



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce: společnosti **SOLENTE, s.r.o.**, se sídlem v Dobřenicích 168, IČ 25953281, zast. Mgr. Sandrou Podskalskou, advokátkou v Brně, Údolní 33, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. května 2014, čj. 12533/14/5000-14203-702690, **t a k t o :**

- I. **Návrh na přerušení řízení s e z a m í t á .**
- II. **Žaloba s e z a m í t á .**
- III. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „finanční úřad“), kterými byly dle ust. § 237 odst. 4 zákona č. 208/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále je „daňový řád“) zamítnuty stížnosti na postup plátce daně, společnosti ČEZ Distribuce, a.s., a uvedená rozhodnutí potvrzena.

Žalobce uvedl, že je provozovatelem fotovoltaické elektrárny FVE Dobřenice 168, která byla uvedena do provozu v roce 2010. V souladu se smlouvou uzavřenou mezi žalobcem a plátcem odvodu byla plátcí daně v období 1. 4. 2013 do 31. 12. 2013 dodána elektrická energie vyrobená ve fotovoltaické elektrárně. Následně byly plátcí daně za dodanou elektřinu vystaveny faktury, které však byly uhrazeny

převodem na účet pouze částečně. Důvodem pro neuhrazení plných částek bylo provedení srážky solárního odvodu, který je zakotven v ust. § 7a a následujících zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře obnovitelných zdrojů energie, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podpoře obnovitelných zdrojů“). Žalobce se proto postupem podle ust. § 237 odst. 1 daňového řádu obrátil na plátce odvodu s žádostmi o vysvětlení postupu.

K tomu plátce odvodu uvedl, že důvodem pro neuhrazení fakturovaných částek v plné výši je provedení srážky solárních odvodů shora uvedeným postupem podle zákona o podpoře obnovitelných zdrojů.

Žalobce se proto následně v souladu s ust. § 237 odst. 3 daňového řádu obrátil na finanční úřad se stížnostmi na uvedený postup plátce odvodu. Žádal jej, aby přikázal plátcovi daně vyplatit mu částku odpovídající sraženému odvodu. Finanční úřad postupem podle ust. § 237 odst. 4 daňového řádu stížnosti žalobce zamítl.

Žalobce dále konstatoval, že v odvolacích řízeních předložil výpočet doby návratnosti pro modelovou elektrárnu uvedenou do provozu v roce 2010, který prokazuje, že prostá doba návratnosti vychází na 16 let a z pohledu diskontované doby návratnosti se projekt jeví jako ztrátový, jelikož tato přesahuje 20 let.

Uvedl, že žalovaný nepřihlédl k předloženému důkazu o výpočtu návratnosti i k většině dalších důkazů žalobcem předložených. Likvidační povaha odvodu je totiž pouze jednou ze dvou forem protiústavních účinků aplikace ustanovení o solárním odvodu. Žalovaný se odvolal na závěry uvedené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013, s nimi však žalobce nesouhlasí, neboť jejich přijetím by byl porušen zákaz odepření spravedlnosti. Uvedl, že žádostí žalobce o prominutí solárních odvodů dle § 259 daňového řádu by nemohlo být vyhověno, neboť zákon pro tento případ nestanovil, respektive nestanoví finančnímu úřadu pravomoc solární odvod prominout. Eventuální hromadné prominutí daně dle ust. § 260 daňového řádu rozhodnutím Ministerstva financí je vydáváno z moci úřední a na základě aplikace diskreční pravomoci ministra. Navíc nenaplnuje ani požadavky Ústavního soudu na účinný prostředek ochrany práv. Žalobce proto považuje postup dle ust. § 237 daňového řádu, tedy žádost poplatníka o vysvětlení adresované plátcovi daně a následnou stížnost na postup plátce daně správci daně, za jediný právní nástroj, který má poplatník ve své procesní dispozici, jenž může vést k přezkumu aplikace ustanovení o solárním odvodu na jeho konkrétní situaci v řízení před správcem daně a který následně umožňuje soudní přezkum rozhodnutí správce daně. Žalobce přitom odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. III. ÚS 224/98, dle něhož za procesní prostředek k ochraně je nutno považovat pouze takový procesní postup vedoucí k přezkoumání rozhodnutí orgánu veřejné moci, jenž je v procesní dispozici účastníka řízení a je nezávislý na rozhodnutí příslušného orgánu. Zároveň musí být takový prostředek ochrany účinný jak po právní stránce, tak i v praxi. Uvedl, že v případě, kdy moc zákonodárná ani výkonná nereagovaly ani na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl.ÚS 17/11, ani na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, musí obecné soudy přestat odepírat ochranu žalobci s odkazem na nečinnost zákonodárce, respektive ministra financí. Nejvyšší správní soud tak činí z prostředků ochrany pouze formálním nástrojem, který neumožňuje žalobci domoci se nápravy protiústavního působení

plynoucího z nečinnosti státu. Závěry z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tak nelze přejímat z důvodu jejich rozporu s ústavněprávními požadavky na účinný prostředek ochrany stejně jako s judikaturou Ústavního soudu a Evropského soudu pro lidská práva. Žalovaný se tedy těmito závěry neměl řídit a měl přezkoumat situaci žalobce tak, aby mu poskytl ochranu jeho práv a naplnil tak svou funkci danou Ústavou. Tím, že žalovaný pouze mechanicky přejal závěry z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, způsobil nezákonnost rozhodnutí. Žalobce považoval za zřejmé, že 15 letá doba návratnosti garantovaná výrobcům elektrické energie ze slunečního záření zákonem, bude v případě žalobce překročena.

Žalobce vzpomenul, že Ústavní soud se k dané problematice vyjádřil dne 15. 5. 2012 v nálezu Pl. ÚS 17/11, kterým zamítl návrh skupiny senátorů na zrušení tohoto ustanovení. V něm uvedl, že není vyloučeno, aby v některých konkrétních případech byla aplikace solární daně posouzena jako protiústavní. Podle Ústavního soudu nelze vyloučit, že v některých případech dolehnou napadená ustanovení o odvodu na výrobce jako likvidační. Při posuzování ústavnosti v jednotlivých případech je dle Ústavního soudu nutno hodnotit rovněž dodržení garancí ve smyslu ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře obnovitelných zdrojů v jejich dlouhodobém patnáctiletém trvání. Žalobce k tomu zdůraznil, že zákonná garance obsažená v ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře obnovitelných zdrojů v jeho případě dodržena nebude.

K obecnému výpočtu doby návratnosti žalobce uvedl, že údaje, které Energetický regulační úřad v řízení před Ústavním soudem předložil, jsou nepřesné a zkreslené a odchylují se od údajů stanovených v platných právních předpisech. K podpoře uvedeného tvrzení předložil znalecký posudek číslo 665/10/13 společnosti Ostravská znalecká, a.s., který podrobil nezávislé analýze materiály Energetického regulačního úřadu, jež posloužily jako podklad pro rozhodnutí Ústavního soudu při posuzování legality takzvané solární daně. K tomu žalobce konstatoval, že využití jiných parametrů, než parametrů uvedených ve vyhláškách, značným způsobem zkreslovalo dobu návratnosti směrem dolů a zlepšovalo výnosnost investice do fotovoltaických elektráren. V roce 2009 i v roce 2010 pak byl výpočet dále zkreslen využitím již neexistujícího ustanovení zákona o daních z příjmů, jež do roku 2010 umožňovalo osvobození příjmu z vyrobené elektřiny z fotovoltaických elektráren od daně z příjmů v období, kdy byly poprvé uvedeny do provozu, a v bezprostředně následujících pěti letech. Žalobce zdůraznil, že 26% odvod způsobil snížení výnosnosti realizované z fotovoltaické elektrárny, a to jak pro instalace uvedené do provozu v roce 2009, tak i v roce 2010. Žalobce upozornil, že je stále více zřejmé, že podklady předložené Ústavnímu soudu v rámci posuzování ústavnosti ustanovení o solárním odvodu jsou nejen chybné, ale rovněž falešné. Z informací vyplývá, že Energetický regulační úřad nemá doklad o tom, kdo a na základě jakého pověření či pokynu zpracoval za tento úřad odborné stanovisko, včetně souvisejících dokumentů předložených vládě ČR. Tento úřad přitom s výpočtem pracuje a odkazuje na něj.

K individuálnímu výpočtu doby návratnosti investice žalobce uvedl, že v odvolání předložil modelový výpočet doby návratnosti. Nyní předkládá výpočet doby návratnosti po dosazení konkrétních hodnot platných pro jeho elektrárnu. Uvedl, že náklady na projekt fotovoltaické elektrárny financoval částečně z vlastních zdrojů a z větší části pak ze zdrojů cizích, které získal na základě smlouvy o úvěru. Konstatoval rovněž, že v souvislosti s provozem musí zajišťovat i zpracování účetnictví a mezd.

Další nákladovou položkou je i pojistné kryjící různá rizika spojená s provozem elektrárny. Konkrétní výši jednotlivých výdajů doložil žalobce fakturami. Z individuálního modelu ekonomické návratnosti pak dovodil, že od roku 2011, kdy byl zaveden solární odvod ve výši 26 %, je žalobce ve ztrátě a první minimální zisk může očekávat nejdříve v roce 2015. Tím se oddaluje okamžik návratnosti žalobcovy investice a s ohledem na skutečnost, že žalobce je po dobu několika let ve ztrátě, je vůbec otázkou, zda bude v jeho silách provozovat výrobu elektrické energie i nadále a současně hradit závazky, které mu v souvislosti s podnikatelskou činností neustále vznikají. Žalobce tak měl za to, že nadevší pochybnost prokázal, že v jeho případě není dodržena státem garantovaná patnáctiletá doba návratnosti investice.

Žalobce dále upozornil na porušení principu zákazu retroaktivity. Uvedl, že stát v ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o podpoře obnovitelných zdrojů jasně garantoval zachování výše výnosů po dobu 15 let a patnáctiletou návratnost investice. Následně však novelou číslo 402/2010 Sb. s účinností od 1. 1. 2011 změnil zákon tak, že jej doplnil o ust. § 7a. Žalobce zdůraznil, že podle názoru Ústavního soudu se v posuzovaném případě jedná o retroaktivitu. Současně tento soud konstatoval, že nepravá retroaktivita se v případě odvodů jeví jako přípustná pouze za podmínky, že odvod z elektřiny ze slunečního záření byl stanoven tak, aby byla nadále zaručena patnáctiletá návratnost vložených investic, která je garantována zákonem. V takovém případě lze ještě dle Ústavního soudu zavedení solárního odvodu posoudit jako přiměřený prostředek k dosažení cíle, kterým má být zejména odvrácení sociálně ekonomických dopadů na koncového spotřebitele. Z nálezu Ústavního soudu tak žalobce dovodil, že jestliže garantovaná patnáctiletá návratnost při aplikaci ustanovení o solárním odvodu zaručena nebude, nemůže být solární odvod jako prostředek zvolený k dosažení jeho sledovaného cíle posouzen jako rozumný a přiměřený. Pokud tedy v případě žalobce není garantovaná doba návratnosti dodržena, pak se jedná o neústavní zásah a je nutno nepřímou retroaktivitu v tomto konkrétním případě považovat za nepřípustnou. Zdůraznil přitom, že správní orgány při projednávání stížnosti a odvolání žalobce sice postupovaly v souladu se zákonem, ovšem se zákonem, který je v rozporu s Ústavou.

Dále žalobce uvedl, že v daném případě došlo k porušení principu legitimního očekávání. Pokud by totiž soukromí investoři předem věděli, že stát změní pravidla v průběhu hry, pak by to zcela jistě ovlivnilo jejich rozhodování, zda takovou pobídku vyslyšet a zda investovat. Na základě výzvy státu investoři nastavili podmínky svých projektů způsobem odpovídajícím v té době platné legislativě a s ohledem na ně tak začali projekty provozovat.

Žalobce dodal, že solární odvod je v daném případě nutno považovat rovněž za rozporný s principem proporcionality. Zásah do základních práv žalobce se prodloužením doby návratnosti nad zákonem garantovanou mez stává natolik extenzivním, že není možné jej racionálně ospravedlnit. Princip proporcionality je v materiálním právním státě základním nástrojem při řešení střetu dvou relevantních protichůdných zájmů. Navíc, jak žalobce zdůraznil, stát investory k výstavbě a instalaci fotovoltaických elektráren sám vyzýval. Za takových okolností nemohl být nárůst instalovaného výkonu těchto elektráren pro stát překvapivý. Dále konstatoval, že solární odvod svůj účel nesplní, protože sám o sobě počet podporovaných zdrojů nesnižuje a tedy problém neřeší. Podle názoru žalobce měl zákonodárce k dispozici

spoustu jiných méně devastujících alternativ řešení problému nárůstu množství podporovaných zdrojů. Solární odvod, coby prakticky více než čtvrtina z výkupní ceny, činí téměř dvojnásobek obecného úzu o přiměřené výši zdanění příjmů. Už jen toto velmi přibližné srovnání jasně ukazuje, že výše solárního odvodu se pohybuje několik řádů jinde, než by se dalo považovat za přiměřené, a majetkové sféry poplatníka odvodu se solární odvod dotýká podstatným způsobem. Žalobce považoval za zřejmé, že zavedením solárních odvodů se stát snaží přenést ekonomickou odpovědnost za své omyly na ty soukromé subjekty, které se do jeho programu s důvěrou zapojily.

Žalobce rovněž upozornil, že stanovený solární odvod je v rozporu se zásadami berního práva, a to zásadou únosnosti a zásadou primárně fiskálního účelu zdanění. K porušení zásady únosnosti uvedl, že daň, respektive odvod, nesmí mít likvidační povahu. Konstatoval, že solární odvod je neúnosný, protože prakticky eliminoval rentabilitu investičních záměrů, na níž dopadá, když ke změně pravidel došlo v průběhu hry. K porušení zásady primárně fiskálního účelu zdanění uvedl, že projednávaná sporná novela samozřejmě neformuluje solární podvod jako trest za chování zákonem považované za nežádoucí, avšak na žalobce a celou zasaženou skupinu investorů dopadá takovým způsobem, že se jako taková sankce jeví.

Žalobce upozornil, že žalovaný je povinen postupovat v souladu s platnými zákony a je vázán i ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře obnovitelných zdrojů, v němž je zakotvena garance návratnosti. Je tedy jeho povinností, aby v každém jednotlivém případě posoudil, zda je zákonná garance dodržena či nikoliv a zda není zasaženo do Ústavou chráněných práv žalobce. Připomenout, že Ústavní soud se k otázce legitimního očekávání provozovatelů fotovoltaických elektráren a k otázce ochrany důvěry v právo v předmětném nálezu vyjádřil tak, že pokud by byly v konkrétním případě porušeny zákonné garance návratnosti, je nutné zavedení solárních odvodů pokládat za rozporné se zásadou legitimního očekávání. Připomenul, že solární odvod sám o sobě představuje neústavní zásah do majetkové podstaty žalobce. Zdůraznil, že v průběhu daňového řízení žalobce nepředložil výsledek hospodaření, nýbrž výpočet doby návratnosti, přičemž cílem je prokázání skutečností, že doba návratnosti investice není dodržena právě v jeho individuálním případě. Uvedl, že právní řád České republiky mu nedává jinou efektivní možnost obrany proti postupu státu, který se kvůli regulaci trhu uchýlil k zavedení daně v takové výši, že sám následně není schopen dostát svým závazkům. Solární odvod přitom nemá nic společného se změnami tržních podmínek. Připomenul rovněž, že dalším účelem zdanění je dodatečná oprava důsledků neracionálních kroků státu, který se snaží odpovědnost jednostranně přenášet na subjekty soukromého sektoru, které přistoupily na výslovnou nabídku státu pro investice. Solární odvod se tak jeví jako trest. K návrhu, aby výrobci využili institutu posečkání podle ust. § 156 daňového řádu, žalobce uvedl, že uvedený institut posečkání je pro řešení problému poplatníků zcela nevhodný. Posečkání s výběrem odvodů by dle jeho názoru danou situaci neřešilo. Vzhledem k tomu, že posečkání nelze povolit na dobu delší, než je lhůta pro placení daně, pak kdyby žalobce o posečkání žádal každý měsíc a jeho žádosti by bylo každý měsíc vyhověno, problém by tím vyřešen nebyl. I kdyby správce daně posečkání povolil, žalobce by solární odvod musel nejpozději další měsíc zaplatit. Posečkání by tedy mohlo řešit jednorázovou krátkodobou platební neschopnost. Solární odvod by musel žalobce stejně uhradit a nedodržení doby návratnosti by tak

zůstalo zachováno. Jediným možným zhojení protiústavnosti solárního odvodu je jeho vrácení žalobci.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že plátce odvodu byl povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu a odvést ho do 25 dnů po skončení odvodového období svému místně příslušnému finančnímu úřadu. Ve stejné lhůtě byl povinen podat tomuto úřadu vyúčtování odvodu. Plátcí odvodu není dána žádná zákonná možnost těmto svým povinnostem nedostát, aniž by mu nesplněním uvedených povinností vznikla majetková a sankční odpovědnost. Žalovaný rovněž konstatoval, že nezjistil žádná procesní pochybení správce daně. Prvoinstanční rozhodnutí tak byla vydána plně v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu a zákona o podpoře obnovitelných zdrojů. Upozornil, že správce daně je vázán zákonem a není v jeho moci posuzovat, zda zákon je či není v souladu s ústavním pořádkem. To je úkolem Ústavního soudu, který příslušná ustanovení zákona o podpoře obnovitelných zdrojů přezkoumal a dospěl k závěru, že solární odvod je v souladu s ústavním pořádkem. Z tohoto důvodu ve svém nálezu Pl. ÚS 17/11 zamítl ústavní stížnost skupiny senátorů a napadená ustanovení nezrušil. Ustanovení zákona o podpoře obnovitelných zdrojů upravujících solární odvod tak zůstala součástí právního řádu až do konce roku 2012, kdy byl tento zákon nahrazen zákonem novým, který ustanovení o solární v odvodu téměř doslova převzal. Solární odvod je tedy i nadále součástí právního řádu a ani plátce ani orgány finanční správy nemohou příslušná zákonná ustanovení svévolně porušovat.

K žalobcově námitce protiústavnosti žalovaný konstatoval, že se Ústavní soud podrobně zabýval všemi tvrzenými důvody protiústavnosti, žalovaný proto na jeho nálezh odkázal. V souladu s uvedeným nálezhem Ústavního soudu považoval příslušná zákonná ustanovení za ústavně konformní a žalobcovu námitku protiústavnosti tak shledala nedůvodnou.

K námitce žalobce, že v jeho případě má srážení solárního odvodu za následek nedodržení patnáctileté doby návratnosti jeho investice ve smyslu ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře obnovitelných zdrojů, žalovaný uvedl, že v uvedeném ustanovení je stanoveno, že orgánem, který má návratnost investice posuzovat a případně ji přizpůsobovat výši výkupní ceny elektřiny, je Energetický regulační úřad. Ten musí zohlednit jak vývoj na příslušném trhu, tak znění veškerých dalších zákonných norem. Správce daně není oprávněn mu do této pravomoci jakkoliv zasahovat a naopak je povinen řídit se platným a účinným zněním zákona a vybrat daň tak, jak zákon ukládá.

Tvrzení žalobce, že výpočet návratnosti investice Energetického regulačního úřadu zmíněný v nálezh Ústavního soudu je chybný, žalovaný dodal, že správci daně nepřísluší tuto otázku posuzovat. Dané námitky je třeba uplatnit u příslušného orgánu, tedy u Energetického regulačního úřadu. Pro úplnost žalovaný dodal, že vzhledem k tomu, že předmětem solárního odvodu je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2013 v zařízeních uvedených do provozu v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010, tak po třech či čtyřech letech existence fotovoltaické elektrárny nelze jednoznačně určit, zda v souvislosti s aplikací odvodu z elektřiny ze slunečního záření došlo k porušení patnáctileté doby návratnosti investice do fotovoltaické elektrárny.

K tvrzenému rozporu se zásadami berního práva a to konkrétně zásadou únosnosti, a zásadou primárně fiskálního účelu zdanění a rdousícího efektu solárního odvodu v individuálním případě žalobce, žalovaný opět odkázal na shora uvedený nálezn Ústavního soudu, v němž bylo deklarováno, že při posuzování jednotlivých případů je nutno vzít v úvahu i určitou míru podnikatelského a ekonomického rizika výroby elektřiny ve fotovoltaické elektrárně, která je bezpochyby podnikáním. Ne u každého poplatníka solárního odvodu, který se po zavedení odvodů ocitl ve ztrátě či dočasné platební neschopnosti, musí být primární příčinou právě zavedení solárního odvodu.

K námitce žalobce o rozporu solárního odvodu se zásadou primárně fiskálního účelu zdanění, dle kterého nesmí být odvod trestem za dosažené příjmy, žalovaný podotkl, že pouhá existence dalších účelů zdanění neznamena, že by zásada primárně fiskálního účelu zdanění byla porušena. Rovněž nelze zásady berního práva vykládat extenzivně v takové míře, kdy by docházelo k porušování kogentních ustanovení zákonů, na základě kterých vznikají příslušná práva a povinnosti. Nelze připustit, aby daňový řád měl aplikační přednost před zákonem o podpoře obnovitelných zdrojů.

Žalovaný na základě předložených dokladů uzavřel, že solární odvod nebyl aplikován tak, že by měl likvidační povahu, neboť poté, co byly žalobcem uhrazeny splátky dle smlouvy o úvěru za rok 2012 a obdobně i za rok 2013, mu zbyla ještě po srážce solárního odvodu za rok 2012 dostatečná částka, takže nelze učinit závěr, že by v důsledku solárního odvodu došlo ke rdousícímu efektu zasahujícímu jeho samotnou majetkovou podstatu. Uvedl, že i kdyby se žalobci podařilo prokázat likvidační efekt odvodů, nemělo by to za následek zrušení odvodů bez dalšího a případně vyplacení odvodu jako přeplatku. Takový postup by založil nerovnost v právech mezi daňovými subjekty, která je v demokratickém právním státě nepřípustná. Správce daně má pouze jedinou možnost jak k případným negativním vlivům solárního o původu přihlédnout, a to prostřednictvím institutu posečkání nebo splátkování.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že není přípustné, aby správce daně posuzoval a následně rozhodoval, že v případě některých daňových subjektů nebude odvod ze solární energie zakotvený v daném právním předpise vybírán, a to už z důvodu absence zákonného zmocnění správce daně k rozhodnutí o prominutí daně. Jelikož ani ve správním ani v soudním řízení není dán prostor pro zjišťování odchylek od aplikace zákona ve smyslu přiznání výjimky z povinnosti platit daň, byla tato otázka předložena k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, který usnesením ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57 sjednotil právní názor tak, že skutečně nelze zohlednit individuální okolnosti ve smyslu případného upuštění od výběru odvodů ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení. Jakékoliv zohledňování případných likvidačních účinků solárního odvodu v jednotlivých případech je za stávající právní úpravy proveditelné jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle ust. § 260 daňového řádu v návaznosti na ust. § 259 dané právní úpravy. Žalovaný rovněž odkázal na nálezn Ústavního soudu, z něhož vyplývá, že právní úprava odvodu neporušuje ústavně zaručená práva. Byť se v tomto nálezu Ústavní soud zabýval úpravou odvodů obsaženou v předchozí právní úpravě, jsou tyto právní závěry aplikovatelné i na nastalou situaci, neboť právní úpravy obou zákonů (předchozího i stávajícího)

jsou založeny na shodných principech. Žalovaný tak měl za to, že argumentace žalobce je překonána právním názorem vrcholných soudních instancí. Upozornil rovněž, že nelze připustit, aby daňový řád měl aplikační přednost před zákonem o podpoře a využívání obnovitelných zdrojů.

V replice k písemnému vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že dle stanoviska Ministerstva financí byly doposud veškeré žádosti o prominutí daně vypořádány jako podněty k vydání aktu ministra spravedlnosti podle ust. § 260 daňového řádu s tím, že budou využity při přípravě nejvhodnějšího komplexního řešení dané situace. Žalobce tak považoval za evidentní, že instituty vymezené v ust. § 260 daňového řádu v návaznosti na jeho ust. § 259 nejsou v praxi efektivním prostředkem nápravy, který by byl vhodný pro zohledňování likvidačních účinků solárního odvodu. Ve stejném vyjádření se ministerstvo vypořádalo s otázkou, jaké kroky dosud v reakci na uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu učinilo a reagovalo na otázku, zda ministr financí hodlá vůbec solární daň dle ust. § 260 daňového řádu v nadcházejících týdnech a měsících vydat. V těchto věcech Ministerstvo financí odkázalo na tiskovou zprávu ze dne 18. 9. 2014, dle níž mají výrobci elektrické energie ze slunečního záření řešit rdousící efekt solárního odvodu žádostí o posečkání úhrady jiné daně, než je solární odvod, u které jim vzniká povinnost úhrady. Z toho žalobce dovodil, že Ministerstvo financí doposud neprovedlo žádné kroky k vydání aktu dle ust. § 260 daňového řádu, který by umožnil zohlednit likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech žalobce a v nejbližších měsících ani žádný takový akt vydávat nehodlá, jelikož se domnívá, že platná právní úprava pro zohlednění rdousícího efektu solárních odvodu postačuje. Žalobce proto požadoval, aby soudní moc začala plnit své poslání a neodkazovala se dále na skutečnost, že moci výkonné je potřeba dát čas pro uskutečnění kroků požadovaných Ústavním soudem a rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu. Dále žalobce uvedl, že Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 10. 6. 2014, sp. zn. IV.ÚS 1645/14 sice uvedl, že ve shodě s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu má za to, že v řízení o stížnosti na postup plátce daně není dán prostor pro posuzování tvrzených likvidačních dopadů aplikace ustanovení k solárním odvodu na poplatníka, avšak ve smyslu ústavněprávní argumentace uvedené v žalobě nemůže žalobce souhlasit s odůvodněním takového závěru ani se závěrem samotným. Ústavní soud svůj závěr odůvodnil tím, že tato otázka může být posouzena v rámci řízení o jeho žádosti o prominutí daně. Žádnou takovou žádost však poplatník podat nemůže. Žádost o prominutí daně se podává dle ust. § 259 odst. 1 daňového řádu a vyžaduje, aby zákon stanovil možnost správci daně daň prominout. To však zákon nečiní a daň tak prominout na žádost nelze. Rozhodnutí o prominutí daně dle ust. § 260 odst. 1 daňového řádu se oproti tomu vydá z moci úřední a žádost o jeho vydání tak není nároková, respektive je svou povahou toliko podnětem, jehož vyřízení je plně v režimu správního uvážení ministra. Podle ust. § 260 daňového řádu je pak daň prominuta všem subjektům, na které dopadá již samotným rozhodnutím. Poplatník poté prokazuje likvidační dopady v řízení o vrácení přeplatku na dani. Rozhodnutí ve věci návrhu na vrácení přeplatku dle ust. § 155 daňového řádu již je soudně přezkoumatelné. Vrácení přeplatku však bez dalšího není možné. S ohledem na to, že dle judikatury Evropského soudu pro lidská práva má být právní prostředek nápravy účinný v praxi stejně jako v právu a vzhledem k tomu, že zákonodárce i ministr financí jsou od zavedení solárního odvodu nečinní, nelze považovat institut prominutí daně za účinný prostředek ochrany stěžovatele, a závěr, že protiústavní

dopady aplikace ustanovení o solárním odvodu v konkrétním případě žalobce mohou být posuzovány v rámci řízení žádosti o prominutí daně, tak z výše uvedených důvodů není na místě. Obdobně nelze dle žalobce akceptovat ani tvrzení Ústavního soudu obsažené v jeho usnesení ze dne 17. 4. 2014, sp. zn. II.ÚS 1157/14. K tvrzení žalovaného, že moc výkonná i soudní je závěry Ústavního soudu vázána, žalobce poznamenal, že právě díky vázanosti tímto nálezem Ústavního soudu musí soudy udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může zdát složité. Jestliže totiž Ústavní soud konstatoval, že nelze vyloučit protiústavní dopady aplikace ustanovení o solárním odvodu na jednotlivé výrobce, a zároveň výslovně zavázal obecné soudy, aby v takovýchto individuálních případech udělaly vše pro spravedlivé řešení a jestliže zároveň existuje procesní postup, s jehož využitím může konkrétní výrobce takovýto zásah tvrdit, je zcela neakceptovatelné, aby se správní soudy této své povinnosti vyhýbaly s odkazem na existenci konkrétních kritérií pro posouzení protiústavnosti aplikace solárního odvodu v individuálních případech. Za dané situace nemůže soudní moc odkládat svůj zásah na budoucnost, v níž by nečinnost moci zákonodárné a výkonné mohla nabýt podoby nečinnosti protiústavní. Soudní moc musí naopak zasáhnout bezodkladně. Žalobce rovněž poznamenal, že se zásadou únosnosti je solární odvod v rozporu jako celek, včetně samotné právní úpravy. Dále vyslovil přesvědčení, že pokud zákon o podpoře obnovitelných zdrojů neobsahuje vlastní zásady řízení, užijí se zásady uplatňované v daňovém řádu, potažmo také zásady uvedené ve správním řádu.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s.ř.s.“) a usoudil následovně.

Z obsahu žalobních námitek a odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalobce na základě uzavřené smlouvy požadoval na plátcí daně úhradu za dodávku elektrické energie vyrobené ve fotovoltaické elektrárně. Vyfakturovanou částku uhradil plátce odvodů pouze částečně, s odkazem na ust. § 14 a následujících zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“) z důvodu provedení srážek solárních odvodů. Žalobce s úhradou solárních odvodů nesouhlasil a žádal na plátcí vysvětlení v souladu s ust. § 237 odst. 1 daňového řádu. Následně podal na postup plátce stížnost.

Naznačené skutkové okolnosti hodnotil krajský soud z pohledu zákona o podporovaných zdrojích energie. Z jeho ust. § 14 a násl. vyplývá, že předmětem odvodu ze elektřiny ze slunečního záření je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010. Poplatníkem odvodu je výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření. Plátcem odvodů je v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu operátor trhu a v případě hrazení formou výkupní ceny povinně vykupující. Sazba odvodu ze základu odvodu činí v případě hrazení formou výkupní ceny 10 % a v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu 11 %. Dále z ustanovení § 20 dané právní úpravy vyplývá, že plátce odvodu je povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu do 25 dnů po skončení odvodového období. Správu odvodu vykonávají finanční úřady, při správě se postupuje podle daňového řádu a odvod se stává příjmem státního rozpočtu.

V projednávané věci krajský soud nepochybně zjistil, že žalobce uvedl fotovoltaickou elektrárnu do provozu v roce 2010. Tím naplnil podmínky ust. § 14 zákona podporovaných zdrojích energie a elektřina vyrobená v roce 2013 se tak stala předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření.

Žalobce považoval postup plátce odvodu a v návaznosti na to i správce daně za zásah do svých práv. Dle jeho názoru došlo ze strany těchto subjektů k porušení principu právní jistoty, zákazu retroaktivity, legitimního očekávání a proporcionality. Svoje závěry opíral žalobce prvořadě o názory Ústavního soudu vyslovené v jeho nálezu ze dne 15. 5. 2012, čj. Pl. ÚS 17/11, k podpoře svých názoru předložil znalecký posudek a vypracovanou individuální ekonomickou kalkulaci doby návratnosti investice.

Při posuzování žalobních námitek vycházel krajský soud ze závěrů Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu a hodnotil je v kontextu s názory žalobce vyslovenými v průběhu přezkumného řízení a týkajícími se především porušení jeho ústavních práv. V dané fázi řízení již považoval za bezpředmětné předložit posuzovanou věc Ústavnímu soudu, neboť ten již svoje stanovisko k věci vyjádřil.

V první řadě je nutno konstatovat, že jednoznačný názor k otázce ústavnosti solárního odvodu vyslovil Ústavní soud svým nálezem ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Konstatoval v něm, že *„zavedení solárního odvodu (§7a až 7i a část § 8 zákona o podpoře obnovitelných zdrojů) neshledal v obecné rovině protiústavním. Zdůraznil však, že „ekonomická situace státu, respektive důvody, které zcela nepopíratelně spočívají ve snaze státu odvrátit nepříznivé ekonomické důsledky rozhodnutí, jež zákonodárce učinil za předpokladu, který již neodpovídá ekonomické realitě, nemohou samy o sobě z ústavního pohledu obhájit přijetí takové právní úpravy, jež by způsobila retroaktivně zásah do práva vlastnit majetek určité skupiny subjektů. Za přistoupení dalších níže definovaných podmínek však takový postup zákonodárce za ústavně souladný považovat lze.“*

Shora zmiňovaný náleze se pak následně stal podkladem pro rozhodování Nejvyššího správního soudu, který k dané problematice zaujal stanovisko usnesením rozšířeného senátu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57. V něm uvedl, že *„za zásadní při posuzování ústavnosti solárního odvodu považoval zejména to, že zavedení solárního odvodu má fakticky za následek snížení míry státní podpory. K snížení míry státní podpory a legitimního očekávání, se již Ústavní soud vyjádřil v bodě 159 nálezu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10 (publikován pod č. 119/2011 Sb.)....Další důležitou skutečností pro posouzení ústavnosti solárního odvodu bylo to, že podle orientačních výpočtů předložených v řízení před Ústavním soudem zůstává i po jeho zavedení zachována podpora využití obnovitelných zdrojů energie, a to v míře, která zajistí výrobcí elektřiny zákonem zakotvenou garanci výše výnosů za jednotku elektřiny při podpoře výkupními cenami po dobu 15 let, a současně je garantována prostá doba návratnosti investice 15 let od uvedení zařízení do provozu. Dle uvedených závěrů se tak změna ve vztahu k době návratnosti promítá pouze do toho, že její dosažení bude skutečně v delším (avšak zákonem zachovaném) časovém horizontu, než výrobci elektřiny z obnovitelných zdrojů očekávali. Za těchto podmínek je volba zákonných opatření směřujících k omezení státní podpory výroby energie ze slunečního záření v rukou zákonodárce. Princip právní jistoty nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní*

neměnnost právní úpravy, ta podléhá mimo jiné sociálněekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu. Ústavní soud však neodhlédl od skutečnosti, že to byl stát, který zákonem zaručil garance patnáctileté doby návratnosti investic a výše výnosů za jednotku elektřiny z obnovitelných zdrojů, a tím motivoval dotčené subjekty k podnikatelské činnosti v oblasti výroby energie z obnovitelných zdrojů. V tomto směru zdůraznil, že vzhledem k faktickým účinkům, které na regulovaném trhu se sluneční elektřinou solární odvod vyvolává, a to zejména s ohledem na nárazový charakter odvodu, který teoreticky může mít likvidační účinky projevující se neschopností výrobců dostát svým jinak průběžně plněným závazkům, 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 předvíдали přijetí určitých restrikcí v budoucnu, nemohli předvídat jejich konkrétní podobu a okamžité účinky. Jestliže zákon o podpoře 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 o podpoře obnovitelných zdrojů mohl předejít. ...Ústavní soud s ohledem na shora uvedené stanovisko konstatoval, že je povinností správce daně vytvořit koordinované praktické postupy směřující v odůvodněných případech k odvodu výběrem, nikoliv srážkou, ze strany plátce odvodu, a to s cílem umožnit daňovému poplatníkovi přístup k institutům posečkání, rozložení úhrady daně na splátky či prodloužení lhůty k podání vyúčtování.“

Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že „Způsob stanovení a výběru solárního odvodu je ze zákona postaven na principu srážkové daně, tj. na majetkové odpovědnosti plátce, nikoli poplatníka..... Za splnění podmínek stanovených zákonem o podpoře je plátce povinen z částky (bez DPH) hrazené poplatníkovi za dodanou energii v odvodovém období solární odvod od poplatníka srazit nebo vybrat a ve lhůtě do 25 dnů po skončení odvodového období odvést na účet správce daně. Ve stejné lhůtě je plátce odvodu taktéž povinen podat vyúčtování odvodu. Pokud plátce solární odvod nesrazí či nevybere ve správné výši, případně neodvede do státního rozpočtu včas, je to plátce, komu bude solární odvod stanoven (vyměřen) k přímé úhradě a uložena sankce (úrok, penále), nikoli poplatník, jehož příjem je předmětem solárního odvodu. 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. Bylo by absurdní klást na plátce povinnost, nota bene bez jakékoliv psané právní úpravy, aby sám posuzoval likvidační účinky solárního odvodu na poplatníka. 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, 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 dělby moci přinejmenším problematické, aby neexistenci psané právní úpravy nahradila bez dalšího moc soudní.“

Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že „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 zasaženo. 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.“

Dále Nejvyšší správní soud připomenul, že „zavedení solárního odvodu nebylo samo o sobě shledáno protiústavním, avšak s výhradou, že rdousící efekt solárního odvodu na konkrétního výrobce je nutno ve výjimečných a odůvodněných případech připustit. Jakkoliv mohou být, slovy Ústavního soudu, mnohé případy a jejich specifické okolnosti značně komplikované a netypické, nevyvazuje tento fakt obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, a konkrétního výrobce před uplatněním příslušných zákonných ustanovení ochránit, i když se to může jevit složité. 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. 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. 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 daně, které spravují ministrem řízené správní orgány, a to buď z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo při mimořádných, zejména živelných událostech. 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. 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. 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.“

Nejvyšší správní soud tak uzavřel, že „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. 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. 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. Eventuální nečinnost moci výkonné by dokonce mohla nabýt podobu nečinnosti protiústavní a nemohla by zůstat bez soudní sankce. Jak již upozornil Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 20/05 - dělba moci není sama účelem, ale sleduje účel vyšší. Od samého počátku svého vzniku byla ústavním zákonodárcem podřízena myšlence, jejímž základem je především služba občanovi a společnosti. Každá moc má sklon k sebestřednosti, bytnění a korupci; absolutní moc ke korupci nekontrolovatelné. Jestliže některá ze složek moci přestoupí ústavní rámec svého vymezení, svoji pravomoc, nebo naopak neplní své úkoly a tím brání v

řádném fungování druhé (v posuzovaném případě soudní moci), musí nastoupit kontrolní mechanismus brzd a vyvažování, který je do systému dělby zabudován. - V cit. případě Ústavní soud v reakci na dlouhodobou nečinnost zákonodárce zavázal soudní moc vyplnit protiústavní mezeru v právu namísto zákonodárce [viz nález ze dne 28. 2. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 20/05 (N 47/40 SbNU 389; publikovaný pod č. 252/2006 Sb.)]. 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. Pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu.“

Jak vyplynulo ze shora uvedeného, k problematice solárních odvodů zaujal Nejvyšší správní soud jednoznačné stanovisko a to zásadním usnesením rozšířeného senátu v souladu s ust. § 18 s.ř.s. Krajský soud se s tímto názorem ztotožňuje a ve smyslu ust. § 12 s.ř.s. jej považuje za jednotící stanovisko při posuzování dané věci, neboť takto vyslovený právní názor je obecně znám a přijímán. Na tomto postoji nemůže nic změnit ani skutečnost, že závazný právní názor vyslovil Nejvyšší správní soud za účinnosti zákona o podpoře obnovitelných zdrojů, když nyní projednáváný případ je již posuzován dle zákona o podporovaných zdrojích energie. Jak již konstatoval žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, závěry Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyslovené na základě zákona o podpoře obnovitelných zdrojů jsou aplikovatelné i na projednávanou věc, neboť právní úpravy zákona o podpoře obnovitelných zdrojů i zákona o podporovaných zdrojích energie jsou založeny na shodných principech.

Krajský soud tak při posouzení klíčové právní otázky, zda lze konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně a zda je doložení těchto dopadů součástí důkazního břemene žalobce, dochází ve smyslu shora uvedeném k závěru, že nejpřílehavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona je za stávající právní úpravy institut prominutí daně. Posouzením jednotlivých žalobních bodů tak lze mít zato, že úprava solárního odvodu je v souladu s ústavním pořádkem. Postup žalovaného, který přistoupil k posouzení daného případu dle ust. § 14 a násled. zákona o podporovaných zdrojích energie byl zákonný, neboť elektrina vyrobená ze slunečního záření v roce 2013 se stala ve smyslu uvedeného ustanovení předmětem odvodu a plátce odvodu byl povinen vybraný odvod odvést. Krajskému soudu tak za dané situace nepřísluší posuzovat, zda podklady, které Energetický regulační úřad předložil k projednání Ústavnímu soudu, jsou přesné, nepřísluší mu ani, s ohledem na shora uvedené, hodnotit individuální ekonomickou kalkulaci doby návratnosti vypracovanou žalobcem. Krajský soud nemohl ani přisvědčit názoru žalobce, že v jeho případě došlo k porušení základních ústavních a finančně právních principů. Jak již bylo shora konstatováno, posouzením těchto otázek se již zabýval Nejvyšší správní soud a s jeho závěry shora prezentovanými se zdejší soud ztotožňuje.

V replice k vyjádření žalovaného poukázal žalobce na přetrvávající nečinnost správních orgánů s poukazem na závazné názory vyslovené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v jeho usnesení čj. 1 Afs 76/2013-57. I k této otázce se již následně Nejvyšší správní soud vyjádřil ve svém rozsudku ze dne 30. 4. 2015, čj.

9 Afs 244/2014-47. S těmito závěry se krajský soud ztotožňuje a plně na ně odkazuje: „Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že od vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, uplynula již dlouhá doba a zákonná ani výkonná moc na požadavky Ústavního soudu dle stěžovatele adekvátně nereagovaly. Stěžovatel se odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 20/05 (N 47/40 SbNU 389; č. 252/2006 Sb.), dožaduje toho, aby mu soudy přestaly odpírat ochranu s poukazem na nečinnost zákonodárce, resp. ministra financí. I tuto stěžovatelovu argumentaci lze vypořádat tím, co již konstatoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14 (a to v bodě 35.). Ústavní soud zde uvedl: „V této souvislosti Ústavní soud připomíná, že již ve své dřívější judikatuře konstatoval, že je připraven v opodstatněných případech chránit základní práva a svobody stěžovatelů, kteří by byly zasaženi ve svých právech a svobodách nečinností normotvůrce. Takto zdůraznil, že dlouhodobou nečinnost Parlamentu České republiky lze v některých případech považovat za neslučitelnou s požadavky právního státu, přičemž jestliže některá ze složek moci přestoupí ústavní rámec svého vymezení, svoji pravomoc, nebo naopak neplní své úlohy a tím brání v řádném fungování druhé (v posuzovaném případě soudní) moci, musí nastoupit kontrolní mechanismus brzd a vyvažování [srov. kupř. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 20/05 ze dne 28. 2. 2006 (N 47/40 SbNU 389; 252/2006 Sb.)]. Do této fáze však případ stěžovatele doposud nedospěl, jelikož nelze tvrdit, že by již nyní bylo zřejmé, že státní moc úmyslně zamýšlela v neakceptovatelné míře zasáhnout do práv a svobod dotčených provozovatelů fotovoltaických elektráren, neboť mj. ani neuběhla doba, v rámci níž stát garantoval návratnost investic do těchto zdrojů. Za této situace (i přes stěžovatelovy poukazy na prozatím referované ztráty) tedy nelze dospět jednoznačně k závěru, že by bylo v neúměrné míře zasaženo vlastnické právo stěžovatele (či stěžovatelů ve skutkově podobných případech), a proto není možné jakkoli nahrazovat normotvorbu zákonodárce pro stěžovatele výhodnou interpretací právních norem.“ Stěžovatel poukázal na to, že zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů neumožňuje odvod ve smyslu § 7a a násl. tohoto zákona prominout a ani ministr financí do současnosti nerozhodl dle § 260 daňového řádu o jeho prominutí, ačkoli institut prominutí daně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu označil za stávající právní úpravy za nejpřílehavější prostředek k zohlednění individuálních účinků odvodu za elektřinu ze slunečního záření. K tomu bylo v replice k vyjádření žalovaného dodáno, že Ministerstvo financí, jak vyplývá z jeho předložených vyjádření, považuje prominutí daně ve smyslu § 260 daňového řádu za „krajně problematické“. Na druhou stranu je ze stěžovatelovy repliky zřejmé, že je obeznámen s tím, že Ministerstvo financí a finanční správa zastávají názor, že „rdousící efekt“ odvodu za elektřinu ze slunečního záření lze řešit pomocí § 156 a § 157 daňového řádu posečkáním úhrady jiných daní než zmíněného odvodu, u kterých výrobci elektřiny ze slunečního záření vzniká povinnost úhrady daně (např. daně z příjmů či daně z přidané hodnoty). Z důvodu tvrdosti založené ekonomickými nebo sociálními poměry daňového subjektu lze navíc upustit od předepsání úroku z posečkání. K tomu srov. upozornění finanční správy ze dne 18. 9. 2014 zveřejněné na stránkách daňové správy pod názvem Řešení možných individuálních likvidačních účinků odvodu z elektřiny ze slunečního záření, které je dostupné online z www.financnisprava.cz/cs/dane-apojistne/novinky/2014/reseni-moznych-individualnich-likvidacni-5347. Nejvyšší správní soud již v minulosti reagoval na výše popsanou situaci (body [37] a [38] shora), a to v rozsudku ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 121/2014 - 52. S odkazem na dané rozhodnutí lze uvést, že není věcí soudní moci diktovat veřejné správě konkrétní způsoby naplnění jejích ústavních povinností.

Řešení navržené rozšířeným senátem má samozřejmě stále svoji významnou relevanci. Rozšířený senát na konkrétním případě modeloval možnost eliminace likvidačních účinků odvodu; byl ovšem při svém rozhodování vázán jednak vlastní pravomocí řešit předloženou spornou právní otázku (a jen ji), jednak skutkovým a právním půdorysem posuzované věci. Na něm formuloval své závěry a nemohl se vymknout do oblasti jiných daňových povinností daňového subjektu a jeho celkové ekonomické situace. Na rozdíl od rozšířeného senátu má daňová exekutiva možnost rozvinout úvahu o zmírnění likvidačních účinků i jinými prostředky – a to posouzením celkové ekonomické situace daňového subjektu se zohledněním a znalostí jeho pozic ve všech daních. S odvoláním na zmíněný rozsudek sp. zn. 1 Afs 121/2014 lze dodat, že nelze nyní předjímat, zda k dosažení ústavně žádoucího stavu, tedy k tomu, aby v těch případech, v nichž je to vskutku odůvodněné, byl případný likvidační efekt solárního odvodu eliminován, postačí posečkání s jinou daní, než je odvod za elektřinu ze slunečního záření, která byla výrobcí elektrické energie ze slunečního záření uložena. Je dobře možné, že vzhledem k rámcovým ekonomickým podmínkám a s ohledem na to, jaký typ osob v oboru výroby elektřiny ze solárního záření převážně podniká, postačí toliko uplatnění institutu posečkání daně. Pokud by tomu tak bylo, nebylo by možno veřejné správě vytýkat nevydání „rozhodnutí“ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť by to s ohledem na konkrétní rámcové ekonomické podmínky nebylo nezbytné. Je však na veřejné správě, aby pečlivě a průběžně analyzovala rámcové podmínky hospodaření subjektů v oboru výroby elektřiny ze solárního záření a v případě, že by se taková nutnost objevila, včas reagovala vydáním uvedeného rozhodnutí. Pro řízení o nynější kasační stížnosti je však zásadní, že institut stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu z důvodů již výše vyložených svou povahou neumožňuje zohlednit případné likvidační účinky odvodu za elektřinu ze slunečního záření. Na tom nic nemění, že zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů neupravuje institut prominutí odvodu za elektřinu ze sluneční energie, že ministr financí do současnosti nevydal žádné „rozhodnutí“ o prominutí tohoto odvodu u výrobců elektrické energie a že posečkání s odvodem je nevhodný institut k zohlednění případných likvidačních účinků předmětného odvodu, a to z důvodů uvedených v bodech [43] až [45] usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 76/2013 - 57. Nejde totiž o důvody, které by mohly překlenout charakter institutu stížnosti či možnost jeho výkladu, která nekoliduje s dělbou moci ve státě.“

Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Nezabýval se přitom dalšími námitkami žalobce, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé vyřčený výrok rozsudku změnit.

Krajský soud neshledal ani důvod řízení o kasační stížnosti přerušit z důvodu, že žalobce podal stížnost k Evropskému soudu pro lidská práva. Vycházel přitom se závazné judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 30. 4. 2015, čj 9 Afs 244/2014-47, z níž vyplývá, že „zahájení řízení před tímto soudem (myšleno Evropský soud pro lidská práva) nepředstavuje žádný z důvodů dle ust. § 148 odst. 1 a 2 s.ř.s. ve spojení s jeho ust. § 120.... Při řešení nynějšího sporu mohl zdejší soud navázat, jak na svou předešlou judikaturu, tak judikaturu Ústavního soudu, od níž se nehodlal odchýlit, nepovažoval za nutné řízení o kasační stížnosti přerušit“.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Z obsahu správního spisu nevyplynulo, že by žalovanému v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady řízení vznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních 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 Hradci Králové dne 20. července 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu