



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 20. 11. 2012, čj. 12927/12-1200-506330, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 11. 2013, čj. 15 Af 24/2013 – 52,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobce provozuje v Domažlicích fotovoltaickou elektrárnu. Vyrobenou elektřinu dodává do distribuční sítě společnost ČEZ Distribuce, a. s. (dále jen „plátce daně“). Předmětem sporu se stala platba za elektřinu dodanou do distribuční sítě v období květen až červen 2012. Plátce daně totiž nevyplatil žalobci celou fakturovanou částku za dodanou elektřinu, ale srazil z ní částku ve výši odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „solární odvod“) podle § 7a zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), dále jen „zákon o podpoře“.

[2] Žalobce požádal plátce daně o vysvětlení podle § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Plátce daně uvedl, že byl povinen solární odvod srazit a odvést podle § 7g odst. 1 zákona o podpoře.

[3] Žalobce podal k Finančnímu úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) stížnosti na postup plátce daně podle § 237 odst. 3 daňového řádu. Správce daně tyto stížnosti zamítl rozhodnutími ze dne 24. 8. 2012, čj. 169220/12/178913507710, a ze dne 1. 10. 2012, čj. 176720/12/178913507710.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutím správce daně odvolání, které Finanční ředitelství v Ústí nad Labem zamítlo rozhodnutím ze dne 20. 11. 2012, čj. 12927/12-1200-506330 (dále též „napadené rozhodnutí“).

[5] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále též „žalovaný“).

II.

[6] Žalobce podal proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem správní žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. Krajský soud žalobu zamítl. Uvedl, že solární odvod byl zaveden do zákona o podpoře novelou č. 402/2010 Sb., a odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kterým Ústavní soud zamítl návrh na zrušení části zákona o podpoře týkající se solárního odvodu, neboť dospěl k závěru, že solární odvod je v souladu s ústavním pořádkem.

[7] Ze shora citovaného nálezu podle krajského soudu vyplývá, že poměr nákladů na pořízení fotovoltaické elektrárny a očekávaných výnosů byl po zavedení solárních odvodů v obecné rovině zachován. Zavedení odvodu sice vedlo ke zvýšení daňové zátěže výrobců elektřiny ze slunečního záření, ale zároveň se v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010 snížily pořizovací náklady na fotovoltaickou elektrárnu. V důsledku toho zůstala zachována podpora využití obnovitelných zdrojů energie. Aby byla žaloba úspěšná, musel by žalobce prokázat, že v jeho případě nastaly takové konkrétní, specifické a výjimečné okolnosti, které vybočují z obecně nastavených garancí a situace většiny poplatníků solárního odvodu.

[8] Aby žalobce mohl před soudem úspěšně uplatnit námitky spočívající v tom, že vůči němu byla nezákonně či neústavně aplikována ustanovení týkající se solárního odvodu, musí již v řízení před finančními orgány tvrdit a doložit skutečnosti, z nichž vyplývá, že solární odvod měl v jeho konkrétním případě likvidační („rdousící“) efekt. Takové dokazování nemůže žalobce ponechat až na soudní řízení. Řízení před správním soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem. Tím by byla zpochybněna samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.

[9] Shora uvedené se uplatní i na daňová řízení ukončená před vydáním shora citovaného nálezu, neboť Ústavní soud nezměnil svým výkladem právní úpravu solárního odvodu, ale pouze uvedl jednu z již dříve existujících a možných interpretačních variant. Daňové subjekty mohly namítnout likvidační efekt solárního odvodu i před vyhlášením nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

[10] Daňový subjekt přitom nese v daňovém řízení jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní. Ač je v daném případě výběrem odvodu pověřen plátce daně, nezabývá to daňový subjekt (poplatníka odvodu) povinností tvrdit a prokázat skutečnosti, které považuje za podstatné pro správné stanovení a výběr odvodu. Žalobce však ani v jednom podání vůči správním orgánům neuvedl žádná tvrzení nebo důkazy, z nichž by bylo možné dovodit, že solární odvod má v žalobcově konkrétním případě likvidační dopad.

III.

[11] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Neztotožnil se s názorem krajského soudu, že měl uvést konkrétní námitky a důkazy ohledně porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice již v řízení před správcem daně. V této souvislosti odkázal na názor Nejvyššího správního soudu, že „*v řízení o stížnostech na postup plátce daně vůbec neexistuje prostor pro posouzení otázky, zda může mít uvalení solárního odvodu na výrobce energie likvidační účinky. (...) Kdyby byl správci daně umožněn uvedený postup, znamenalo by to, že se mu v dané oblasti otevřel velmi těžko kontrolovatelný prostor pro libovůli.*“ (pozn. NSS: jedná se o citaci názoru předkládajícího senátu, obsaženou mj. v bodech [8] a [9] rekapitulační části usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013 – 57.)

[12] Stěžovatel označil § 14 a násl. zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích“) za rozporný s § 12 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Aplikací § 14 zákona o podporovaných zdrojích, tedy sražením solární daně, jsou porušována stěžovatelova ústavně zaručená práva, jako zásada rovnosti všech daňových subjektů či princip legitimního očekávání. Finanční úřad není oprávněn posuzovat soulad právních norem s Ústavou a Listinou, ani případný rozpor předložit ústavnímu soudu. Takové oprávnění má pouze soud na základě čl. 95 Ústavy. Krajský soud mohl tento krok učinit na základě stěžovatelových tvrzení obsažených v žalobě.

[13] Stěžovatel již v průběhu daňového řízení tvrdil, že solární odvod má pro něj rdousící efekt. Poukázal i v soudním řízení na to, že solární odvod je pro stěžovatele likvidační, odporuje základním ústavním principům i zásadám daňového řízení, a svá tvrzení dodatečně podpořil důkazy. Konkrétně navrhl důkaz prostřednictvím komplexního znaleckého posudku na základě účetnictví stěžovatele. Krajský soud však navržený důkaz neprovedl. Stěžovatel proto navrhl zadat shora uvedený znalecký posudek v řízení o kasační stížnosti.

[14] Za vnitřně rozporný považuje stěžovatel hlavní argument krajského soudu, že stěžovatel neuvedl námitku rdousícího efektu a porušení doby návratnosti investice již v prvním podání vůči správci daně, přestože v rozsudku výslovně citoval i vyjádření původního žalovaného, že taková námitka by pro něj byla irelevantní, neboť se jí nemohl zabývat vzhledem k typu řízení.

[15] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel nesouhlasil s názorem rozšířeného senátu, že pokyn Ústavního soudu zohlednit likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný pouze prostřednictvím institutu prominutí daně podle § 259 a § 260 daňového řádu. Stěžovatel nemůže vydání takového aktu žádat ani iniciovat a nemá na něj právní nárok. Právní řád České republiky tedy neposkytuje stěžovateli žádný prostředek ochrany.

IV.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s právními názory krajského soudu. § 7a zákona o podpoře má zcela jednoznačný a nepochybný výklad. Ústavní soud neshledal jeho protiústavnost. Konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce nelze zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně ani v soudním řízení, které na ně navazuje.

V.

[17] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost 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.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Pokud jde o námitku protiústavnosti § 14 zákona o podporovaných zdrojích, nelze odhlédnout od toho, že tato námitka se nijak nedotýká hmotněprávní ani procesní situace stěžovatele. Plátce daně provedl napadené srážky v květnu a červnu 2012, tedy v době účinnosti zákona o podpoře, nikoli podle zákona o podporovaných zdrojích, jehož ustanovení začala nabývat účinnosti teprve ode dne 30. 5. 2012 (srov. § 62 uvedeného zákona). Část zákona č. 310/2013 Sb., v jejímž důsledku byl stanoven solární odvod v § 14 zákona o podporovaných zdrojích nově i pro rok 2014, přitom nabyla účinnosti až dne 1. 1. 2014. Namítané znění § 14 zákona o podporovaných zdrojích tedy nemohlo mít žádný vliv na posuzované daňové řízení, neboť v rozhodné době nebylo účinné. Nelze proto ani uvažovat o přerušení řízení a předložení věci Ústavnímu soudu. Ústavní soud by totiž musel takový návrh odmítnout jako podaný osobou zjevně neoprávněnou.

[20] Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu není důvodná. Krajský soud srozumitelně vyjádřil právní názor, že rdousící efekt bylo možné namítat i v řízeních zahájených před přijetím nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ani proto, že v něm krajský soud dospěl k závěru o možnosti zkoumat rdousící efekt v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ačkoli předtím citoval názor žalovaného, podle kterého se rdousícím efektem nelze v uvedeném typu řízení vůbec zabývat. Krajský soud tento názor žalovaného uvedl v rekapitulační části rozsudku. Odůvodnění rozsudku krajského soudu plně odpovídá požadavkům na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí, vyplývajícím z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 – 52, a ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS).

[21] Je vhodné připomenout, že otázkou ústavnosti solárního odvodu podle zákona o podpoře se zabýval Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, a konstatoval, že úprava solárního odvodu není v rozporu s ústavním pořádkem. Nejvyšší správní soud odkazuje pro stručnost na podrobné odůvodnění tohoto nálezu, který je účastníkům řízení znám.

[22] Pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti je dále určující zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2003, čj. 1 Afs 76/2013 – 57. Rozšířený senát dospěl v uvedeném usnesení k závěru, že nelze posuzovat dopady solárního odvodu na konkrétní situaci poplatníka v řízení o stížnosti na postup plátce daně a ani v navazujícím soudním řízení. Stížnost podle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek ochrany poplatníka před případným nezákonným postupem plátce daně. Není tedy nástrojem, který by umožnil správci daně posoudit věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytnout poplatníkovi efektivní ochranu.

[23] Nejvhodnějším prostředkem k zohlednění rdousících dopadů solárního odvodu, ke kterým může dojít ve výjimečných individuálních případech, je podle rozšířeného senátu institut prominutí daně podle § 259, resp. § 260 daňového řádu. Pouze pomocí tohoto institutu může státní moc za stávající právní úpravy dostát pokynu Ústavního soudu a uplatnit individuální přístup vůči poplatníkům, na které bude mít solární odvod rdousící efekt.

[24] V této souvislosti je proto třeba korigovat názor krajského soudu, že stěžovatel měl uplatnit a doložit námitku rdousícího efektu solárního odvodu již v řízení o stížnosti na postup plátce daně. Tento názor vyšel z předpokladu, že správce daně mohl posoudit konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie v řízení podle § 237 daňového řádu. 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 čj. 7 Afs 120/2013 – 37).

[25] Stěžovatel namítl, že krajský soud měl provést stěžovatelem navržené důkazy, tj. zadat komplexní znalecký posudek na základě údajů ze stěžovatelova účetnictví. S tímto názorem nelze souhlasit právě s poukazem na závěry rozšířeného senátu, který výslovně uvedl, že není možné posuzovat dopady solárního odvodu na konkrétní situaci poplatníka ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v navazujícím soudním řízení. Tato úvaha odpovídá koncepci správního soudnictví, která je založena na přezkumu správních rozhodnutí. Správní soudy nejsou soudy nalézací, ale soudy přezkumné. Nemohou nahrazovat činnost moci výkonné, neboť tím by byl vážně narušen systém dělby moci. Pokud by finanční orgány nemohly posuzovat dopady solárního odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ale mohl by tak učinit až krajský soud, mělo by rozhodnutí finančních orgánů pouze formální povahu.

[26] Podle stěžovatele by zamítnutí kasační stížnosti způsobilo odepření spravedlnosti, neboť nemá možnost iniciovat vydání rozhodnutí o prominutí daně ani jinak chránit svá práva. Zde je rovněž třeba vycházet z názoru rozšířeného senátu, podle kterého musí být zákonodárci či ministru financí ponechán časový prostor, v němž mohou reagovat na požadavky vyslovené Ústavním soudem a posléze rozšířeným senátem. Moc zákonodárná či výkonná rovněž může při nastavení podmínek prominutí daně zohlednit i stěžovatelem zmíněnou povinnost výrobců finančně zajistit nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů. Pouze pokud by uvedené složky státní moci zůstaly dlouhodobě nečinné a tato nečinnost by nabyla ústavního rozměru, otevře se stěžovateli cesta k ochraně práv prostřednictvím moci soudní. Za současného stavu však zamítnutí kasační stížnosti nepředstavuje odepření spravedlnosti. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ve skutkově a právně obdobné věci ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 101/2013 – 47).

[27] Vzhledem k výše uvedenému zamítl Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou.

[28] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá 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 nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně 26. března 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu