



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **ČOLOT a.s.**, se sídlem Babíčkova 8a, Olomouc, zastoupeného Mgr. Lukášem Nývltlem, advokátem se sídlem Václavské nám. 832/19, Praha 1 proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 31. 7. 2012, č. j. 8554/12-1200-506330, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 12. 2013, č. j. 15 Af 355/2012 – 34,

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** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce vlastní a provozuje fotovoltaické elektrárny Černovír a Babíčkova 1146/8a. Vyrobenou elektrickou energii dodává do distribuční sítě společnosti ČEZ Distribuce, a. s. Předmětem sporu se staly platby za elektřinu dodanou do distribuční sítě v měsících března 2011 až února 2012. Společnost ČEZ Distribuce, a. s. uhradila žalobci jen část z fakturovaných částek za uvedená období. Žalobce ji žádal o vysvětlení podle § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Společnost ČEZ Distribuce, a. s., 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 a násl. 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 ČEZ Distribuce, a. s. stížnosti dle § 237 odst. 3 daňového řádu. Finanční úřad v Děčíně (dále jen

„finanční úřad“) zamítl stížnosti žalobce čtyřmi rozhodnutími ze dne 11. 1. 2012, 10. 2. 2012, 21. 3. 2012 a 21. 5. 2012. Odvolání žalobce proti těmto rozhodnutím zamítlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) v záhlaví specifikovaným rozhodnutím (*pozn. soudu: 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, které tak v nynějším řízení vystupuje jako žalovaný*). V posuzovaných případech byly dle finančního ředitelství splněny všechny podmínky předvídané § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., a tak byl plátce daně povinen z platby za výkup elektřiny vyrobené ze slunečního záření srazit, vybrat a odvést tzv. solární odvod. Odvolací orgán dále shledal nedůvodnými námitky týkající se protiústavnosti právní úpravy solárního odvodu.

[3] Žalobce napadl zmíněné rozhodnutí finančního ředitelství žalobou, v níž zejména argumentoval, že provedení solárního odvodu má na něj likvidační dopad a vede k destrukci jeho majetkové podstaty, v intencích nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Krajský soud však tuto žalobu zamítl v záhlaví vymezeným rozsudkem. Proti tomuto rozsudku nyní žalobce (dále též „stěžovatel“) brojí kasační stížností.

II. Shrnutí odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu

[4] Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku předně odkázal na nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kterým Ústavní soud zamítl návrh na zrušení právní úpravy solárního odvodu. Se závěry Ústavního soudu se ztotožnil a v případě žalobce tak neshledal, že by odvod byl v rozporu s právem na ochranu legitimního očekávání či v rozporu se zásadou daňové spravedlnosti. Zároveň neshledal, že by odvod měl na žalobce likvidační dopad. 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 situaci většiny poplatníků odvodu se Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 zabýval.

[5] Žalobce však měl, s ohledem na specifika daňového řízení, prokázat, že se v jeho konkrétním a specifickém případě jedná o likvidační efekt („rdousící efekt“) odvodu již ve stížnosti na postup plátce daně, potažmo v následném řízení o odvolání. Dokazování těchto skutečností není možné ponechat až na řízení před soudem. Tyto podmínky se přitom uplatní i na daňová řízení ukončená před vydáním nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

[6] Žalobce dle krajského soudu ani v jednom svém podání vůči správním orgánům neuvedl žádná tvrzení nebo důkazy, které by se vztahovaly k jeho konkrétnímu specifickému případu, z nichž by bylo možno dovodit, že některé z ustanovení právní úpravy odvodu bylo aplikováno takovým způsobem, že to mělo likvidační povahu a že se v daném případě jedná o situaci natolik odlišnou od situace většiny poplatníků odvodu, že je nutno interpretovat a aplikovat některá ustanovení daňového práva jinak, než je tomu u ostatních poplatníků. Žalobce tedy neunesl v řízeních před finančními orgány své břemeno tvrzení a břemeno důkazní, což nemůže jít k tíži správních orgánů, jejichž postup soud přezkoumává.

III. Shrnutí argumentace obsažené v kasační stížnosti a ve vyjádření žalovaného

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že rozhodnutí finančního úřadu i finančního ředitelství jsou nezákonná a protiústavní, neboť jejich postup, stejně jako předchozí postup společnosti ČEZ Distribuce, a. s. jsou pro stěžovatele likvidační, mají tzv. „rdousící efekt“ a zasahují samotnou majetkovou podstatu stěžovatele. Současně jsou uvedena rozhodnutí nepřezkoumatelná. Správní orgány se totiž vůbec nezabývaly individuálními rozměry

stěžovatelova případu, tzn. posouzením, zda podmínky pro uplatnění odvodu plynoucí z nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 byly v daném případě splněny.

[8] Protiústavnost výběru odvodu přitom stěžovatel namítal již ve správním řízení. Bezodkladně po vydání nálezů sp. zn. Pl. ÚS 17/11 pak stěžovatel v řízení před krajským soudem upřesnil svá tvrzení týkající se protiústavnosti odvodu, a to pokud jde o likvidační dopady odvodu na stěžovatele. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že byl povinen rdousící efekt odvodu na něj tvrdit a prokázat již v řízení před správními orgány a pokud tak neučinil, nelze takový postup zhojit v soudním řízení. Stěžovatel má za to, že každý správní orgán či soud je povinen poskytnout ochranu před protiústavním zásahem, a to z úřední povinnosti. Tato ochrana podle stěžovatele nemůže být odepřena s odkazem na ryze formalistický výklad procesních právních předpisů.

[9] Stěžovatel v této souvislosti poukázal rovněž na judikaturu Nejvyššího správního soudu k dokazování v daňovém řízení, z níž plyne, že daňovému subjektu musí být správcem daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. Daňový subjekt tedy musí být správcem daně patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokazané a které za nikoliv, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Pokud finanční orgány na tyto povinnosti v nynějším případě rezignovaly, bylo povinností krajského soudu zkoumat stěžovatelem tvrzení likvidační dopady solárního odvodu v soudním řízení.

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu. Poukázal na to, že finanční orgány postupovaly zcela v souladu se zákonnou úpravou. V daném případě byly naplněny podmínky pro aplikaci solárního odvodu, a proto plátce daně poplatníkovi zákonem předepsaný odvod srazil. Správní orgány jsou ve správním řízení povinny postupovat v souladu se zákonem a jinými právními předpisy, nelze tudíž souhlasit s tvrzením stěžovatele, že správce daně a odvolací orgán byli povinni v rámci své činnosti dodatečně zjistit údaje týkající se majetkových poměrů stěžovatele a další skutečnosti rozhodné pro určení toho, zda je v případě stěžovatele možné aplikovat právní úpravu odvodu či nikoliv. Stěžovatelova argumentace v řízeních před finančním úřadem a finančním ředitelstvím se týkala protiústavnosti solárního odvodu v obecné rovině, přičemž Ústavní soud v nálezě sp. zn. Pl. ÚS 17/11 konstatoval, že zavedení solárního odvodu samo o sobě ústavnímu pořádku neodporuje. Dále žalovaný poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57. Dle žalovaného Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí judikoval, 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.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je nedůvodná.

[12] Nejvyšší správní soud podotýká, že otázkou souladu úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření s ústavním pořádkem se podrobně zabýval Ústavní soud v nálezě sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Ústavní soud nevyhověl návrhu skupiny senátorů na zrušení části zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů upravující tzv. solární odvod. Na závěr zmíněného nálezů 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 přiblížením ke konkrétním okolnostem, s přiblížením 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).

[13] Vyvstala tak otázka, jak vyložit uvedený příkaz Ústavního soudu, aby obecné soudy udělaly „vše pro spravedlivé řešení“, tj. v jakém řízení má být hodnocena ústavnost aplikace solárního odvodu v konkrétních případech. Nejvyšší správní soud nejprve v některých svých rozhodnutích vyjádřil právní názor, podle něž by bylo namíste vést dokazování o možném rdousícím efektu odvodu vůči konkrétnímu subjektu (při řádném uplatnění námitky likvidačního působení solárního odvodu daným daňovým subjektem) v řízení o stížnosti na postup plátce daně.

[14] Následně však rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením č. j. 1 Afs 76/2013 – 57 dovedl, že institut stížnosti na postup plátce daně není za stávající právní úpravy nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu. Rozšířený senát konstatoval, že stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcovi 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. Dle rozšířeného senátu by bylo absurdní klást na plátce povinnost, *nota bene* bez jakékoliv psané právní úpravy, aby sám posuzoval likvidační účinky solárního odvodu na poplatníka.

[15] I kdyby se tento institut aplikoval na solární odvod pouze přiměřeně a žádost o vysvětlení adresovaná plátcovi 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. V této fázi nalézacího řízení tedy nemá správce daně zákonnou možnost provádět správní úvahu, na jejímž základě by mohl v konkrétním případě modifikovat výši solárního odvodu. Podle rozšířeného senátu by tak bylo z ústavního hlediska a s ohledem na požadavky dělby moci přinejmenším problematické, aby neexistenci psané právní úpravy nahradila bez dalšího moc soudní (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57).

[16] V nyní projednávaném případě stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že finanční úřad a finanční ředitelství pochybily, neboť nezjišťovaly skutečnosti nutné pro posouzení otázky, zda solární odvod nemá vůči stěžovateli rdousící efekt. K tomu Nejvyšší správní soud odkazuje na výše citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, podle něž konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie v řízení o stížnosti na postup plátce daně zohlednit nelze. Finanční orgány se tak nemohly dopustit vady řízení, jestliže nezjišťovaly uvedené skutečnosti. Opačný závěr by znamenal, že by bylo povinností správních orgánů vyzvat stěžovatele k prokázání skutečností, které v daném řízení prokazovat nelze a které nemají na výsledek řízení žádný vliv. Ze stejného důvodu pak nelze považovat rozhodnutí správních orgánů za nepřezkoumatelná jen proto, že se blíže nezabývají individuálním dopadem solárního odvodu na stěžovatele.

[17] Stěžovatel dále namítl, že skutečnosti nutné pro posouzení likvidačního účinku solárního odvodu na poplatníka měly být za nastalé situace prokazovány v rámci řízení před krajským soudem. Pokud se tak nestalo, došlo k odepření spravedlnosti. Také s touto argumentací se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Rozšířený senát ve svém usnesení jasně deklaroval, že prokazování zmiňovaných skutečností není možné ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v navazujícím soudním řízení.

[18] Správní soudy, jejichž úkolem je ochrana subjektivních veřejných práv a v širším smyslu kontrola činnosti moci výkonné, nemohou bez dalšího mocí výkonnou nahrazovat. I proto jsou správní soudy koncipovány jako soudy přezkumné a nikoliv jako soudy nalézací. Pokud by správní soudy byly oprávněny rozhodovat namísto moci výkonné o veřejných subjektivních právech osob, znamenalo by to faktickou zbytečnost existence moci výkonné. *In concreto* jestliže daňové subjekty nemohou v řízení o stížnosti na postup plátce daně tvrdit a prokazovat likvidační důsledky odvodu či nedodržení garantované doby návratnosti, avšak tyto skutečnosti by mohly být zkoumány a prokazovány v následném řízení o správní žalobě proti daňovým rozhodnutím, stalo by se rozhodování daňových orgánů čistě formálním. Rozhodování o odvodu a jeho výši by se tak zcela přesunulo na správní soudy, což by bylo zjevným porušením principu dělby moci.

[19] Nejvyššímu správnímu soudu tak nezbyvá než stěžovatele odkázat na závěry vyslovené rozšířeným senátem v usnesení č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, podle nichž je za stávající právní úpravy nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků solárního odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce, institut prominutí daně.

[20] Jeho úprava je obsažena předně v ustanovení § 259 daňového řádu, které předpokládá, že nárok na prominutí daně či jejího příslušenství, jakož i pravomoc k tomuto prominutí založí některému z orgánů veřejné moci buďto jednotlivé zákony nebo přímo daňový řád. Zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů však neupravuje ani institut prominutí solárního odvodu, včetně případných hmotně-právních podmínek, ani pravomoc správců daně k jeho promíjení. Předpokladem takového řešení by tedy 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. Je tedy primárně na zákonodárci, aby v zákoně stanovil orgánu veřejné moci (at' již kterémukoliv stupni správce daně) pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň.

[21] Při nečinnosti zákonodárce však přichází v úvahu také aplikace ustanovení § 260 daňového řádu, které zakládá pravomoc promíjet daň či její příslušenství ministru financí, pokud jde o daně, které spravují ministrem řízené správní orgány, a to buď z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo při mimořádných, zejména živelných událostech. Zavedení solárního odvodu jistě nelze považovat za mimořádnou událost rovnající se např. živelné pohromě ve smyslu § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jeho paušální uplatnění však může při konkrétních skutkových okolnostech způsobovat značné nesrovnalosti, které má na mysli odst. 1 písm. a) citovaného ustanovení, které mohou dosahovat v konkrétních případech dokonce likvidačních účinků a vést k protiústavnosti samotného odvodu.

[22] Rozhodnutí vydané ministrem financí dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu je tedy jediným institutem, jehož prostřednictvím může výkonná moc za stávající zákonné úpravy dostat výslovnému pokynu Ústavního soudu a splnit povinnost uplatnit individuální přístup k jednotlivým výrobcům, kteří se nacházejí ve výjimečné situaci předvídané nálezem sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Vzhledem k tomu by eventuální nečinnost ministra financí při vydání takového rozhodnutí dokonce „*mohla nabýt podobu nečinnosti protiústavní a nemohla by zůstat bez soudní*

sankce“ (k podrobnostem viz body [48] až [57] citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu).

V. Závěr a náklady řízení

[23] Lze tedy uzavřít, že krajský soud podanou žalobu správně zamítl, neboť bez ohledu na to, zda stěžovatel svá tvrzení a důkazy o likvidačním dopadu solárního odvodu na svou osobu uplatnil v daňovém řízení nebo v řízení před soudem, tyto skutečnosti nemohly být v těchto řízeních jakkoliv zohledněny a nemohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí finančního ředitelství.

[24] Nejvyšší správní soud tedy shledal všechny námitky uplatněné stěžovatelem nedůvodnými; jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 13. března 2014

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu