



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: ILV-energy s.r.o.**, IČO 29095956, se sídlem Příchovice, Příchovice 275, *zastoupené Mgr. Markem Dejmekem, advokátem, se sídlem Plzeň, Perlová 7*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2015 č. j. 43109/15/5200-11433-706599,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2015 č. j. 43109/15/5200-11433-706599, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu ze dne 21. 5. 2015 č. j. 117463/15/4200-11771-050259, ze dne 22. 6. 2015 č. j. 140366/15/4200-11771-050259 a ze dne 27. 7. 2015 č. j. 169025/15/4200-11771-050259 (dále též „prvostupňová rozhodnutí“) a tato rozhodnutí potvrdil. Prvostupňovými rozhodnutími byly dle ust. § 237 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád“) zamítnuty stížnosti žalobkyně na postup plátce daně (ČEZ Prodej, s.r.o., se sídlem Duhová 1/425, 140 53 Praha 4.

Žalobkyně je výrobcem elektřiny ze slunečního záření, tedy podle ust. § 15 odst. 1 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále též „*zákon o podporovaných zdrojích energie*“) je poplatníkem odvodu. Plátcem odvodu ve smyslu ust. § 15 odst. 2 zákona o podporovaných zdrojích energie byla obchodní společnost ČEZ Prodej, s. r. o. V daném případě se jedná o odvod z elektřiny ze slunečního záření za období měsíců březen 2015, duben 2015 a květen 2015.

II. Žaloba

Žalobkyně uvedla, že je vlastníkem a provozovatelem fotovoltaické elektrárny v Příchovicích o celkovém instalovaném výkonu 0,739 MW. Žalobkyně uzavřela dne 14. 12. 2012 se společností ČEZ Prodej, s.r.o. smlouvu o výkupu elektřiny z obnovitelných zdrojů (dále též jen „*smlouva*“). Společnost ČEZ Prodej, s.r.o. se ve smlouvě zavázala zaplatit za elektřinu vyrobenou ve fotovoltaické elektrárně a dodanou do distribuční soustavy výkupní cenu ve výši určené cenovým rozhodnutím Energetického regulačního úřadu. Povinnost Distributora vykupovat elektřinu z fotovoltaické elektrárny je stanovena v ust. § 10 odst. 2 zákona o podporovaných zdrojích energie. Žalobkyně řádně vyúčtovala společnosti ČEZ Prodej, s.r.o. výkupní cenu za měsíce březen 2015, duben 2015 a květen 2015. Společnost ČEZ Prodej, s.r.o. však žalobkyni neuhradila výkupní cenu v plné výši, ale z výkupní ceny srazila odvod za elektřinu ze slunečního záření podle ust. § 14 a násl. zákona o podporovaných zdrojích energie (dále též jen „*odvod*“).

Žalobkyně v první řadě v žalobě namítala, že napadené rozhodnutí resp. postup správce a plátce daně není v souladu s nálezem Ústavního soudu České republiky (dále též „Ústavní soud“) sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012, kterým zamítl návrh skupiny senátorů Senátu Parlamentu České republiky na zrušení zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (dále též „*zákon o podpoře*“), resp. jeho jednotlivých ustanovení, a to včetně ustanovení upravujících odvod. Dle žalobce z nálezu Ústavního soudu vyplývá, že zavedení odvodu je sice z obecného hlediska ústavně konformní, nelze však již za ústavně konformní považovat situaci, kdy zavedení odvodu bude mít v individuálním případě rdousící efekt (likvidační efekt) na provozovatele fotovoltaické elektrárny. Ústavní soud proto konstatoval, že je potřeba zkoumat individuálně jednotlivé případy projevu odvodu na konkrétního provozovatele a pokud by odvod měl rdousící (likvidační) efekt, je třeba pro zachování ústavní konformity od odvodu ustoupit (v daném individuálním případě). Povinnost přezkumu individuálního vlivu odvodu jde k tíži orgánů veřejné moci, které musí hodnotit jak dodržení obou zákonných garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o podpoře v jejich dlouhodobém (patnáctiletém) trvání, tak okamžité (průběžné) účinky zákona o podpoře na žalobkyni. Povinnost zachovat uvedené zákonné garance je přitom dána i podle zákona o podporovaných zdrojích energie, když podle § 54 odst. 1 tohoto zákona musí být cena elektřiny stanovena tak, aby její celková výše odpovídala postupům pro stanovení výše výkupní ceny podle dosavadních právních předpisů. Z uvedeného závěru Ústavního soudu proto plyne povinnost příslušných finančních úřadů zkoumat zejména individuální důsledky odvodu na konkrétního provozovatele. Předmětem řízení před finančním úřadem proto není, jak se mylně domnívá žalovaný, přezkum zákonnosti odvodu samotného, ale vliv odvodu na poplatníka (tj. žalobkyni). Žalobkyně má za to, že správní orgány

se dostatečně nezabývaly individuálními dopady odvodu ze slunečního záření na její osobu. Rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, jsou nesprávná, spočívají na nesprávném právním posouzení věci a jsou pro nedostatek odůvodnění nepřezkoumatelná, a jejich vydání předcházelo porušení zákona.

Žalobkyně dále namítala, že správní orgán pochybil, když nepřihlédl jako k důkazu ke znaleckému ocenění znaleckého ústavu RSM TACOMA a.s. a ke znaleckému posudku soudního znalce Ing. J.K., které žalobkyně předložila k prokázání tzv. rdousícího efektu. Pokud správní orgán považoval tento podklad za nedostatečný, měl žalobkyni vyzvat k předložení jiných důkazů k prokázání tvrzení žalobkyně a poučit jí o následcích neprokázání svých tvrzení. V této souvislosti žalobkyně rovněž namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jelikož žalovaný nezjistil všechny skutečnosti rozhodné pro posouzení dané věci, jelikož žalobkyni neumožnil, aby individuální dopad solárního odvodu prokázala.

Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, jelikož se žalovaný nevypořádal se všemi námitkami žalobkyně uvedenými v uplatněných opravných prostředcích. K námitce žalobkyně, že rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně jsou nepřezkoumatelná a tudíž i nezákonná pro jejich nedostatečné odůvodnění, když se finanční úřad nevypořádal se všemi námitkami žalobkyně uvedenými ve stížnostech, žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že se nelze konkrétně zabývat každou jednotlivou myšlenkou nebo větou uvedenou ve stížnostech. S tím žalobkyně nesouhlasila. Řízení o stížnosti je dle jejího názoru specifickým druhem daňového řízení, v němž se rozhoduje rozhodnutím. Rozhodnutí pak musí být nejen správné, nýbrž především vzhledem k § 5 odst. 1 daňového řádu i zákonné. Rozhodnutí proto musí plně vyhovovat i požadavku dle § 102 odst. 3 daňového řádu, tzn. mj. obsahovat informaci o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Pokud rozhodnutí takovou informaci neobsahuje, stává se pro jeho nedostatečné odůvodnění nepřezkoumatelným a tedy i nezákonným.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 6. 5. 2016 navrhl žalobu zamítnout, přičemž konstatoval, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonností, bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobkyní vznesené námitky nejsou důvodné.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Účastníci řízení ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání, a proto soud jednání ve věci samé nenařizoval.

Podle ust. § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle ust. § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Od 1. 8. 2005 do 31. 12. 2012 byly způsoby podpory výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a výkon státní správy a práva a povinnosti fyzických a právnických osob s tím spojené upraveny zákonem č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů.

Novelou tohoto zákona provedenou s účinností od 1. 1. 2011 zákonem č. 402/2010 Sb. byla do zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů vložena ustanovení § 7a až § 7i zavádějící odvod z elektřiny ze slunečního záření.

Od 1. 1. 2013 nabyt účinnosti zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů.

Podle § 7a zákona o podpoře, ve znění účinném od 1. 1. 2011 je předmětem odvodu elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Podle § 7b zákona o podpoře poplatníkem odvodu je výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření [odst. 1], a plátcem odvodu je provozovatel přenosové soustavy nebo provozovatel regionální distribuční soustavy [odst. 2]. Podle § 7f tohoto zákona odvodovým obdobím je kalendářní měsíc. Podle § 7g uvedeného zákona plátce odvodu je povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu [odst. 1] a plátce odvodu je povinen odvést odvod ze základu odvodu do 25 dnů po skončení odvodového období; ve stejné lhůtě je povinen podat vyúčtování odvodu [odst. 2]. Podle § 7h zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů správu odvodu vykonávají územní finanční orgány [odst. 1] a při správě odvodu se postupuje podle daňového řádu [odst. 2].

Zákon o podporovaných zdrojích energie obsahuje identickou úpravu v ustanoveních § 14 - § 22. Podle § 14 zákona o podporovaných zdrojích energie je předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2013 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Podle § 15 zákona o podporovaných zdrojích energie je poplatníkem odvodu výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření [odst. 1], a plátcem odvodu je v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu operátor trhu a v případě hrazení formou výkupní ceny povinně vykupující [odst. 2]. Podle § 19 zákona o podporovaných zdrojích energie je odvodovým obdobím kalendářní měsíc. Podle § 20 uvedeného zákona je plátce odvodu povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu [odst. 1] a plátce odvodu je povinen odvést odvod ze základu odvodu do 25 dnů po skončení odvodového období; ve stejné lhůtě je povinen podat vyúčtování odvodu [odst. 2]. Podle § 21 zákona o podporovaných zdrojích energie správu odvodu vykonávají finanční úřady [odst. 1] při správě odvodu se postupuje podle daňového řádu [odst. 2].

Soud shledal žalobu nedůvodnou.

Soud při posouzení důvodnosti žaloby vycházel z právně významných skutečností vyplývajících ze správního spisu, z něhož vyplývá, že žalobkyně je výrobcem elektřiny ze slunečního záření, tedy podle ust. § 15 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie je poplatníkem odvodu. Plátcem odvodu ve smyslu ust. § 15 odst. 2 citovaného zákona byla obchodní společnost ČEZ Prodej, s. r. o. (dále též „plátce odvodu“). V případě žalobkyně se jedná o odvod z elektřiny ze slunečního záření za období březen až květen 2015.

Za toto období žalobkyně fakturovala plátcem odvodu částky za dodanou elektřinu. Plátce odvodu však žalobkyni jí fakturované částky neuhradil v plné výši. Žalobkyně, která zastávala názor, že ustanovení o odvodu jsou neústavní a tudíž neaplikovatelná, požádala podle § 237 odst. 1 daňového řádu plátce odvodu o vysvětlení postupu při provádění srážky solárního odvodu za období březen, duben a květen 2015. Plátce odvodu podal žalobkyni podle § 237 odst. 2 daňového řádu vysvětlení, že podle příslušných ustanovení byl povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu, což také učinil, neboť nemá volbu, zda odvod srazí (vybere) či nikoliv; pro plátce odvodu, i pro výrobce elektřiny je příslušná právní úprava závazná a plátcem odvodu nepřísluší právo si posuzovat soulad této zákonné úpravy s Ústavou České republiky ani právo svévolně platnou a závaznou úpravu nerespektovat.

Jelikož žalobkyně s vysvětlením plátce odvodu nesouhlasila, domáhala se v souladu s § 237 odst. 3 daňového řádu jednotlivými stížnostmi, aby finanční úřad (správní orgán I. stupně) uložil plátcem daně povinnost zjednat nápravu a uhradit žalobkyni částku odpovídající sraženému odvodu, tj. domáhala se vrácení srážkové daně.

Rozhodnutími ze dne ze dne 21. 5. 2015 č. j. 117463/15/4200-11771-050259, ze dne 22. 6. 2015 č. j. 140366/15/4200-11771-050259 a ze dne 27. 7. 2015 č. j. 169025/15/4200-11771-050259 Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) podle § 237 odst. 4 daňového řádu uvedené stížnosti poplatníka na postup plátce daně (odvodu) zamítl. Zamítnutí stížností odůvodnil správce daně tím, že v posuzovaných případech měl plátce odvodu bez výjimky zákonnou povinnost srazit, vybrat a odvést předmětný odvod, neboť byly naplněny zákonné podmínky pro odvod za elektřinu vyrobenou ze slunečního záření. Plátce odvodu při řádném splnění své zákonné odvodové povinnosti v podobě srážky vůči poplatníkovi postupoval zcela v souladu s platnou a účinnou právní úpravou zakotvenou v zákoně o podpoře využívání obnovitelných zdrojů a v daňovém řádu, aniž by svým jednáním porušil jakékoliv právní předpisy, jimiž byl přímo ze zákona vázán. Proto v návaznosti na tyto skutečnosti správce daně neshledal důvody k podání výše uvedených stížností jako oprávněné.

Žalobkyně podala proti prvostupňovým rozhodnutím odvolání. Žalovaný následně touto žalobou napadeným rozhodnutím jednotlivá odvolání žalobkyně zamítl a potvrdil rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

Problematika odvodů z elektřiny ze slunečního záření dle zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů resp. dle zákona o podporovaných zdrojích energie již byla několikrát judikována jak na úrovni Nejvyššího správního soudu České republiky (dále též „Nejvyšší správní soud“), tak i na úrovni Ústavního soudu. Ústavní soud se touto otázkou zabýval

v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (dostupný na webových stránkách nalus.usoud.cz), jímž zamítl návrh skupiny senátorů Senátu Parlamentu České republiky na zrušení řady zákonných ustanovení týkajících se či souvisejících s odvodem z elektřiny ze slunečního záření. Ústavní soud zdůraznil, 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 přihlédnutím ke konkrétním okolnostem, s přihlédnutím k míře podnikatelského a ekonomického rizika může Ústavní soud své posouzení upřesnit v budoucnu [srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 9/07, bod 54 (viz výše)]. Ústavní soud považuje za samozřejmé a určující pro nalézání práva, že vždy je nezbytné vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu, které jsou založeny na zjištěných skutkových okolnostech. Mnohé případy a jejich specifické okolnosti mohou být značně komplikované a netypické; to však nevyvazuje obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité. 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 [bod 88 odůvodnění tohoto nálezu]. V tomto směru Ústavní soud zdůrazňuje, že vzhledem k faktickým účinkům, které na regulovaném trhu se sluneční elektřinou odvod podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb. vyvolává, a to zejména s ohledem na nárazový charakter odvodu, který teoreticky může (aniž by to v tomto řízení bylo předmětem dokazování) mít likvidační účinky projevující se neschopností výrobců dostát svým jinak průběžně plněným závazkům (výše formulováno též jako nedostatečný cash flow), které byly nastaveny ještě před účinností zákona, lze zároveň vyžadovat po zákonodárci zajištění mechanismu, jenž umožní individuální přístup k výrobcům, kteří, i kdyby při zvážení podnikatelského rizika předvídali přijetí určitých restrikcí v budoucnu, nemohli předvídat jejich konkrétní podobu a okamžité účinky. Jestliže zákon č. 180/2005 Sb. sám takový zvláštní mechanismus neobsahuje, považuje Ústavní soud za nezbytné vykládat právní řád takovým způsobem, který by eventuálním likvidačním účinkům odvodu podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb. mohl předejít ... [část bodu 89 odůvodnění uvedeného nálezu].“.*

Ve shora citovaném nálezu neshledal Ústavní soud zavedení solárního odvodu samo o sobě protiústavním, avšak s výhradou, že ve výjimečných a odůvodněných případech je nutno připustit rdousící efekt solárního odvodu na konkrétního výrobce. Podaná žaloba je postavena na tom, že žalobkyni nebylo žalovaným ani správním orgánem prvního stupně, v řízení o stížnosti dle ust. § 237 daňového řádu, umožněno prokázat, jaký zásah do majetkové podstaty u ní zavedení solárního odvodu zanechalo a že zákonem garantovaná doba návratnosti její investice nebude dodržena. V daných případech tu zcela zásadní otázkou je, v jakém druhu řízení je – slovy Ústavního soudu – třeba udělat vše pro spravedlivé řešení a pro konkrétního výrobce elektřiny ochranu před rdousícím efektem solárního odvodu.

Rozdílné názory na tuto stěžejní otázku sjednotil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu takto: „*I. Konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně (§ 237 zákona č. 280/2009 Sb.,*

daňového řádu), ani v soudním řízení, které na ně navazuje. II. Pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 v návaznosti na § 259 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.“ (usnesení ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57, publikované pod č. 3000/2014 Sb. NSS).

V odůvodnění tohoto usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu se mj. uvádí:

„[40] Nejvyšší správní soud rozhodoval již bezmála stovku případů, ve kterých se žalobci pokoušeli dovést likvidační účinky solárního odvodu. Všechny případy byly posuzovány žalovaným správcem daně paušálně, s odkazem na aplikovatelnou právní úpravu a neexistenci žádné výjimky pro nesražení či nevybrání odvodu. Krajské soudy pak jejich žaloby typicky zamítaly pro nepředložení dostatečně konkrétních tvrzení a důkazů prokazujících likvidační účinky odvodu. S ohledem na absenci psané právní úpravy řešící výjimečné situace, v nichž vede solární odvod k ekonomické likvidaci poplatníka, je patrné, že použití institutu stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu nemůže bez dalšího představovat efektivní ochranu práv těch poplatníků, do jejichž práv bylo vskutku s ohledem na konkrétní okolnosti jejich případu protiústavně zasazeno.

[41] Institut stížnosti tedy 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.

...

[48] Nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce je za stávající právní úpravy institut prominutí daně. Ustanovení § 259 daňového řádu 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 (srov. důvodovou zprávu k vládnímu návrhu daňového řádu ze dne 19. 11. 2008).

[49] Zákon o podpoře 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. Bylo by tedy na zákonodárci, aby v zákoně o podpoře stanovil orgánu veřejné moci (ať již kterémukoliv stupni správce daně) pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň.

[50] Již výše bylo uvedeno, že solární odvod je vlastně daní, jeho správu vykonávají územní finanční orgány a postupují přitom podle daňového řádu. Ten upravuje institut prominutí daně přímo ve svém § 260. Citované ustanovení zakládá pravomoc promíjet daň či její příslušenství ministru financí, pokud jde o daň, které spravují ministrem řízené správní orgány, a to buď z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo při mimořádných, zejména živelných událostech.

[51] Prominutí daně podle daňového řádu se nyní děje (na rozdíl od shodně nazvaného institutu v předchozí právní úpravě - srov. § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nikoliv individuálním správním rozhodnutím vydaným na základě individuálních žádostí daňových subjektů, nýbrž je z úřední povinnosti učiněným aktem majícím sice konkrétní předmět (daň nebo příslušenství daně – konkrétní typ daně a konkrétní zdaňovací

období), není však adresovaný předem určenému daňovému subjektu, nýbrž blíže neohraničené skupině daňových subjektů určitelných ovšem skupinově či druhově (zde výrobci elektřiny z obnovitelných zdrojů). Tímto aktem smíšené povahy (byť formálně nazvaným dle § 260 daňového řádu jako rozhodnutí) může ministr financí vymezit obecně okruh adresátů, stanovit, co konkrétně promijí (zejména druh daně, její příslušenství, zdaňovací období, atd.), v jakém rozsahu a vymezit skutkové, hmotně-právní a procesní podmínky, jejichž splnění je předpokladem částečného nebo úplného prominutí daně.

[52] 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. V bodu 88 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 si právě proto Ústavní soud vyhradil možnost své posouzení individuálních případů upřesnit v budoucnu.

[53] Uvedeným rozhodnutím vydaným ministrem financí dle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu se promijí daň nebo příslušenství daně všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká. Z povahy věci a výše uvedené charakteristiky tohoto aktu vyplývá, že vydání rozhodnutí nemusí předcházet žádné formální zahájení řízení, neboť okruh daňových subjektů, na které prominutí dopadne a které jsou adresáty takového prominutí, nebude zpravidla předem znám. Právě z tohoto důvodu se podle § 260 odst. 3 daňového řádu oznamuje rozhodnutí o prominutí zveřejněním ve Finančním zpravodaji.

[54] S ohledem na jen obecně vymezené podmínky rdousícího efektu v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 musí rozhodnutí o prominutí solárního odvodu tyto podmínky konkretizovat, a to způsobem umožňujícím skutečné posouzení individuálních dopadů tohoto odvodu na konkrétní výrobce elektrické energie.

[55] Poplatníci, kteří by měli za to, že se na jejich individuální situaci rozhodnutí ministra financí vztahuje, by u příslušného správce daně návazně uplatnili žádost o vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu. Správce daně by při každém individuálním posouzení žádosti o přeplatek musel zohlednit, zda byly naplněny podmínky stanovené v rozhodnutí o prominutí a v jakém rozsahu. V kladném případě by za splnění podmínek vratitelného přeplatku solární odvod poplatníkovi ze státního rozpočtu zcela nebo zčásti vrátil. Pravomocné rozhodnutí o přeplatku je přezkoumatelné ve správním soudnictví. Na povinnosti plátce solárního odvodu by uvedené řešení nemělo žádné dopady.

[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.“.

V citovaném usnesení tedy rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ke zohlednění likvidačních účinků solárního odvodu v individuálních případech (tzv. rdousícího efektu) otevřel a podrobně odůvodnil jeden postup, v rámci kterého lze zohlednit individuální dopad solárního odvodu na jednotlivé výrobce elektrické energie (prominutí daně podle § 260 v návaznosti na § 259 daňového řádu), ale současně zapověděl postup jiný (stížnost na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu).

Na shodný výklad výše nastíněné problematiky následně navázal i Ústavní soud, a to např. v nálezu ze dne 13. 1. 2015 sp. zn. II. ÚS 2216/14, ze dne 2. 8. 2016 sp. zn. III. ÚS 3549/15, ze dne 19. 1. 2016 sp. zn. IV. ÚS 3547/15 a ze dne 20. 9. 2016 sp. zn. III. ÚS 965/16, a stejně tak i Nejvyšší správní soud, který skutkově i právně obdobné věci, reflektující shora uvedené nálezy Ústavního soudu, rozhodoval již mnohokrát. Jak je ze shora uvedeného patrné, na otázku podmínek posuzování tzv. rdousícího efektu solárního odvodu v rámci řízení o stížnosti dle ust. § 237 daňového řádu existuje již dnes komplexní judikatura, od které nemá zdejší soud důvod se ani v případě žalobkyně odchýlit.

Jelikož v řízení dle ust. § 237 daňového řádu vedeném před správními orgány, které žalobkyně iniciovala, nelze zohlednit konkrétní dopady solárního odvodu na jednotlivé výrobce elektrické energie, nemá zdejší soud právní základ pro vypořádávání se s námitkami žalobkyně, že jí správce daně a odvolací orgán neumožnili prokázat, jaký zásah do majetkové podstaty u ní zavedení solárního odvodu zanechalo a že zákonem garantovaná doba návratnosti její investice nebude dodržena, a v přezkoumávané věci soud nemá ani racionální důvod k provádění a posuzování důkazů, které žalobkyně v předchozím řízení označila či předložila správním orgánům či soudu.

Jelikož žaloba nebyla shledána důvodnou, soud ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V. Náklady řízení

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovaný však požadavek na náhradu nákladů řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu těchto nákladů nemá žádný z účastníků řízení právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 29. května 2017

Za správnost: Kovářiková

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu