



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: ILV-energy**, se sídlem Příchovice, Příchovice 275, IČ 29095956, *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 **25. 2. 2014, čj. 4493/14/5000-14203-706599**,

t a k t o :

- I. **Žaloba 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

[I] Předmět řízení

Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 2. 2014, čj. 4493/14/5000-14203-706599, a čtyř rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu o stížnosti na postup plátce daně, která napadenému rozhodnutí žalovaného předcházela, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Od 1. 8. 2005 do 31. 12. 2012 byly způsob 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 (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů).

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 (dále též jen „*odvod*“).

Od 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále též jen „*zákon o podporovaných zdrojích energie*“).

Podle § 7a zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, ve znění účinném od 1. 1. 2011 (dále též jen „*zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů*“), předmětem odvodu je 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 využívání obnovitelných zdrojů 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 (dále jen „*odvod*“) 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*].

Žalobkyně je výrobcem elektřiny ze slunečního záření, tedy podle § 15 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie je poplatníkem odvodu. Plátcem odvodu ve smyslu § 15 odst. 2 zákona o podporovaných zdrojích energie byla ČEZ Prodej, s. r. o. V daném případě se jedná o odvod z elektřiny ze slunečního záření za období od 1. 5. do 31. 8. 2013.

Za tato období žalobkyně fakturovala společnosti ČEZ Prodej, s. r. o., částky za dodanou elektřinu. Společnost ČEZ Prodej, s. r. o., však žalobkyni jí fakturované částky

neuhradila v plné výši. Žalobkyně, která zastávala názor, že ustanovení o odvodu jsou neústavní a tudíž neaplikovatelná, požádala podle § 237 odst. 1 daňového řádu společnost ČEZ Prodej, s. r. o., o vysvětlení postupu při provádění srážky solárního odvodu za období od 1. 5. do 31. 8. 2013. Společnost ČEZ Prodej, s. r. o., podala žalobkyni podle § 237 odst. 2 daňového řádu vysvětlení, že podle příslušných ustanovení byla povinna srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu, což také učinila, neboť nemá volbu, zda odvod srazí (vybere) či nikoliv; pro společnost ČEZ Prodej, s. r. o., i pro výrobce elektřiny je příslušná právní úprava závazná a společnosti ČEZ Prodej, s. r. o., nepřísluší právo si posuzovat soulad této zákonné úpravy s Ústavou České republiky ani právo svévolně platnou a závaznou úpravu nerespektovat.

Jelikož žalobkyně s tímto vysvětlením nesouhlasila, podala ve smyslu § 237 odst. 3 daňového řádu na postup plátce daně (odvodu) při provedení solárního odvodu za období od 1. 5. do 31. 8. 2013 stížnosti Specializovanému finančnímu úřadu.

Rozhodnutími ze dne 12. 8. 2013, čj. 372877/13/4000-17104-505133; ze dne 3. 9. 2013, čj. 413419/13/4000-17104-505133; ze dne 18. 9. 2013, čj. 433221/13/4000-17104-505133; a ze dne 5. 11. 2013, čj. 473411/13/4000-17104-050259 (dále souhrnně též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), Specializovaný finanční úřad (dále též jen „*správce daně*“) podle § 237 odst. 4 daňového řádu uvedené stížnosti poplatníka na postup plátce daně (odvodu) zamítl.

Zamítnutí stížností žalobkyně 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.

Proti každému z těchto rozhodnutí správce daně se žalobkyně odvolala.

Rozhodnutím ze dne 25. 2. 2014, čj. 4493/14/5000-14203-706599, Odvolací finanční ředitelství (dále též jen „*odvolací orgán*“) podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání poplatníka zamítlo a prvoinstanční rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu potvrdilo.

[III] Nález Ústavního soudu

V nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (= č. 220/2012 Sb.), jímž byl zamítnut 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. nálezy 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].“.

[III] Žaloba

Žalobkyně připomněla, že je vlastníkem a provozovatelem fotovoltaické elektrárny v Příchovicích o celkovém instalovaném výkonu 0,739 MW (dále též jen „FVE“). Žalobkyně uzavřela dne 14. 12. 2012 se společností ČEZ Prodej, s.r.o. (dále též jen „Distributor“) smlouvu o výkupu elektřiny z obnovitelných zdrojů (dále též jen „Smlouva“). Distributor se ve Smlouvě zavázal zaplatit za elektřinu vyrobenou ve FVE a dodanou do distribuční soustavy výkupní cenu ve výši určené cenovým rozhodnutím Energetického regulačního úřadu. Povinnost Distributora vykupovat elektřinu z FVE je stanovena v § 10 odst. 2 zákona o podporovaných zdrojích energie. Žalobkyně řádně vyúčtovala Distributorovi výkupní cenu za měsíce květen 2013 až srpen 2013. Distributor neuhradil žalobkyni výkupní cenu v plné výši, ale z výkupní ceny srazil odvod za elektřinu ze slunečního záření podle § 14 a násl. zákona o podporovaných zdrojích energie (dále též jen „Odvod“).

Žalobkyně se v souladu s § 237 odst. 4 daňového řádu domáhala jednotlivými stížnostmi, aby finanční úřad uložil plátcí daně povinnost zjednat nápravu a uhradit žalobkyni částku odpovídající sraženému Odvodu, tj. domáhala se vrácení srážkové daně. Finanční úřad rozhodnutími správního orgánu nižšího stupně jednotlivé stížnosti zamítl. Žalobkyně podala

proti jednotlivým rozhodnutím správního orgánu nižšího stupně odvolání. Žalovaný následně napadeným rozhodnutím zamítl jednotlivá odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně.

Dne 15. 5. 2012 vydal Ústavní soud nález sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kterým zamítl návrh skupiny senátorů Senátu Parlamentu České republiky na zrušení zákona o podpoře, resp. jeho jednotlivých ustanovení, a to včetně ustanovení upravujících Odvod (dále též jen „*Nález*“). Jakkoliv Ústavní soud v *Nálezu* dospěl k závěru o ústavní konformitě právní úpravy Odvodu, je třeba zdůraznit, že současně připustil, že není schopen v rámci abstraktního přezkumu dospět k závěru, že v každém jednotlivém případě jsou po zavedení Odvodu naplněny zákonné garance návratnosti investic FVE (bod 86. *Nálezu*). Dále zdůraznil, že nelze vyloučit, že v individuálních případech bude mít nová právní úprava Odvodu na výrobce likvidační důsledky (tzv. „*rdousící efekt*“) nebo že nezasáhne samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud proto konstatoval, že je nutno v individuálních případech hodnotit jak dodržení zákonných garancí návratnosti investic a zachování výše výnosů, tak individuálně okamžité (průběžné) účinky uvedené právní úpravy (bod 88. *Nálezu*). Jinými slovy lze závěry ÚS shrnout tak, 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 FVE. 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 č. 180/2005 Sb. (dále též jen „*Zákon 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 ÚS proto plyne povinnost příslušných FÚ zkoumat zejména individuální důsledky Odvodu na konkrétního provozovatele. Předmětem řízení před FÚ proto není, jak se mylně domnívá žalovaný, přezkum zákonnosti odvodu samého, ale vliv odvodu na poplatníka (tj. žalobkyni), a pokud by byl *rdousící efekt* Odvodu prokázán, nebo by bylo prokázáno nedodržení zákonných garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb., pak je povinností FÚ přijmout potřebná opatření k eliminaci takovýchto efektů Odvodu (např. vrácením odvodu, výběru odvodu výběrem, posečkáním s odvodem, rozložením úhrady daně na splátky či prodloužením lhůty, apod.). 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 především namítala, že se FÚ nijak nezabývaly, resp. se odmítly zabývat (v rozporu se zákonem i v rozporu s citovaným ústavním nálezem) tím, jaký vliv má příslušný Odvod na žalobkyni, tj. nezkoumaly, zda odvod měl *rdousící efekt*, popř. zda jeho srážkou nedošlo k porušení zákonných garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. Bez tohoto přezkumu však nelze rozhodnout, zda nárok uplatněný žalobkyní byl po právu

či nikoliv, a nelze tedy ani přezkoumat, zda byl dán důvod pro odmítnutí stížnosti žalobkyně a zamítnutí jejího odvolání proti rozhodnutí prvoinstančního správního orgánu. Tento postup proto zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a nezákonnost procesu předcházejících rozhodnutí, kterou nelze v rámci řízení před soudem zhojit. Žalobkyně se proto dovolávala zrušení napadených rozhodnutí též proto, aby FÚ v novém řízení, dříve než rozhodne ve věci samé, přezkoumal individuální dopady a efekty odvodu na žalobkyni.

Pokud jde o zásah do majetkové podstaty žalobkyně při aplikaci Odvodu, žalovaný se omezil na pouhé konstatování, že „přihlédnutí k majetkovým poměrům při stanovení, sražení a výběru daně nemá oporu v zákoně a proto k nim nelze přihlédnout“, což je nepochybně s výše uvedenými závěry Nálezu ve zjevném rozporu. Co se týká žalobkyní tvrzeného a znaleckým oceněním prokázaného rdousícího efektu Odvodu v individuálním případě žalobkyně, žalovaný pouze v obecné rovině odkázal na Nález, kde Ústavní soud deklaruje, že je při posuzování jednotlivých případů nutno vzít v úvahu určitou míru podnikatelského a ekonomického rizika výroby elektřiny ve fotovoltaické elektrárně, která je bezpochyby podnikáním a uvádí další skutečnosti, které je třeba v této souvislosti v jednotlivých případech posoudit a zohlednit. Individuálním posouzením daného případu se však žalovaný vůbec nezabýval. Argumentace podnikatelským rizikem však obstát nemůže. Jednak podnikatelské riziko (které obecně nese ze své podstaty každý podnikatel) nezbavuje FÚ shora uvedené povinnosti přezkoumat vliv Odvodu na provozovatele FVE, přičemž a tuto povinnost FÚ zcela neoddiskutovatelně porušily. Navíc jde o alibismus, kterým se FÚ snaží usnadnit si svoji činnost a zdůvodnit si nezdůvodnitelné neplnění povinností. K prokázání skutečnosti, že individuální účinky Odvodu a jeho výběru vůči žalobkyni dosáhnou intenzity protiústavního rdousícího efektu ve smyslu Nálezu, přitom žalobkyně předložila znalecké ocenění znaleckého ústavu RSM TACOMA a.s. (dále též jen „*Znalecké ocenění*“). K tomu žalovaný uvedl, že k závěrům Znaleckého ocenění přihlédnout nemůže a i kdyby Znalecké ocenění bylo jako důkaz připuštěno, nešlo by o důkaz likvidačního dopadu. Konstatování žalovaného, že k předloženým závěrům Znaleckého ocenění nelze přihlédnout, je zcela nepodložené a nesprávné. Znalecké ocenění je odborným podkladem zpracovaným renomovaným znaleckým ústavem. Jako takové je řádným a plně způsobilým důkazem předloženým žalobkyní, který měl být ze strany Finančního úřadu a žalovaného proveden. Pokud však byl FÚ toho názoru, že tento důkaz není dostatečným podkladem pro to, aby si FÚ mohl učinit správný a úplný skutkový závěr o rdousícím efektu, byla povinnost FÚ vyzvat žalobkyni k předložení jiných (dalších) důkazů, která by její tvrzení prokazovala, a poučit jí o následcích neprokázání svých tvrzení. To však FÚ neučinil a bez dalšího ve věci rozhodl.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu k dokazování v daňovém řízení přitom plyne, že daňovému subjektu musí být správcem daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokazané a které nikoliv, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně musí za tím účelem ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoliv; v této souvislosti je správce daně povinen v dialogu s daňovým subjektem ujasnit, jaké důkazy tento subjekt k provedení navrhuje. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné. Porušení povinnosti správce daně správně vymezit okruh

skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení povinen prokázat, je vadou řízení před správním orgánem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. FÚ uvedeným způsobem nepostupovaly a tím porušily svou základní povinnost postupovat při správě daní v souladu s právními předpisy a šetřit práva a právem chráněné zájmy žalobkyně. Rezignací na shora uvedený postup se žalovaný a finanční úřad dopustili porušení základních povinností stanovených jim daňovým řádem, když nezjistili skutečnosti rozhodné pro případné stanovení Odvodu co nejúplněji, resp. tak, aby o těchto skutečnostech nebyly důvodné pochybnosti a v rozsahu nezbytném pro rozhodnutí ve věci. Závěr žalovaného o tom, že ani případné připsání důkazu Znaleckým oceněním by nebylo důkazem likvidačního dopadu na žalobkyni, je pak zcela nepodložený a nesprávný, svědčící spíše o podjatosti. Závěry Znaleckého ocenění naopak zcela jasně prokazují, že pokud budou sraženy Odvody v rozsahu předvídaném zákonnou úpravou, individuální účinky Odvodu a jeho výběru vůči žalobkyni dosáhnou intenzity protiústavního rdousícího efektu ve smyslu Nálezu. Znalecké ocenění navíc zcela jasně prokazuje, že v daném případě došlo porušení zákonných garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb., tj. zachování výše výnosů žalobkyně za jednotku elektřiny pro dobu 15 let od roku uvedení výroby do provozu ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) bod 2 Zákona o podpoře. Žalovaný ve svém Rozhodnutí zastává názor, že postup byl v souladu s platnou legislativou. Takovou argumentaci žalovaného žalobkyně odmítala a napadené rozhodnutí považovala za projev naprosté svévole v rozhodování. Nelze totiž akceptovat, aby žalovaný, jako odvolací orgán, do odůvodnění svého rozhodnutí neuvedl v podstatě žádné konkrétní skutečnosti, které jej k rozhodnutí vedly. Otázkou svévole se přitom Ústavní soud zabývá dosti podrobně ve své judikatuře a ustáleně její pojem vykládá v obecné poloze jako extrémní nesoulad právních závěrů s provedenými skutkovými a právními zjištěními.

Žalovaný (a před ním Finanční úřad) zcela rezignoval na jakákoliv skutková zjištění. Z odůvodnění Rozhodnutí nijak nevyplývá, že by se žalovaný zabýval dopady Zákona o podporovaných zdrojích energie na Garance, popř. jeho účinky v individuální rovině na žalobkyni a její podnikání. Dále nikterak nezohlednil, že v důsledku postupu Distributora a Finančního úřadu, jakož i Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, byla žalobkyně zkrácena na možnosti využít posečkání jakožto nástroje ke zmírnění negativních majetkových dopadů výběru Odvodu ve smyslu Nálezu [pro případ dosažení závěru o ústavnosti, resp. zákonnosti (a tedy nutnosti) výběru Odvodu, se kterým žalobce nesouhlasí]. Tento stav se pak nepokusil aktivně zhojit, naopak jej fakticky potvrdil. Tímto způsobem postupoval v příkrém rozporu s Nálezem. Přitom platí, že pokud žalovaný nebo Finanční úřad přikročí v případě žalobkyně k použití zákona o podporovaných zdrojích energie a výběru Odvodu, dochází tím ke zcela zjevnému a intenzivnímu zásahu do majetkové sféry žalobkyně (je zkrácena o 26 % svého výnosu). V takové situaci jsou Finanční úřad i žalovaný bezesporu povinni vynaložit veškeré své úsilí k úplnému zjištění skutkového stavu věci, zejména k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti žalobkyně. Dále jsou povinni zvážit veškeré relevantní skutečnosti a pro případ dosažení závěru o ústavnosti, resp. zákonnosti (a tedy nutnosti) výběru Odvodu (jakkoli s ním žalobkyně nesouhlasí) alespoň umožnit žalobkyni přístup k institutům zmírňujícím majetkové dopady výběru Odvodu. Žalovaný nesplnil své zákonné povinnosti, když zcela automaticky, bez zjištění jakýchkoliv skutečností potřebných pro správné zjištění daně, vydal napadené rozhodnutí, aniž zkoumal, zda výběr Odvodu nepřiměřeným způsobem nezasáhne do majetkových práv žalobkyně či nikoliv, resp. zda bylo a je na místě umožnit žalobkyni přístup k institutu posečkání.

K námitce žalobkyně, že napadená 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 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. To je případ rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně i napadeného rozhodnutí.

[IV] Vyjádření žalovaného správního orgánu

Odvolací finanční ředitelství ve svém vyjádření k žalobě (ze dne 20. 6. 2014) navrhlo žalobu zamítnout, přičemž konstatovalo, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobkyní vznesené námitky nejsou důvodné.

[V] Posouzení věci krajským soudem

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 správcem daně prvního stupně 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 konkrétního výrobce před rdousícím efektem solárního odvodu ochránit (i když se to může jevit složité).

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 dovodit 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 promíjí (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 promíjí 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 k zohlednění likvidačních účinků solárního odvodu v individuálních případech otevřel a podrobně odůvodnil jeden postup (prominutí daně podle § 260 v návaznosti na § 259 daňového řádu), ale současně zapověděl postup jiný (stížnost na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu). Jelikož v řízení před správními orgány, které iniciovala žalobkyně, už pojmově 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 tak soud nemá ani racionální důvod k provádění a posuzování důkazů, které žalobkyně v předchozím řízení označila či předložila správním orgánům nebo které v tomto řízení předložila či je ještě připravena předložit tomuto soudu.

[VI] Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož žaloba nebyla vzhledem k výše uvedenému názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu shledána důvodnou, soud ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání (žalobkyně podle § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s., žalovaný správní orgán podle § 51 odst. 1 věty první s. ř. s.).

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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 29. září 2015

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková