



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 **FVS Žamberk**, Tyršova 283, IČ 28771231, 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 4. června 2014, čj. 14356/14/5000-14203-702690, **t a k t o :**

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **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., (dále jen „plátce odvodu“) a uvedená rozhodnutí byla potvrzena.

Žalobce uvedl, že je provozovatelem fotovoltaické elektrárny FVS Žamberk, která byla uvedena do provozu v roce 2010. V souladu se smlouvou uzavřenou mezi žalobcem a plátcem odvodu, byla plátcí odvodu v období 1. 6. 2013 do 30. 9. 2013 dodána elektrická energie vyrobená ve fotovoltaické elektrárně. Následně byla plátcí odvodu za dodanou elektřinu vystavena faktura na částku 2.110.190 Kč, 2.737.206

Kč, 2.220.381 Kč a 1.341.546 Kč. Tyto faktury byly ze strany plátce odvodu uhrazeny převodem na účet pouze částečně. Důvodem pro neuhrazení plných částek bylo provedení srážky solárního odvodu, který je zakotven v ust. § 14 a následujících zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích 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. Ten 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 mu přikázal vyplatit žalobci částku ve výši 1.807.143,98 Kč 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 diskontovaná doba návratnosti v případě elektrárny uvedené do provozu v roce 2010 činí 16 let. K těmto výsledkům však žalovaný vůbec nepřihlédl. Odkázal přitom na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, sp. zn. 1 Afs 76/2013-57, dle něhož nelze v řízení o stížnosti na postup plátce daně ani navazujícím soudním řízení prokazovat protiústavní dopady aplikace ustanovení o solárním odvodu. Za jediný prostředek nápravy přitom považuje institut prominutí daně podle § 259 a § 260 daňového řádu. Žalobce však se závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nesouhlasí, neboť jejich přijetím by byl porušen zákaz odepření spravedlnosti. Vyslovil přesvědčení, že uvedený institut prominutí daně nenaplnuje požadavky na účinný prostředek nápravy požadované judikaturou Ústavního soudu ani nevyhovuje požadavkům na takový prostředek nápravy specifikovaný v judikatuře Evropského soudu pro lidská práva. Žádosti žalobce o prominutí solárního odvodu podle ust. § 259 daňového řádu by nemohlo být vyhověno, neboť zákon pro tento případ nestanovil finančnímu úřadu pravomoc solární odvod prominut. Hromadné prominutí daně podle § 260 daňového řádu, jak žalobce dále uvedl, je vydáváno z moci úřední a na základě aplikace diskreční pravomoci ministra. Navíc nenaplnuje ani požadavky Ústavního soudu na účinný prostředek ochrany práv. Podle ust. § 237 daňového řádu tedy žádost poplatníka o vysvětlení, adresovaná plátcem daně, a následná stížnost na postup plátce daně podaná správci daně, je tedy jediným právním nástrojem, který má poplatník ve své procesní dispozici, jež 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 považoval za zřejmé, že již více než 3 roky je protiústavně zasahováno do jeho subjektivních práv tak, že obecné soudy musí přestat odepírat ochranu žalobci s odkazem na nečinnost zákonodárce, respektive ministra financí. Žalobce zdůraznil, že závěry 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 splnil tak svou funkci danou Ústavou. Tím, že žalovaný pouze mechanicky přejal závěry z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, způsobil nezákonnost svého rozhodnutí. Z předložených důkazů považoval žalobce za zřejmé, že patnáctiletá doba návratnosti garantovaná výrobci elektrické

energie ze slunečního záření bude v případě žalobce překročena. V jeho případě má tak aplikace ustanovení odvodů takové následky, o jakých hovoří nález Pl. ÚS 17/11 Ústavního soudu, tedy že strhávání odvodu zasahuje samotnou majetkovou podstatu výrobce, a to zejména z důvodu nedodržení zákonných garancí obsažených v ust. § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře využívání obnovitelných zdrojů (dále jen „zákon č. 180/2005 Sb.“) Dle přesvědčení žalobce by tedy ustanovení o solárním odvodu v rozsahu, ve kterém zabraňují dodržení zákonných garancí obsažených v uvedeném ustanovení, neměla být v případě žalobce aplikována, neboť jejich aplikace by byla protiústavní.

Základním důvodem protiústavnosti odvodu, jak žalobce dále uvedl, je porušení principu právní jistoty a zákazu retroaktivity, legitimního očekávání a proporcionality, které podle judikatury Ústavního soudu tvoří součást konceptu právního státu ve smyslu čl. 11 Ústavy. Žalobce vzpomenu, 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 dolehnu 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 č. 180/2005 Sb. v jejich dlouhodobém patnáctiletém trvání. Žalobce k tomu zdůraznil, že zákonná garance obsažená v ust. § 6 odst. 1 zákona 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 zkreslilo dobu návratnosti směrem dolů a zlepšovalo výnosnost investice do fotovoltaických elektráren. V roce 2009 i 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.

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 elektrárnu, přičemž v jeho

případě vyjde diskontovaná doba návratnosti investice 16 let. Aktuální situace žalobce, týkající se především dodržení splátkového kalendáře banky, je ovlivněna tím, že elektrárna byla uvedena do provozu v srpnu 2010, kde nebyly prováděny srážky solárního odvodu, a splácení úvěru bylo zahájeno v roce 2011. Upozornil, že již od konce roku 2013, je žalobce ohrožen neschopností splácení svého úvěru. Přiložil i další důkazy, které dokládají náklady na pořízení fotovoltaické elektrárny, a to důkazy týkající se běžného provozu elektrárny, dosahovaných výnosů, předpokládané výroby elektřiny a tržeb za dodávku energie do sítě po dobu životnosti elektrárny.

Žalobce dále upozornil na porušení principu zákazu retroaktivity. Uvedl, že stát v ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 180/2005 Sb., respektive ust. § 12 odst. 1 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 (obdobně § 14 zákona podpoře obnovitelných zdrojů). 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 a postupovaly tedy nezákonně v materiálním smyslu.

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. Princip proporcionality je v 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. 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 uvedl, že podle zásady únosnosti nesmí mít daň likvidační povahu. Namítal, že solární odvod je neúnosný, protože prakticky eliminoval rentabilitu investičních záměrů, na které dopadá. Pokud tedy stát změnil pravidla v průběhu hry, není to tak, že by výrobcům elektřiny vzal jen „nespravedlivě“ vysokou část zisku a ponechal jim zisk přiměřený, ale ve skutečnosti zásadně zasáhl do kalkulace, na níž byla založena samotná existence investičních záměrů.

Žalobce upozornil, že daň nesmí být nástrojem k realizaci jiného účelu, než zajištění zdroje pro veřejné fondy a nemá být trestem za dosažené příjmy, vlastnictví majetku apod. Taktéž judikatura uznává, že daň nemá mít sankční povahu, není trestem vůči daňovým subjektům v tom smyslu, že by byla odplatou za jejich chování zákonem považované za nežádoucí. Projednávaná sporná novela samozřejmě neformuluje solární odvod 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 konstatoval, že žalovaný je povinen postupovat v souladu s platnými zákony, je tedy vázán i ust. § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb., respektive ust. § 12 odst. 1 zákona o podpoře obnovitelných zdrojů, u nichž je zakotvena garance návratnosti. Je tedy povinností žalovaného, aby v každém jednotlivém případě posoudil, zda je zákonná garance dodržena či nikoliv, a zda není zasaženo do ústavou chráněných práv žalobce. Upozornil rovněž, že si Ústavní soud vyhradil právo v budoucnu posoudit, zda je aplikace solárního odvodu v daném konkrétním případě protiústavní či nikoliv. Žalobce nemá jinou možnost, jak se domoci tohoto posouzení, než využívat procesní prostředky, které mu dává právní řád České republiky, a domáhat se navrácení solárního odvodu podle ust. § 237 daňového řádu. Žalovaný jakožto správní orgán má povinnost zjistit skutkový stav, o němž není důvodných pochybností. Žalobce přitom doložil v řízení skutečnosti vyvolávající ve svém důsledku nemalé pochybnosti o podkladech, o něž Ústavní soud opřel zásadní nálezný pro řízení ve věci žalobce. S ohledem nato, že judikatura Ústavního soudu není absolutně závazná a obecné soudy se od ní mohou odchýlit pokud předloží přesvědčivou konkurující argumentaci, měl se také žalovaný navrženými důkazy a tvrzeními žalobce zabývat. Žalobce dále upozornil, že nepředložil výsledek hospodaření, nýbrž výpočet doby návratnosti. Uvedl, že ačkoliv žalovaný nezjišťoval individuální situaci žalobce, z předložených podkladů vyplývá, že příčinou nedodržení zákonem garantované doby návratnosti je právě zavedení solárního odvodu, nikoliv porušení povinnosti podnikatele jako řádného hospodáře. Solární odvod nemá nic společného se změnami tržních podmínek. Zavedení solárního odvodu představuje státní intervenci. S touto intervencí navíc nemohl žalobce jako podnikatel počítat, neboť stát mu výši výnosů a dobu návratnosti sám garantoval. Žalovaný měl posoudit likvidační dopad odvodu v konkrétním případě žalobce a odvod na žádost žalobce vrátit jako přeplatek. Žalobce upozornil, že je mu známa judikatura Ústavního soudu v uvedené věci. Nemůže však ve smyslu uvedené ústavněprávní argumentace souhlasit s odůvodněním takového závěru, a tím pádem ani se závěrem samotným. Jak již výše uvedl, nemůže žádnou žádost o prominutí

daně podat. Žádost o prominutí daně se podává podle 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 základě žádosti nelze. Rozhodnutí o prominutí daně podle ust. § 260 odst. 1 daňového řádu se oproti tomu vydává z moci úřední a na jeho vydání tak není nárok, 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 až v řízení o vrácení přeplatku na dani. Rozhodnutí ve věci návrhu na vrácení přeplatku dle ust. § 155 daňového řádu již je soudně přezkoumatelné, nicméně vrácení přeplatku není bez dalšího možné. K usnesení Ústavního soudu ze dne 10. 12. 2013, sp. zn. II. ÚS 4624/12 žalobce uvedl, že v projednávané věci sice k porušení základních práv a svobod stěžovatelky nedošlo, ale Ústavní soud se přesto v odůvodnění uvedeného usnesení vyslovil k otázce způsobu, jak prokazovat protiústavní dopady aplikace ustanovení o solárním odvodu v konkrétních případech. Byť usnesení Ústavního soudu nemají takovou závaznost jako jeho nálezy, je pochopitelné, že se jimi účastníci řízení řídí, a v případě, že uposlechnou názor Ústavního soudu, není možné, aby jim jiná vrcholná instance soudní soustavy řekla, že jejich vynaložené úsilí a prostředky jsou zbytečné a že mají jít jinou cestou. Žalobce rovněž uvedl, že daňový řád sice nemá bez dalšího aplikační přednost před zákonem o podpoře obnovitelných zdrojů, nicméně uplatní se minimálně subsidiárně k takovému zákonu. Pokud tedy zákon o podpoře obnovitelných zdrojů neobsahuje vlastní zásady řízení, užijí se zásady uplatňované v daňovém řádu, potažmo také zásady uvedené ve správním řádu. Připomenul rovněž, že zákon o podpoře obnovitelných zdrojů je ovlivněn nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, se kterým musí být výklad zákona o podpoře obnovitelných zdrojů v souladu.

Závěrem žalobce vyslovil přesvědčení, že právě v jeho případě byla s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem nepřipustně zasažena samotná majetková podstata výrobce, a to zejména s přihlédnutím k nedodržení garancí zakotvených v ust. § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb., respektive § 12 odst. 1 zákona o podpoře obnovitelných zdrojů. Považoval za zřejmé, že stát se vůči žalobci dopustil zjevné nespravedlnosti a žalobce byl ze strany státu poškozen neférovým zásahem do své majetkové sféry. Je pak pouze otázkou shodné právní kvalifikace, jak tuto nespravedlnost právně uchopit a napravit ji. Buď lze takové neférové jednání státu formalisticky ukryt za hradbu předpisů a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a posvětit tak neplnění zákonných slibů, anebo přehodnotit smysl a účel veřejnoprávní legislativní hradby – tedy komu má vlastně tato hradba poskytovat ochranu, zda občanům nebo státu – a pokusit se projednávané počínání státu právně kvalifikovat spíše z pohledu materiálního pojetí právního státu. Žalobce vyslovil přesvědčení, že z pozice doktríny materiálního pojetí právního státu nemůže být napadené počínání státu vyhodnoceno jinak, než jako neústavní a odporující základním principům právního státu.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v postupu správce daně neshledal nesprávnost ani nezákonnost. V odvolacím řízení nevyšly najevo žádné skutečnosti žalobcem neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí.

Dále, konstatoval, že plátce odvodu byl povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu a odvést ho do 25 dnů po skončení odvodové období svému místně příslušnému finančnímu úřadu. Ve stejné lhůtě byl povinen podat tomuto úřadu vyúčtování. Plátcí odvodu není dána žádná zákonná možnost těmto svým povinnostem nedostát, aniž by mu nesplněním uvedených povinností vznikla majetková a sankční odpovědnost. Správce daně v tomto daňovém řízení postupoval v souladu s daňovým řádem i dalšími předpisy v platném a účinném znění a přezkoumal, zda plátce srazil daň v jednotlivých odvodových obdobích v zákonem stanovené výši a tuto daň odvedl v zákonném termínu svému místně příslušnému správci daně.

Žalovaný uvedl, že na postupu správce daně neshledal nic nezákonného, neboť 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 již příslušná ustanovení zákona č. 180/2005 Sb. přezkoumal a dospěl k závěru, že solární odvod je v souladu s ústavním pořádkem. Z toho důvodu ve svém nálezu Pl. ÚS 17/11 zamítl ústavní stížnost skupiny senátorů a napadená ustanovení nezrušil. Ustanovení zákona č. 180/2005 Sb. upravující solární odvod tak zůstala součástí právního řádu až do konce roku 2012, kdy bylo tento zákon nahrazen zákonem o podpoře obnovitelných zdrojů, který ustanovení o solárním 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 žalobcem namítané protiústavnosti žalovaný odkázal na shora zmiňovaný náleze Ústavního soudu. Uvedl, že tento soud sice připustil, že zavedením solárního odvodu došlo k faktickému snížení podpory poskytované provozovatelům fotovoltaických elektráren, ale nejednalo se o zásah, který by ve svém důsledku znamenal porušení ústavně zaručených práv dotčených subjektů, ať by se jednalo o právo vlastnické či právo na svobodu podnikání. Žalovaný tak v souladu s uvedeným náleze považoval příslušná zákonná ustanovení za ústavně konformní a žalobcovu námitku protiústavnosti tak shledal nedůvodnou.

K tvrzení žalobce, že výpočet návratnosti investice Energetického regulačního úřadu zmíněný v náleze Ústavního soudu je chybný, konstatoval, že správci daně nepřísluší tuto otázku posuzovat. Takové námitky je třeba uplatnit u příslušného orgánu, tedy u Energetického regulačního úřadu. Konstatoval rovněž, že výsledek hospodaření je subjektivní ekonomickou kategorií, neboť může obsahovat velké množství specifických nákladových položek týkajících se jen určitého konkrétního daňového subjektu, a nevypovídá objektivně o návratnosti investic, která byla stanovena ust. § 6 zákona číslo 180/2005 Sb.

K tvrzenému likvidačnímu dopadu solárního odvodu v případě žalobce žalovaný opět odkázal na náleze Ústavního soudu, který jasně deklaruje, že je při posuzování jednotlivých případů 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 odvodu ocitl ve ztrátě či dočasné platební neschopnosti, musí být primární příčinou právě zavedení solárního odvodu. Současně podotkl, že i kdyby se žalobci podařilo prokázat likvidační efekt odvodů, nemělo by to za následek zrušení odvodu bez dalšího a případně vyplacení odvodu jako přeplatku. Takový postup by založil

nerovnost v právech mezi daňovými subjekty, která je v demokratickém právním státě nepřijatelná.

Žalovaný konstatoval, že z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57, vyplývá, že konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení, které na ně navazuje a že pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle ust. § 260 daňového řádu v návaznosti na ust. § 259 této právní úpravy. Podle ust. § 260 daňového řádu může ministr financí z moci úřední zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně mimo jiné při mimořádných událostech. Takovou mimořádnou událostí může být naplnění předpokladů rdousícího efektu poplatníka solárního odvodu vyjádřeného Ústavním soudem. Správnost závěrů uvedeného usnesení potvrdil i Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 13. 5. 2014, sp. zn. II. ÚS 1273/14.

K námitce žalobce o rozporu mezi usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a usnesením Ústavního ze dne 10. 12. 2013, sp. zn. II. ÚS 4624/12, žalovaný konstatoval, že daným usnesením rozhodl Ústavní soud o ústavní stížnosti směřující proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2012, čj. 5 Afs 39/2012-22, tak, že neshledal, že by došlo k porušení základních práv a svobod stěžovatelky a její ústavní stížnost proto odmítl jako zjevně neopodstatněnou.

K námitce žalobce o rozporu solárního odvodu se zásadou primárně fiskálního účelu zdanění, dle které nesmí být odvod trestem za dosažené příjmy, žalovaný podotkl, že pouhá existence dalšího účelu zdanění neznamená, 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, zvláště v situaci, kdy jde o normy stejné právní síly. Nelze připustit, aby daňový řád měl aplikační přednost před zákonem o podpoře využívání obnovitelných zdrojů.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že nebylo a 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. Vedle toho soudní řízení vedené ve správním soudnictví není řízením nalézacím, kde by se jednalo o další fázi řízení před správcem 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. Proto byla tato otázka předložena k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Usnesením rozšířeného senátu byl právní názor ujednocen 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. K žalobcem namítanému porušení ústavně zaručených práv a svobod žalovaný odkázal na nález Ústavního soudu (Pl. ÚS 17/11), v němž bylo konstatováno, že právní úprava odvodu neporušuje ústavně zaručená práva. Byť se v tomto nálezu zabýval Ústavní soud úpravou odvodů obsaženou v předchozí právní úpravě, tedy zákoně č. 180/2005 Sb., jsou tyto právní závěry aplikovatelné i na nastalou situaci, neboť právní úpravy obou zákonů jsou založeny na shodných principech. 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 dalšího účelu zdanění neznamená, že by zásada primárně fiskálního účelu zdanění byla porušena. Nelze připustit, aby daňový řád měl aplikační přednost před zákonem o podpoře obnovitelných zdrojů.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57, dle něhož je možné zohledňovat případné likvidační účinky solárních odvodu v jednotlivých případech pouze prostřednictvím institutu prominutí daně dle ust. § 260 daňového řádu, v návaznosti na ust. § 259 této právní úpravy. K tomu žalobce připomenul, že dané usnesení bylo vydáno v době, kdy bylo možné se dle ustálené judikatury domáhat zohlednění protiústavních dopadů aplikace ustanovení o solárním odvodu v individuálním případě žalobce právě v řízení o stížnosti na postup plátce daně. Uvedeným usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu byl žalobci uvedený prostředek nápravy odňat. Pokud by Nejvyšší správní soud žalobci neposkytl jiný účinný prostředek nápravy, dopustil by se tím porušení práva žalobce na přístup k soudu. Nejvyšší správní soud však účinný prostředek nápravy žalobci neposkytl, byť uvedl, že takovým prostředkem je institut prominutí daně podle ust. § 260 daňového řádu. Prostředek nápravy je však dle judikatury Evropského soudu pro lidská práva účinný pouze tehdy, je-li účinný jak v teorii, tak v praxi. O důvodech, proč není ani teoreticky institut prominutí daně podle ust. § 260 daňového řádu účinným prostředkem nápravy, informoval žalobce soud již v samotné žalobě. Nyní předložil další skutečnosti svědčící o tom, že takový institut není účinným prostředkem nápravy ani v praxi. Žalobce odkázal na sdělení Ministerstva financí ze dne 19. 9. 2014, dle něhož byly všechny žádosti o prominutí daně dosud podané v návaznosti na výše uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu posouzeny toliko jako podněty k vydání rozhodnutí podle ust. § 260 daňového řádu. V otázce, zda hodlá ministr financí vydat v nejbližších týdnech či měsících uvedené rozhodnutí podle ust. § 259 daňového řádu, odkázalo Ministerstvo financí na tiskovou zprávu ze dne 18. 9. 2014 uveřejněnou na stránkách Finanční správy, dle níž je třeba protiústavní dopady solárního odvodu v individuálních případech výrobců elektrické energie posuzovat v řízení o žádosti o posečkání, tedy nikoliv postupem, který navrhl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. V tiskové zprávě přitom není rozporováno, že výrobci elektrické energie nemohou žádost o posečkání v případě solárního odvodu podat, nicméně z tiskové zprávy vyplývá, že by tito měli podat žádost o posečkání u jakékoliv jiné daně, již jsou poplatníky. Pro úplnost žalobce uvedl, že navržený postup obsažený v tiskové zprávě neodpovídá řešení požadovanému usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, jelikož v něm rozšířený senát Nejvyššího správního soudu požadoval úplné prominutí solárního odvodu, nikoliv jen oddálení jeho protiústavních účinků. Takové řešení navíc předpokládá, že daňová povinnost konkrétního výrobce elektrické energie bude minimálně v takové výši, v jaké protiústavní dopady strhávání solárního odvodu na tohoto výrobce elektrické energie působí. Navržený postup tak nemůže být koncepčním, obecně použitelným prostředkem pro řešení protiústavních dopadů aplikace ustanovení o solárním odvodu v konkrétním případě žalobce. Dále se žalobce vyjádřil k názoru žalovaného, dle něhož tvrzení o porušení práva na vlastnictví, práva podnikat, zásady zákazu retroaktivity právních norem a dalších ústavních principů shledal za plně překonané judikaturou a nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. 17/11. S tímto tvrzením vyjádřil žalobce

nesouhlas. O jeho nesprávnosti svědčí kupříkladu ustanovení bodu 88 uvedeného v nálezu Ústavního soudu, v němž se uvádí, že *„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 základních práv a svobod – tedy protiústavně“*. Ústavní soud dle názoru žalobce naopak protiústavní působení ustanovení o solárním odvodu připustil, zejména ve vztahu k právu na vlastnictví.

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 po přezkoumání obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.

Z obsahu žalobních námitek a odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalobce na základě uzavřené smlouvy požadoval na plátcí odvodu úhradu za dodávku elektrické energie vyrobené ve fotovoltaické elektrárně. Vyfakturovanou částku uhradil plátce odvodů pouze částečně, s odkazem na ust. § 14 a následujících zákona o podpoře obnovitelných zdrojů, 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 podpoře obnovitelných zdrojů. Z jeho ust. § 14 a násl. vyplývá, že předmětem odvodu za elektřinu 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 odvodové období. Z dané právní úpravy pak dále vyplývá, že správu odvodu vykonávají finanční úřady, při správě se postupuje podle daňového řádu a stává se 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 o podpoře obnovitelných zdrojů 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, 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 prvé řadě je nutno konstatovat, že jednoznačný názor k otázce 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) 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 nález 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 výrobci 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 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 plátcí 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 plátcí 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 neohrazené 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 sobě účelem, ale sleduje účel vyšší. Od samého počátku svého vzniku byla ústavním zákonodárcem podřízena myšlenke, 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 náleze 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 č. 180/2005 Sb., když nyní projednávaný případ je již posuzován dle zákona o podpoře obnovitelných zdrojů. Jak již konstatoval žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, závěry Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyslovené na základě zákona č. 180/2005 Sb. jsou aplikovatelné i na projednávanou věc, neboť právní úpravy zákona č. 180/2005 Sb. i zákona o podpoře obnovitelných zdrojů 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 nejprůběhavějším 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 zákona o podpoře obnovitelných zdrojů byl zákonný, neboť elektřina 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 nálezu 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. nález 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 č. 180/2005 Sb. 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 délbou 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.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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