekt“) odvodu ve smyslu závěrů Ústavního soudu. To však neučinil. Nemůže tak jít k tíži správního orgánu, jehož postup soud přezkoumává, jestliže argumentace likvidačními účinky odvodu nebyla uplatněna. Stěžovatel 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. Z tohoto důvodu krajský soud konstatoval, že stěžovatel neprokázal, že je to právě on, na jehož věc je třeba nahlížet jinak, než na ostatní poplatníky odvodu, pro jím tvrzené, leč nepodložené likvidační, účinky této daně. Pokud stěžovatel hodlal tvrdit, že na něho bylo ustanovení právní úpravy odvodu aplikováno nezákonně, měl již před daňovými orgány konkrétními důkazy prokázat, že se v jeho případě jedná o rdousící efekt odvodu a nikoliv uplatnit tyto námitky až v řízení soudním. Soud totiž podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Proto podle krajského soudu finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem. Napadené rozhodnutí je věcně správné a netrpí vadami, na které stěžovatel v žalobě poukazoval.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že v řízení

pokračování

před krajským soudem předložil další důkazy k likvidačnímu dopadu solárního odvodu, které krajský soud se zdůvodněním, že je měl předložit v řízení před správním orgánem, neprovedl, a v důsledku nesprávných skutkových závěrů, podle nichž stěžovatel neprokázal likvidační účinky solárního odvodu, dospěl k nesprávnému posouzení právní otázky zákonnosti a ústavnosti solárního odvodu, a tudíž i nezákonnému rozsudku. Krajský soud navíc stěžovateli sdělil, že se tvrzeními a důkazy uvedenými v jeho doplňujícím vyjádření ze dne 9. 7. 2013 nebude zabývat, neboť byla sdělena soudu po lhůtě podle ust. § 72 odst. 1 a § 71 odst. 2 s. ř. s. Závěry krajského soudu jsou však nesprávné a nejsou v souladu se zákonem a základními principy danými Ústavou, když stěžovatel předloženými důkazy prokázal likvidační dopad solárního odvodu, který tak v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod postihuje jeho majetkovou podstatu, a je v rozporu s principy podle čl. 17 odst. 1 Listiny EU, zasahuje do práva na ochranu proti zásahu do pokojného užívání majetku podle čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, a do práva na svobodu podnikání podle čl. 26 Listiny základních práv a svobod a čl. 16 Listiny EU. V souvislosti s výše uvedeným je stěžovatel zároveň přesvědčen, že rozsudek je nesrozumitelný a nepřezkoumatelný, pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Krajský soud s odkazem na judikaturu sděluje, že aby mohl vyhovět nároku stěžovatele, musel by popsat hospodářskou situaci, uvést jaké náklady vynaložil na pořízení fotovoltaické elektrárny, kolik stojí provoz, apod. Stěžovatel je přesvědčen, že veškerá výše popsaná tvrzení a důkazy předložil v žalobě, přičemž soudy jsou povinny vypořádat se i s nově navrženými důkazními prostředky, neboť v případě jejich odmítnutí by řízení zatížily vadou. Ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. neukládá soudu povinnost vycházet ze zjištěného skutkového a právního stavu, nýbrž pouze ze stavu, který existuje v době rozhodování správního orgánu, a vyplývá z něj tedy, že důkazy nemusí být poskytnuty nezbytně již ve správním řízení. Navíc stěžovatel od počátku zahájení správního řízení ve svých stížnostech a odvoláních argumentoval likvidačním dopadem solárního odvodu, v jehož důsledku se již v době vydání napadeného správního rozhodnutí nacházel na hranici ekonomické likvidace, když společnost vykazovala hospodářskou ztrátu. V intencích výše uvedeného tudíž v žalobě neuváděl žádná nová skutková tvrzení, a navrženými důkazy prokazoval jen skutečnosti existující ke dni vydání rozhodnutí správního orgánu. V rozporu se svou povinností vyložit v rozsudku, které skutečnosti má soud za prokázané a které nikoliv, jakými úvahami se při provádění důkazů řídil, a proč neprovedl i další důkazy, stanovenou v ust. § 64 s. ř. s. ve vazbě na § 157 odst. 2 o. s. ř., krajský soud v rozsudku pouze uvedl, že *„Žalobkyně nepředložila takové důkazy, z nichž by bylo možno dovodit, že některé z ustanovení právní úpravy bylo aplikováno takovým způsobem, že má likvidační povahu“*. Podle stěžovatele však navrhování důkazů, které mají podpořit tvrzení uvedená v žalobě, nelze považovat za rozšíření žaloby, a není proto omezeno lhůtou stanovenou v ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s. V předmětném vyjádření navíc stěžovatel krajskému soudu nesdělil o likvidačním dopadu žádné nové skutečnosti. Pouze zaslal krajskému soudu podrobnější vyjádření k údajům plynoucím z účetní závěrky za rok 2011, které však v obecnější rovině prezentoval již v žalobě. Účetní závěrku za rok 2012 neměl v době podání žaloby k dispozici, nicméně jejím předložením opět neuvádí žádné nové žalobní body, když již v žalobě soudu sdělil, že *„...za letošní účetní období v důsledku zavedení Solárního odvodu opětovně očekává záporný hospodářský výsledek“*, a předložením účetní závěrky toto tvrzení pouze doložil. S. ř. s. přitom, na rozdíl od rozšíření žaloby, neupravuje lhůtu, kterou by účastníky řízení omezoval v navrhování důkazů. S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel namítal, že krajský soud pochybil, když k jeho upřesňujícímu vyjádření ze dne 9. 7. 2013 nepřihlédl. V žalobě i vyjádření přitom stěžovatel řádně popsal a doložil svou hospodářskou situaci, uvedl, jaké náklady vynaložil na pořízení fotovoltaické elektrárny, kolik stojí provoz a další skutečnosti. Z uvedených skutečností a důkazů je pak zřejmé, že primární příčinou špatné finanční kondice stěžovatele je pouze zavedení solárního odvodu, který postupně vede k likvidaci jinak prosperující společnosti. V důsledku uvedených procesních pochybení a nesprávných skutkových závěrů však krajský soud dospěl k nesprávnému posouzení zákonnosti a ústavnosti solárního odvodu, a tudíž i nezákonnému rozsudku. I když stěžovatel dostatečně

popsal skutkový stav ve stížnostech i odvoláních, finanční ředitelství jej ve svém rozhodnutí zcela přešlo, aniž by ho případně vyzvalo ve smyslu příslušných ustanovení daňového řádu k doplnění tvrzení nebo důkazů. Stěžovateli tak nebylo správcem daně umožněno prokázat rozhodné skutečnosti. Proto finanční ředitelství zatížilo řízení vadou, která mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení, případně sám ve věci rozhodl podle ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že se plně ztotožňuje s právním posouzením věci, které učinil krajský soud. Podstata sporu je stěžovatelem namítaná protiústavnost výběru srážkové daně na základě ust. § 7a zákona o podpoře výroby elektřiny. Pokud je správním orgánům obou stupňů vytýkáno, že postupovaly v souladu se zákonnou úpravou, nicméně podle stěžovatele v rozporu s ústavními principy, je tento jeho závěr nutno odmítnout, a to zejména za situace, kdy normativní vyjádření umožňuje nepochybný a jednoznačný gramatický výklad. V daném případě nedošlo ani ke konkurenci výkladových metod právní normy, aby tak v úvahu přicházel alespoň test proporcionality ústavně šetrného výkladu normy. Pro orgány moci výkonné je nutno zcela odmítnout možné spekulativní úvahy o protiústavnosti jednotlivých a explicitních ustanovení zákonů, a to až do té doby, než jsou tato pro protiústavnost zrušena. Tato skutečnost nenastala. Nehledě ke skutečnosti, že souvisejícími otázkami, které nastoluje stěžovatel, se Ústavní soud zabýval v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kdy shledal ústavní konformitu odkazovaného ustanovení zákona o podpoře výroby elektřiny. Moc výkonná, ale i moc soudní, je z těchto pohledů (v nálezu obsažených), závěry Ústavního soudu vázána, stejně jako je (byla) vázána platnou (konformní) úpravou zákonnou, jež neumožňovala odlišný právní výklad než ten, jenž byl zvolen a aplikován v daném případě. Tento výklad a úmysl (konstatování stavu) jednoznačně našel správně odraz v napadeném rozsudku krajského soudu. Ve smyslu výše uvedeného považuje Odvolací finanční ředitelství nadále právní úvahu a závěry krajského soudu a jeho rozsudek za zcela správné. Z výše uvedených důvodů proto navrhlo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Klíčovou právní otázkou je v dané věci posouzení, zda lze konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně nebo v navazujícím soudním řízení a zda je tvrzení a doložení těchto dopadů součástí důkazního břemena stěžovatele nebo je povinností správce daně či soudu v řízení o žalobě.

Nejvyšší správní soud již v mnoha svých rozsudcích konstatoval, že úprava solárního odvodu je v obecné rovině v souladu s ústavním pořádkem. Vycházel přitom z nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, jímž Ústavní soud zamítl návrh na zrušení části zákona o podpoře výroby elektřiny obsahující úpravu solárního odvodu. Zároveň Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, že v některých případech může mít uvalení solárního odvodu na konkrétního výrobce elektrické energie rdousící efekt (srov. 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; ze dne 23. 4. 2013, č. j. 7 Afs 104/2012 – 31 a č. j. 7 Afs 13/2013 – 25, všechny dostupné na www.nssoud.cz). I když 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 rozsudcích je patrný předpoklad, že by při řádném uplatnění námitky

pokračování

likvidačního působení solárního odvodu na konkrétní subjekt takové dokazování mělo být vedeno.

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 soudním řízení, které na ně navazuje:

„[38] Stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcí 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. Bylo by absurdní klást na plátce povinnost, nota bene bez jakékoliv psané právní úpravy, aby sám posuzoval likvidační účinky solárního odvodu na poplatníka.

[39] 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. 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, což ostatně konstatoval v bodu 89 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 sám Ústavní soud. Bylo by z ústavního hlediska a s ohledem na požadavky dělby moci přinejmenším problematické, aby neexistenci psané právní úpravy nahradila bez dalšího moc soudní.“

Vedle toho je podle rozšířeného senátu pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně podle ust. § 260 v návaznosti na § 259 daňového řádu:

„[56] Rozhodnutí o prominutí solárního odvodu je za stávající zákonné úpravy jediným institutem, jebož prostřednictvím výkonná moc dostojí výslovnému pokynu Ústavního soudu a splní tak povinnost uplatnit individuální přístup k jednotlivým výrobcům, kteří se nacházejí ve výjimečné situaci předvídané nálezem sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Úvaha ministra financí, zda takové rozhodnutí vydat či nevydat, se proto nemůže odebrávat ve sféře „absolutního“ správního uvážení.“

S ohledem na právní názor vyslovený v citovaném usnesení zamítl krajský soud důvodně žalobu stěžovatele, neboť v obecné rovině je úprava solárního odvodu v souladu s ústavním pořádkem a v konkrétní rovině nemohly správní orgány v řízení o stížnosti na postup plátce daně zohlednit dopady solárního odvodu na stěžovatele. Nemohl tak učinit ani krajský soud v řízení o žalobě. Chybný je oproti tomu závěr krajského soudu, že stěžovatel měl uplatnit námitku rdousícího efektu solárního odvodu již v řízení o stížnosti na postup plátce daně. Přes tento dílčí nesprávný závěr, který je třeba korigovat s ohledem na závěry vyslovené rozšířeným senátem v citovaném usnesení, je však napadený rozsudek věcně správný. Proto nebyl na místě takový postup, který navrhl stěžovatel, tj. zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť další postup krajského soudu by spočíval jen v tom, že by vydal nový rozsudek se shodným výrokem a pouze částečně jiným odůvodněním. Důvodnost kasační stížnosti by pak fakticky spočívala v tom, že by část odůvodnění rozsudku krajského soudu byla nahrazena závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 23/2005 - 93, publ. pod č. 781/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 19. 1. 2006, č. j. 2 Afs 100/2005 - 106, případně usnesení

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, v jehož světle je třeba uvést, že důvody, na nichž stojí napadený rozsudek krajského soudu, jsou dostatečným podkladem pro jeho výrok a převažují nad důvody, které neobstály).

Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Učinil tak postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a Odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 27. února 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu