



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšera a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Solar Mrákov s. r. o.**, se sídlem Starý Klíčov 143, Mrákov, zastoupeného Mgr. Michalem Sobotou, advokátem se sídlem Římská 14, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 16. 12. 2011, čj. 11796/11-1200-506330, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 11. 2013, čj. 15 Af 77/2012 – 41,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Děčíně rozhodnutími ze dne 7. 7. 2011, čj. 132879/11/178913501506, čj. 132875/11/178913501506, čj. 132870/11/178913501506, čj. 132862/11/178913501506, ze dne 17. 8. 2011, čj. 151700/11/178913501506, ze dne 8. 9. 2011, čj. 158603/11/178913501506, a ze dne 12. 10. 2011, čj. 166987/11/178913501506, zamítl stížnosti žalobce na postup plátce daně - společnosti ČEZ Distribuce, a. s. při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „solární odvod“) podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podpoře“).

[2] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 11. 12. 2011, čj. 11796/11-1200-506330, zamítlo odvolání žalobce proti uvedeným rozhodnutím o stížnostech žalobce.

II.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství u Krajského soudu v Ústí nad Labem. Soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 13. 11. 2013, čj. 15 Af 77/2012 – 41.

[4] Krajský soud při posuzování tvrzené protiústavnosti solárního odvodu zakotveného v § 7a - § 7i zákona o podpoře plně vyšel z nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, ve kterém se Ústavní soud vyjádřil k jednotlivým argumentům vzneseným žalobcem. Podle Ústavního soudu byly ve věci splněny podmínky pro aplikaci nepravé retroaktivity. U zařízení uvedených do provozu v letech 2009 a 2010 došlo pouze k dočasnému ovlivnění míry zisku způsobené zvýšením nákladů o povinnost solárního odvodu. Systém podpory a principy stanovování regulovaných cen nadále zaručují podmínky, aby investoři dosáhli návratnosti investice do 15 let. V posuzované době došlo k významnému zvýhodnění nově budovaných fotovoltaických elektráren oproti ostatním druhům obnovitelných zdrojů. Ústavní soud proto dospěl k závěru, že pokud zákonodárce zavedl odvod pouze ve vztahu k výrobcům solární energie, postupoval racionálně a ústavně konformně.

[5] K tomu, aby žalobce mohl před soudem úspěšně namítat, že solární odvod byl u něj vybrán nezákonně či protiústavně, musí dát správci daně možnost zabývat se jeho situací a svá tvrzení řádně doložit. Žalobce musí již ve stížnosti na postup plátce daně podle § 237 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, potažmo v odvolacím řízení prokázat, že odvod má v jeho případě rdousící efekt. Žalobce nemůže, a to i se zřetelem na § 75 odst. 1 s. ř. s., ponechat dokazování těchto skutečností až na soudní řízení.

[6] Žalobce nejprve požádal plátce daně o vysvětlení, proč mu nebyly proplaceny celé faktury s tím, že neakceptuje odkaz na postup dle § 7a zákona o podpoře. Následně ve svých stížnostech uvedl, že postup plátce daně je diskriminační a v rozporu se základními zásadami daňového práva. V odvoláních proti rozhodnutím správce daně o stížnostech zpochybnil ústavnost solárního odvodu. Žalobce ve správním řízení netvrdil ani neprokázal, že právní úprava odvodu byla v jeho případě aplikována s likvidačními následky a že se jeho případ zásadně liší od ostatních poplatníků. Krajský soud poznamenal, že jeho úkolem není nahradit správní orgán v jeho odborné dozorové kompetenci, ale naopak posoudit, zda řádně a úplně zjistil skutkový stav.

III.

[7] Proti rozsudku krajského soudu brojil žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Stěžovatel odmítl závěr krajského soudu, že v daňovém řízení neprokázal porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a že zavedení tzv. solární daně má vůči němu rdousící efekt. Nesouhlasí ani s tím, že finanční úřad může posuzovat soulad nálezu Ústavního soudu se zákonem a soulad právních norem s ústavním pořádkem. Soud aplikoval na posuzovanou věc nesprávný právní předpis. Ustanovení § 14 a násl. zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů je v rozporu s § 12 odst. 1 písm. b) tohoto zákona. Aplikací prvně uvedeného ustanovení jsou porušována ústavně zaručená práva stěžovatele.

[9] Finanční úřad se k podané žádosti o vysvětlení dle § 237 daňového řádu a ke stížnosti na postup plátce daně vyjadřuje vždy pouze k jednotlivému solárnímu odvodu. U finančního úřadu nelze uplatnit námitky spočívající v konkrétních důkazech o porušení zákonem

garantované patnáctileté doby návratnosti investice a k tomu, že solární daň má na stěžovatele rdousící efekt. Právě k posouzení těchto skutečností je třeba znaleckého posudku z účetnictví stěžovatele. Zavedení solárního odvodu je vůči stěžovateli likvidační a v rozporu se základními ústavními principy.

[10] Stěžovatel se v žalobě domáhal provedení důkazů k prokázání, že právě na jeho případ dopadá náleží Ústavního soudu. Jelikož soud důkazy neprovedl, nezjistil náležitě skutkový stav a zatížil své rozhodnutí vadou. Pokud by krajský soud shledal, že byla porušena patnáctiletá doba návratnosti investice a že zavedení solární daně má na stěžovatele rdousící efekt, měl přerušit řízení a věc předložit Ústavnímu soudu. Krajský soud nesprávně uzavřel, že to byl stěžovatel, kdo neunesl důkazní břemeno. Stěžovatel již v průběhu daňového řízení tvrdil, že se v jeho případě jedná o onen specifický případ zmiňovaný Ústavním soudem. Jelikož finanční úřad stěžovatele nevyzval k prokázání těchto skutečností, neměl o jeho tvrzeních žádné pochybnosti. Stěžovateli nelze klást za vinu, že finanční úřad nedostatečně zjistil skutkový stav.

[11] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti uvedl, že jeho předchozí kasační argumentace je v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013 - 57. Správce daně není oprávněn posuzovat dopady odvodu na poplatníka z hlediska ústavní konformity. Úvahy o tom, zda stěžovatel odkazem na znalecký posudek založený na jeho účetnictví unesl důkazní břemeno, jsou již irelevantní. Pokud se v řízení prokáže, že v případě stěžovatele byla porušena garantovaná patnáctiletá doba návratnosti investice, resp. že zavedení solárního odvodu má pro něj rdousící efekt, Nejvyšší správní soud by měl řízení přerušit dle § 48 s. ř. s. a věc předložit Ústavnímu soudu k posouzení ústavnosti § 14 zákona č. 165/2012 Sb. ve světle konkrétních skutkových okolností případu. Stěžovatel dále namítl, že rozšířený senát mu znemožnil ochranu jeho práv. Nemůže totiž jakkoli žádat zahájení řízení o prominutí daně dle § 260 daňového řádu. Z nálezu Ústavního soudu plyne povinnost soudu učinit vše pro spravedlivé řešení a ochránit práva stěžovatele. Stěžovatel rovněž poukázal na nově zavedenou povinnost zajistit financování nakládání s elektroodpadem, která zásadně zatěžuje výrobce elektrické energie.

IV.

[12] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Rozhodnutí žalovaného je plně v souladu s náležením Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 i s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 76/2013. Zohlednit likvidační účinky solárního odvodu lze prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 daňového řádu.

V.

[13] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Předmětem daňového řízení v posuzované věci byly stížnosti stěžovatele na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu. Těmito stížnostmi, následnými odvoláními i žalobou se stěžovatel domáhal ochrany před tvrzeným porušením svých ústavních práv a zásad daňového řízení, k němuž mělo dojít v důsledku srážky solárního odvodu z výkupní ceny elektrické energie (§ 7a a násl. zákona o podpoře).

[16] Dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie se v době rozhodování o této kasační stížnosti staly předmětem posuzování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

Ten v usnesení ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013 - 57, rozhodl, že konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení, které na ně navazuje. Pokyn Ústavního soudu obsažený v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 ve spojení s § 259 daňového řádu. Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na celé odůvodnění tohoto usnesení, které je dostupné z [www. nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

[17] Z usnesení rozšířeného senátu ve vztahu k nyní posuzované věci nepochybně vyplývá, že daňové orgány nemohly v řízení o stížnostech stěžovatele zohlednit dopady solárního odvodu do jeho práv ani posoudit ústavnost samotného odvodu. Nemohl tak učinit ani krajský soud v řízení o žalobě, příp. Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti. Rozšířený senát dále konstatoval, že použití institutu stížnosti na postup plátce nemůže představovat účinnou ochranu práv poplatníků, do jejichž práv bylo s ohledem na konkrétní okolnosti jejich případu skutečně zasaženo, a to z důvodu chybějící právní úpravy, která by řešila ony výjimečné situace, v nichž vede solární odvod k ekonomické likvidaci poplatníka.

[18] Stěžovatel v této souvislosti tvrdil, že ačkoliv již v průběhu daňového řízení namítal, že solární odvod má vůči němu rdousící efekt a že v jeho případě došlo k porušení garantované doby návratnosti investice, správce daně jej nevyzval k prokázání těchto tvrzení. Ačkoliv je povinností správce daně ujasnit, jaké důkazy daňový subjekt k provedení navrhuje, vymezit rozhodné skutečnosti a umožnit daňovému subjektu tyto skutečnosti prokázat (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119), ze správního spisu nevyplývá, že by stěžovatel skutečně vznesl uvedené námítky již v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud nicméně zdůrazňuje, že podle rozšířeného senátu nelze konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie v řízení o stížnosti na postup plátce daně zohlednit.

[19] Názor krajského soudu, podle kterého měl stěžovatel uplatnit a doložit námitku rdousícího efektu solárního odvodu již v řízení o stížnosti na postup plátce daně a nemohl tak učinit až v řízení před krajským soudem, je třeba korigovat. Tento názor vyšel z předpokladu, že správce daně mohl posoudit konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie v řízení podle § 237 daňového řádu. Jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu, bez ohledu na to, zda stěžovatel svá tvrzení a důkazy o rdousícím efektu odvodu uplatnil v daňovém nebo navazujícím soudním řízení, tyto skutečnosti nemohly být v těchto řízeních jakkoliv zohledněny a nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Přes tento dílčí závěr je napadený rozsudek věcně správný a Nejvyšší správní soud neshledal důvod k jeho zrušení (srov. např. rozsudky ze dne 16. 1. 2014, čj. 7 Afs 108/2013 – 36 nebo ze dne 14. 12. 2009, čj. 5 Afs 104/2008 – 66). Krajský soud zamítl žalobu důvodně, protože úprava solárního odvodu je v obecné rovině v souladu s ústavním pořádkem (viz nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11) a současně správní orgány nemohly v řízení o stížnosti na postup plátce daně zohlednit dopady solárního odvodu na stěžovatele.

[20] K dalším námitkám uplatněným v kasační stížnosti a jejím doplnění Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel namítl, že soud aplikoval na posuzovanou věc nesprávný právní předpis. Neuvedl však, o který předpis se jedná a který předpis měl být správně aplikován. Námitka protiústavnosti § 14 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a jeho rozporu s § 12 odst. 1 písm. b) téhož zákona je v posuzovaném případě bezpředmětná. Uvedená ustanovení totiž nebyla a nemohla být v daňovém řízení stěžovatele aplikována. Plátce daně provedl napadené srážky za leden až červenec 2011. Jak plyne z § 62 zákona č. 165/2012 Sb., tento zákon nabyl účinnosti zčásti dne 30. 5. 2012 (v případě § 12) a zčásti až dne 1. 1. 2013 (v případě § 14), tedy až po ukončení daňového řízení a po podání správní žaloby. Zákon

č. 310/2013 Sb., který novelizoval zákon č. 165/2012 Sb. a v jehož důsledku byl stanoven solární odvod v § 14 zákona o podporovaných zdrojích nově i pro rok 2014, jak stěžovatel poukazoval dále v kasační stížnosti, nabyt účinnosti až dne 1. 1. 2014. Z uvedených důvodů není možné v rámci soudního přezkumu uvažovat o přerušení řízení a předložení věci Ústavnímu soudu. Ústavní soud by se takovým návrhem nemohl zabývat (srov. § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu za použití čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky).

[21] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti namítl, že nemá žádnou možnost iniciovat vydání rozhodnutí o prominutí daně ani jinak ochránit svá práva. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 101/2013 - 47, k této námitce odkázal na roli správního soudnictví, které nemůže jakkoliv nahrazovat činnost moci zákonodárné či výkonné. Zákonodárci stejně jako ministru financí je třeba nejprve ponechat časový prostor, v němž reálně mohou reagovat na požadavky vyslovené Ústavním soudem a specifikované rozšířeným senátem. Je na zákonodárci či ministru financí, zda při formulaci podmínek prominutí daně zohlední i povinnost zajistit financování nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů, jak se domáhal 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.

[22] Nedůvodnou je i námitka nepřezkoumatelnosti a vnitřní rozpornosti rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud v obecné rovině nezpochybňuje závěr krajského soudu, že rdousící efekt odvodu, příp. porušení garantované doby návratnosti investice bylo možno namítat již před přijetím nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Závěry krajského soudu jsou v tomto směru odůvodněné dostatečně, a nejsou proto nepřezkoumatelné. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ani z toho důvodu, že soud podle stěžovatele akceptoval názor žalovaného o nemožnosti posuzovat jiné než zákonné podmínky výběru daní, avšak zároveň dospěl k závěru o povinnosti daňových orgánů zohlednit též ústavněprávně relevantní skutečnosti (rdousící efekt) vyplývající z citovaného nálezu Ústavního soudu. Krajský soud totiž tento názor žalovaného ocitoval pouze v rekapitulační části rozsudku a nejedná se tak o jeho vlastní úvahu.

[23] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným. Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. března 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu