



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Solar Stříbro s. r. o.**, se sídlem Starý Klíčov 143, Mrákov, zastoupena Mgr. Michalem Sobotou, advokátem, společníkem Baroch Sobota, advokátní kancelář s. r. o., se sídlem Římská 104/14, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 11. 2013, č. j. 15 Af 31/2013 - 54,

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 :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně Solar Stříbro s. r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 11. 2013, č. j. 15 Af 31/2013 - 54, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ústí nad Labem (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu společnosti Solar Stříbro s. r. o., kterou se žalobkyně domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 20. 11. 2012, č. j. 12928/12-1200-506330, jímž byla zamítnuta odvolání žalobkyně a současně potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále také „správce daně“), o zamítnutí stížností žalobkyně na postup plátce daně – společnosti ČEZ Distribuce, a. s. (dále jen „plátce“), ze dne 24. 8. 2012, č. j. 169225/12/178913507710 a ze dne 1. 10. 2012, č. j. 176750/12/178913507710 (dále též „rozhodnutí správce daně“), a vrácení celé věci žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku především odkázal na závěry Ústavního soudu, který se zabýval ústavností odvodu zakotveného v ust. § 7a až § 7i zákona

č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podpoře výroby elektřiny“), a v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, vyslovil, že tento odvod je v souladu s ústavním pořádkem, s přihlédnutím k nutnosti individuálního posouzení každého případu. Důkazní prostředky k prokázání dopadu solárního odvodu může podle krajského soudu navrhnout daňový subjekt jak v řízení o stížnosti na postup plátce daně, tak i v odvolání [§ 112 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“) a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Pokud však tuto možnost daňový subjekt nevyužije, nemůže již rozhodnutí finančních orgánů vycházející z této skutečnosti následně zpochybňovat v řízení před správním soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které mohl uplatnit již v daňovém řízení. Řízení před správním soudem totiž nemůže nahrazovat řízení před správním orgánem. V opačném případě by byla zpochybněna samotná koncepce správního soudnictví, která spočívá v přezkumu správních rozhodnutí. K tomu, aby žalobkyně mohla před správním soudem úspěšně uplatnit své námitky spočívající v tom, že bylo některé z ustanovení právní úpravy odvodu aplikováno nezákonně či protiústavně, musela by dát správci daně, potažmo odvolacímu správnímu orgánu, možnost zabývat se její situací a tvrzeními, které by musela i řádně doložit. Žalobkyně by tak musela v projednávaném případě prokázat (s ohledem na specifika daňového řízení), že se v její věci jedná o likvidační - rdousící efekt stanoveného odvodu ve smyslu závěrů Ústavního soudu. Žalobkyně však v tomto směru v daňovém řízení neunesla své břemeno tvrzení, ani břemeno důkazní. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v daňovém řízení nepředestřela správním orgánům své tvrzení o likvidačním efektu stanoveného odvodu, ani je nijak nepodložila důkazními prostředky, nelze konstatovat, že správní orgány pochybily, pokud se touto otázkou nezabývaly. Je tomu tak proto, že jim nebylo nic známo o případné specifické tíživé situaci žalobkyně, kterou Ústavní soud pojmenoval termínem „rdousící efekt“. Ostatně ani ze žalobních tvrzení nevyplývaly žádné skutečnosti, které by odůvodňovaly závěr, že aplikace předmětné právní úpravy měla pro žalobkyni rdousící efekt (likvidační následky). S ohledem na výše uvedené proto krajský soud nepřikročil v souladu s ust. § 52 s. ř. s. k doplnění dokazování účetnictvím žalobkyně. Bylo tomu tak pro nadbytečnost tohoto důkazu, když své důkazní břemeno je žalobkyně povinna plnit apriori v řízení před správními orgány. Krajský soud proto dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a jako takovou ji zamítl.

Proti tomuto rozsudku (žalobkyně mylně uvádí usnesení) krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou výslovně opřela o důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka v kasační stížnosti vyjádřila především nesouhlas se závěrem krajského soudu, že v kompetenci správce daně je posuzovat soulad nálezu Ústavního soudu se zákonem, v jehož působnosti daný správní orgán vydává svá správní rozhodnutí. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu totiž 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. Finanční úřad tak není oprávněn posuzovat rozpor právních norem a jejich soulad s Ústavou a Listinou základních práv a svobod.

Stěžovatelka má za to, že je třeba, aby byl náležitě zjištěn skutkový stav její věci provedením důkazů, jak je navrhovala v žalobě, a následně, aby bylo rozhodnuto o tom, zda její věc naplňuje specifický případ zmiňovaný v nálezu Ústavního soudu. Důkaz jejím účetnictvím byl sice navržen již v žalobě, ale krajský soud tento důkaz neprovedl. Vadným postupem krajského soudu tak nedošlo k náležitému zjištění skutkového stavu věci. Správce daně se vyjadřuje na základě stížnosti na postup plátce daně vždy pouze k jednotlivému odvodu. Není tedy možné podávat finančnímu úřadu ucelené námitky spočívající v konkrétních důkazech k porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a k tomu, že zavedení solární daně

pokračování

má rdousící efekt. Aplikací ust. § 14 zákona o podpoře výroby elektřiny jsou porušována její ústavně zaručená práva a že solární odvod je pro ni likvidační, odporuje základním ústavním principům i zásadám daňového řízení a porušuje i zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice. Je tomu tak proto, že ve výpočtech doby návratnosti investice se dosud stále kalkulovalo s tím, že solární daň bude uplatňována pouze do konce roku 2013. Nově byl však stanoven pro rok 2014 odvod z elektřiny ze slunečního záření ve výši 10 % ze stanovené výkupní ceny elektřiny bez daně z přidané hodnoty. Podmínky pro výpočet garantované patnáctileté návratnosti investic oproti podmínkám uvažovaným v nálezu Ústavního soudu se tak změnila a porušení zákonem garantované doby návratnosti je nutno považovat za prokázané. Vzhledem k právní nejistotě a k překvapivým změnám zákona není tedy ani možné podat finální znalecký posudek o tom, jak moc bude porušena zákonem garantovaná patnáctiletá doba návratnosti investice a jak silný bude tzv. rdousící efekt solární daně na společnost. Pro posouzení alespoň dosavadního porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a síly rdousícího efektu solárního odvodu na ní bude proto třeba, aby správní soud sloučil kasační stížnosti a následně byl podán znalecký posudek k porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a posouzení rdousícího efektu solární daně.

Stěžovatelka také namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, že v daňovém řízení neunesla důkazní povinnost. Již v průběhu daňového řízení však tvrdila, že v jejím případě se jedná o specifický případ rdousícího efektu. Finanční úřad vzal toto tvrzení na vědomí a zjevně o něm neměl žádné pochybnosti, neboť ji nevyzval k prokázání skutečností, ani ji v této souvislosti přiměřeně nepoučil. Je-li podle krajského soudu finanční úřad tím, kdo by měl posuzovat na základě konkrétních důkazů odvod solární daně s ohledem na porušení patnáctileté doby návratnosti investice a tzv. rdousící efekt, pak je i odpovědný za zjištění skutkového stavu bez jakýchkoliv pochybností. Bylo-li proto třeba doložit konkrétní důkazy, bylo na správci daně, aby ji při pochybnostech vyzval k jejich doložení a v tomto směru ji též adekvátně poučil. Porušil-li finanční úřad zákonem stanovený postup v daňovém řízení a nedostatečně zjistil skutkový stav, nelze interpretovat tento postup jako neunesení důkazního břemene.

Stěžovatelka rovněž namítala, že napadený rozsudek trpí nepřezkoumatelností. Z logiky věci tak není možné uvádět ve správním řízení pojmy, které byly utvořeny až v rámci rozhodování Ústavního soudu, a které nebyly nikdy dříve v této souvislosti známy (rdousící efekt). Pojem rdousící efekt poprvé použil až Ústavní soud. Nadto, jak již bylo uvedeno výše, finanční úřad postupuje v rámci správy daní vždy v souladu se zákonem. Namítat porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a rdousící efekt v souvislosti s jednotlivými srážkami solární daně v případě, kdy k tomu není žádný podklad, je tudíž nemožné. Tento závěr krajského soudu by ad absurdum vedl k tomu, že by každý plátců daně, který jakoukoli daň považuje za odvod zasahující do jeho práv nebo působící rdousící efekt nebo jinou zátěž, požadoval po finančním úřadu, aby vždy toto tvrzení posoudil, náležitě odůvodnil a následně rozhodl, zda se u takového subjektu daň vybrat má a nejlépe v jaké výši. Tato fikce je z hlediska daňového práva naprosto nereálná a její tvrzení činí rozhodnutí krajského soudu nesrozumitelným a nepřezkoumatelným. Není možné se uchýlovat k závěrům, že by se v daňovém řízení měl posuzovat vliv konkrétního daňového odvodu na jednotlivý subjekt, a to ještě k tomu nezávisle na existenci jakéhokoli soudního rozhodnutí. Vnitřní rozpornost napadeného rozsudku lze spatřovat i v tom, že krajský soud sděluje, jak měla postupovat, přestože je seznámen se stanoviskem odvolacího finančního ředitelství, podle kterého je takový postup nemožný, a navíc i nezákonný.

Stěžovatelka se pak v doplnění kasační stížnosti ze dne 15. 1. 2014 vyjádřila i k závěrům, ke kterým dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57. Ty jsou podle ní částečně v souladu s tím, co tvrdí v kasační stížnosti –

že není v kompetenci finančního úřadu posuzovat dopady solárního odvodu na poplatníka z pohledu jejich ústavněprávní konformity. Závěr rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, aby byl tzv. rdousící efekt solární daně řešen prostřednictvím institutu prominutí daně, jí však nedává žádnou možnost ochrany. V tomto případě se rozšířený senát dopouští odepření spravedlnosti. Jak vyplývá ze znění nálezu Ústavního soudu, je povinností správních soudů udělat vše pro spravedlivé řešení a rozhodnout a ochránit zákonem a ústavou zaručená práva účastníků. Nejvyšší správní soud by proto měl přerušit řízení a věc předložit Ústavnímu soudu k posouzení ústavnosti § 14 zákona o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že vůči stěžovatelce bylo postupováno v souladu s platnou a účinnou právní úpravou. Byly naplněny zákonné podmínky pro odvod za elektřinu vyrobenou ze slunečního záření, a proto plátce daně poplatníkovi zákonem předepsaný odvod srazil. Ústavní soud judikoval, že zavedení odvodu ze solární energie samo o sobě neodporuje ústavnímu pořádku. V řízení před správcem daně byl správně a úplně zjištěn skutkový stav, na který byl aplikován účinný a ústavně konformní právní předpis. Nevyšly najevo ani žádné skutečnosti, ze kterých by bylo možno učinit závěr o protiústavních dopadech odvodu ze solární energie. Navrhlo proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatelka podává svůj mimořádný opravný prostředek explicitně nejen z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., ale také z důvodu obsaženého v ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, případně pro jinou vadu řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Jde-li o stěžovatelkou vytýkanou nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o vlastnost rozhodnutí správního soudu, ke které je povinen přihlížet z úřední povinnosti. K posouzení otázky přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu přistoupil přednostně před právním posouzením věci samé. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se Nejvyšší správní soud nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné, či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí především vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým*

pokračování

způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“. Ostatně Ústavní soud i v nálezů ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na důlčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“. Nejvyšší správní soud též judikoval v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupném na www.nssoud.cz, tento soud vyslovil právní názor, že: „*Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí*“. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197, je řízení před krajským soudem zatíženo jinou vadou řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé i tehdy, „*existuje-li rozpor mezi obsahem žaloby a jejím petitem, případně je protichůdný již samotný petit, a tyto rozpory nebyly odstraněny ani po provedeném jednání před soudem*“.

Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou.

Z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a na zásadní argumentaci, o kterou se opírají, pomíjelo by jednotlivá podání žalobce a námitky v nich uvedené, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Měl-li by pak být rozsudek správního soudu zrušen pro jinou vadu řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., muselo by se jednat o takovou vadu v řízení před krajským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé; vada řízení bez vlivu na zákonnost správního rozsudku není důvodem pro jeho zrušení.

Z napadeného rozsudku krajského soudu je především zřejmé, že správní soud při svém rozhodování posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí finančního ředitelství v mezích podané správní žaloby stěžovatelky ze dne 15. 1. 2013. Z uvedeného rozsudku vyplývá, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z rozsudku je rovněž patrné, z jakých důvodů má krajský soud za to, že ob stojí žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2012, č. j. 12928/12-1200-506330, resp. proč má krajský soud vyslovené právní závěry odvolacího správního orgánu za příléhavé a naopak, z jakých důvodů jsou žalobní námitky stěžovatelky liché, mylné anebo vyvrácené. Krajský soud také dostatečně srozumitelně vyslovil svůj názor na to, z jakých důvodů se domnívá, že stěžovatelce stanovené odvody nebyly protiústavní, ale v souladu se zákonem i ústavním pořádkem. Příléhavě se při tom opřel o závěry Ústavního soudu vyslovené v nálezu pléna tohoto soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/2011. Zcela opodstatněně zdůraznil i postavení správního soudu, který je v této věci soudem přezkumným a nikoliv nalézacím. Z uvedeného důvodu také - pro nadbytečnost - nepřistoupil k dokazování účetnictvím stěžovatelky, neboť prokazování likvidačních účinků stanovených odvodů náleží apriori do daňového řízení. Nelze proto dovozovat, že by byl z tohoto důvodu rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný.

Stěžovatelka se rovněž mýlí v tom, dovozuje-li, že řízení před krajským soudem bylo založeno na jiné vadě řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když krajský soud nereflektoval na její důkazní návrh k doplnění skutkového stavu věci a neprovedl dokazování v otázce, zda mají stanovené odvody pro stěžovatelku rdousící efekt, či nikoliv.

Nejvyšší správní soud již dříve judikoval, že ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat za vadu řízení postup správního soudu, který v důsledku souhlasu účastníků řízení podle § 51 s. ř. s. nenařídí jednání, v jehož rámci by uvažil o navržených důkazech k doplnění skutkových zjištění, k němuž je možno přistoupit pouze při jednání (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 3 Azs 103/2005 - 76; ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Azs 61/2008 - 98; oba dostupné na www.nssoud.cz). Takovýto postup správního soudu lze ale označit za vadu řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé pouze tehdy, měla-li by být předmětem tohoto dokazování otázka, která by patřila do sféry posouzení krajského soudu (posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství). O tento případ však v projednávané věci nejde. Navržený důkaz účetnictvím stěžovatelky a zmiňovaný nedoložený výpočet návratnosti investic stěžovatelky (čl. 5 žaloby) se totiž měly vztahovat k prokázání, resp. objasnění skutečností, ke kterým byl výlučně příslušný žalovaný, resp. správce daně v daňovém řízení, a nikoliv krajský soud. Otázkou rdousícího efektu stěžovatelce stanovených odvodů se však finanční ředitelství, resp. finanční úřad v řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, nezabývaly. Je tak - s ohledem na charakter správního soudnictví vyloučeno, aby se neposuzovanou otázkou náležející do daňového řízení zabýval primárně

pokračování

krajský soud (zákoností nevysloveného závěru správního orgánu). Za tohoto stavu proto není postup krajského soudu, který nenařídil jednání, vadou, jež by mohla mít vliv na zákonost rozhodnutí o věci samé, i když se stěžovatelka domáhala dokazování, které lze provést pouze při jednání (§ 77 s. ř. s.).

Namítá-li stěžovatelka, že nemohla uplatnit výtku o rdousícím efektu odvodu daně před vydáním výše zmíněného nálezu Ústavního soudu, pak nebrojí proti nesrozumitelnosti či nedostatkům důvodů napadeného rozsudku, nýbrž rozporuje posouzení právní otázky krajským soudem. Ten však jasně vyjádřil, že nepřiměřenost dopadů výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření měla stěžovatelka namítat již v řízení před správcem daně, případně v řízení odvolacím [srov. § 48 odst. 4 písm. d), e) zákona o správě daní a poplatků, či § 112 odst. 1 písm. d) a e) daňového řádu], nikoliv až v řízení před krajským soudem. Tento svůj závěr krajský soud zřetelně odvodil od povinnosti stěžovatelky unést břemeno tvrzení i od pojetí správního soudnictví založeného na ochraně veřejných subjektivních práv. Podstatné přitom není přesné dodržení rétoriky Ústavního soudu při označení dopadu uloženého odvodu z výroby energie ze slunečního záření, ale tvrzení a prokázání intenzity, s jakou se tento odvod projeví v osobní sféře stěžovatelky. Za nepřezkoumatelné nelze považovat ani závěry krajského soudu k nutnému postupu ve věci, v nichž spatřuje stěžovatelka rozpor s vyjádřením žalovaného. Samotná rekapitulace závěrů žalovaného totiž neznamená, že se s nimi krajský soud ztotožnil. Naopak, krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka musí dát správci daně, potažmo odvolacímu orgánu, možnost zabývat se její situací a tvrzeními, které je povinna i řádně doložit.

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 stěžovatelky, nebo je povinností správce daně či správního soudu v řízení o žalobě.

Nejvyšší správní soud dříve a opakovaně ve svých rozhodnutích konstatoval, že úprava solárního odvodu je v obecné rovině v souladu s ústavním pořádkem. Vycházel přitom z odůvodnění nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, jímž Ústavní soud zamítl návrh skupiny senátorů na zrušení části zákona o podpoře výroby elektřiny obsahující úpravu solárního odvodu. Zároveň však Nejvyšší správní soud uvedl, že v některých případech může mít uvalení solárního odvodu na konkrétního výrobce elektrické energie rdousící efekt (srov. zejména 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, které jsou dostupné na www.nssoud.cz). A byť Nejvyšší správní soud 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 rozhodnutích je patrný předpoklad, že by při řádném uplatnění námitky likvidačního působení solárního odvodu na konkrétní subjekt takové dokazování být vedeno mělo. První senát Nejvyššího správního soudu, který byl přesvědčen o nemožnosti tohoto postupu, předložil tuto spornou právní otázku k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, dostupném na www.nssoud.cz, dospěl k závěru, že konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze věcně 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 plátcům daně při uplatňování srážkové daně. 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 plátcem 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 dělbý promínutím 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 věcně proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu:

„[56] Rozhodnutí o prominutí solárního odvodu je za stávající zákonné úpravy jediným institutem, jehož 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 odehrávat ve sféře „absolutního“ správního uvážení.“

Z výše uvedeného je patrné, že krajský soud správně zamítl žalobu stěžovatelky, neboť v obecné rovině je úprava solárního odvodu v souladu s ústavním pořádkem a v konkrétní rovině nemohly správní orgány žádným způsobem v přezkoumávaných věcech zohlednit dopady solárních odvodů na stěžovatelku v řízení o stížnostech na postup plátce daně. Nemohl tak tím spíše učinit ani krajský soud v řízení o žalobě stěžovatelky.

Nepřesný je oproti tomu závěr krajského soudu, že stěžovatelka měla uplatnit námitku rdousícího efektu solárního odvodu již v řízení o stížnosti na postup plátce daně, chtěla-li, aby se krajský soud touto otázkou věcně zabýval. Přes tento dílčí nepřesný závěr, který je třeba i ve světle výše uvedených závěrů rozšířeného senátu korigovat, je však ve výsledku (co do výroku) napadený rozsudek krajského soudu věcně správný. Proto nebyl na místě takový postup, po němž volá stěžovatelka, 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 Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 23/2005 - 93, který byl publikován pod č. 781/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu 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, dostupné na www.nssoud.cz, v jehož světle je třeba *mutatis mutandis* poznamenat, že důvody, na nichž stojí napadený rozsudek krajského soudu, jsou dostatečným podkladem pro jeho výrok a převažují nad důvody, které neobstály).

pokračování

Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud neshledal v posuzované věci důvody, aby se odchýlil od citovaných závěrů rozšířeného senátu, který se v odůvodnění svého usnesení rozsáhle zabýval možnostmi ochrany provozovatelů solárních elektráren a způsobem, jakým mohou uplatnit námitky rdousícího efektu solárního odvodu. Neshledal též za nutné, aby věc předložil Ústavnímu soudu k posouzení ústavnosti ust. § 14 zákona o podpoře výroby elektřiny, přičemž vyšel z odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 i ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu v této otázce, která již byla zmíněna.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost směřující proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 11. 2013, č. j. 15 Af 31/2013 - 54 (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

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 nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 16. ledna 2014

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu