



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci **žalobce Solar Mrákov s.r.o.**, se sídlem Starý Klíčov 143, Mrákov, *zastoupeného Mgr. Andreou Eger, advokátem, se sídlem nám. Republiky 60, Tachov*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2013, čj. 26162/13/5000-14203-700681

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6.11.2013, čj. 26162/13/5000-14203-700681 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (*dále jen „správce daně“*) ze dne 20.2.2013, čj. 43942/13/4000-17104-505133, čj. 43943/13/4000-17104-505133, čj. 43941/13/4000-17104-505133, čj. 91500/13/4000-17104-050259 a čj. 91482/13/4000-17104-050259 (*dále jen rozhodnutí o stížnosti*), jimiž byly podle § 237 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „daňový řád“*), zamítnuty stížnosti žalobce jako poplatníka na postup plátce daně, ČEZ Distribuce, a.s., se sídlem Teplická 874/8, Děčín (*dále jen „společnost ČEZ Distribuce“*). Žalobce navrhoval, aby byla zrušena i všechna rozhodnutí o stížnosti a žalobci bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

2. Žalobce uvedl, že vlastní a provozuje fotovoltaickou elektrárnu a vyrobenou elektrickou energii dodává do distribuční sítě společnosti ČEZ Distribuce, a.s.. Předmětem sporu se staly platby za elektřinu dodanou do distribuční sítě v měsících září 2012, říjen 2012, listopad 2012 a prosinec 2012. Společnost ČEZ Distribuce uhradila pouze část z fakturovaných částek za uvedené období. Žalobce ji proto požádal o vysvětlení podle § 237 odst. 1 daňového řádu. Společnost ČEZ Distribuce svůj postup odůvodnila tím, že jako plátce daně byla povinna z platby srazit a odvést správci daně odvod z elektřiny ze slunečního záření dle § 7a zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), *(dále jen „ZPVOZ“ nebo „zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů“)*.

3. Žalobce jako poplatník daně podal proti postupu společnosti ČEZ jako plátcí daně stížnosti podle § 237 odst. 3 daňového řádu, které správce daně zamítl s poukazem na § 7a a násl. ZPVOZ, ve znění zákona č. 402/2010 Sb., z něhož plyne, že provozovatel přenosové soustavy je povinen z platby za výkup elektřiny vyrobené ze slunečního záření srazit, vybrat a odvést tzv. odvod, neboť byly splněny všechny zákonné podmínky. Podle správce daně postupoval plátce daně v souladu se zákonem, proto jsou stížnosti nedůvodné. Proti rozhodnutím o stížnosti se žalobce odvolal. Žalovaný však odvolání žalobce zamítl a všechna rozhodnutí finančního úřadu potvrdil, když se plně ztotožnil s názorem správce daně.

4. Žalobce rozporoval argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, včetně vypořádání námítky protiústavnosti tzv. solárního odvodu, kdy odkázal na znění nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Žalobce upozornil, že Ústavní soud v předmětném nálezu vyslovil, že tento nepostihuje specifické případy, kdy může mít uvalení solárního odvodu na konkrétního výrobce elektrické energie tzv. rdousící efekt, nebo případy, kdy je zasahováno do majetkové podstaty výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Ústavní soud považoval za samozřejmé a určující pro nalézání práva, že *„vždy je nezbytné vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu, které jsou založeny na zjištěných skutkových okolnostech. Mnohé případy a jejich specifické okolnosti mohou být značně komplikované a netypické, to však nevyvazuje obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité. Zjevně nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační („rdousící efekt“) či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny - tedy protiústavně. Zde bude nutno hodnotit jak dodržení garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zák. č. 180/2005 Sb. v jejich dlouhodobém (patnáctiletém) trvání, tak okamžité (průběžné) účinky napadených ustanovení, aby byl v takovém výjimečném případě vzniklý nárok ochráněn.“*

5. Dále žalobce uvedl, že k této problematice zaujal své stanovisko rovněž Nejvyšší správní soud. Byť explicitně nevyslovil požadavek na vedení dokazování o možném rdousícím efektu v řízení o stížnosti na postup plátce daně, případně v následném soudním řízení, z jeho argumentace obsažené v těchto rozhodnutích je patrný předpoklad, že by při řádném uplatnění námítky likvidačního působení solárního odvodu na konkrétní subjekt takové dokazování být vedeno mělo.

6. Žalobce v řízení vedeném před správními orgány opakovaně poukazoval nejen na obecný rozpor úpravy solárního odvodu s ústavním pořádkem, ale rovněž uplatňoval námitky, že zavedení tzv. solární daně má na jeho majetkovou podstatu likvidační dopad postihující jeho majetkovou podstatu a že v jeho případě nebude dodržena zákonem garantovaná 15-letá doba návratnosti investice. Žalovaný ani správce daně však i přes uplatnění shora uvedených námitek žalobce nevyzvali, aby svá tvrzení doložil, ani v tomto směru nevedli žádné dokazování sami. Žalobce měl za to, že v důsledku jeho námitek mělo dojít k provedení dokazování ve smyslu zjištění, zda má solární odvod na žalobce likvidační účinky a zda by se tedy nemohlo jednat o ony specifické případy tak, jak předpokládá citovaný náleze Ústavního soudu; a nikoliv se pouze omezit na obecné konstatování, že každý výrobce elektřiny je povinen nést jako podnikatel určité riziko. Žalovaný se však namísto toho omezil na pouhé konstatování, že co se týká tvrzeného likvidačního dopadu a rdousícího efektu solárního odvodu, odkazuje na náleze, kde Ústavní soud 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 bezpochyby je podnikáním. Dále žalovaný uvedl, že 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. Dle žalobce se tak žalovaný nevypořádal s námitkou žalobce ve smyslu tzv. rdousícího účinku zavedení solárního odvodu na žalobce, a jeho rozhodnutí je tak do značné míry nepřezkoumatelné.

7. Rovněž s námitkou ohledně nedodržení patnáctileté doby návratnosti investice ve smyslu § 6 odst. 1 ZPVOZ se dle žalobce žalovaný řádně nevypořádal, když pouze konstatoval, že v uvedeném ustanovení je stanoveno, že orgánem, který má návratnost investice posuzovat, je Energetický regulační úřad. Žalovaný uvedl, že orgány finanční správy jsou dle § 5 odst. 1 daňového řádu vázány zákony a dalšími předpisy, a nemohou tedy postupovat v rozporu s kogentními ustanoveními zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů. Dále uvedl, 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 návratnosti investice do fotovoltaické elektrárny. Žalovaný, místo toho, aby v důsledku námitek provedl řádné dokazování, se omezil na pouhá abstraktní konstatování nepodložená jakýmkoli konkrétními důkazy.

8. Žalobce tedy namítal, že mu nebylo žalovaným ani správcem daně umožněno prokázat, jaký zásah do majetkové podstaty u něj zavedení solárního odvodu zanechalo a že zákonem garantovaná doba návratnosti jeho investice nebude dodržena. Žalovaný rovněž nevyzval žalobce, aby tato svá tvrzení doložil a ani se s námitkami žalobce nijak nevypořádal. Nelze se rovněž ztotožnit s názorem žalovaného, že v současné době s ohledem na krátkou dobu účinnosti novely zákona nemůže být prokázáno ohrožení návratnosti investice. Žalovaný nemůže očekávat, že žalobce začne hájit svá práva až po uplynutí 15-ti let, aby mohl s jistotou prokázat, že návratnost investice nebyla dodržena, a kdy navíc jeho nárok bude promlčen. Za účelem hájení práv žalobce je třeba vycházet i z určité předpokládané míry zisku před

zavedením solární daně v porovnání se ziskem dosahovaným za první čtyři roky existence solární elektrárny po odečtení solárního odvodu.

9. Žalobce připomněl, že z judikatury Nejvyššího správního soudu k dokazování v daňovém řízení plyne, že daňovému subjektu musí být správcem daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. To znamená, že daňový subjekt musí být správcem daně patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoliv, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně musí za tím účelem ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoliv; v této souvislosti je správce daně povinen v dialogu s daňovým subjektem ujasnit, jaké důkazy tento subjekt k provedení navrhuje. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Porušení povinnosti správce daně správně vymezit okruh skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení povinen prokázat, je vadou řízení před správním orgánem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60).

10. Žalobce měl za to, že v průběhu dokazování ohledně námitky rdousícího efektu či porušení zákonem garantované doby návratnosti investic by se měla hodnotit hospodářská situace žalobce, skutečné náklady vynaložené žalobcem na pořízení fotovoltaických elektráren (nikoliv hypotetické náklady tak, jak je vypočítává Energetický regulační úřad), mělo by se hodnotit, kolik stojí běžný provoz elektrárny, jakými žalobce disponuje vlastními zdroji, příp. zda žalobci vznikly v souvislosti s pořízením elektrárny nějaké závazky, v jakých lhůtách jsou splatné závazky, jaká byla žalobcem předpokládaná doba návratnosti investice před zavedením solárního odvodu, finanční analýza návratnosti investice atd. V této souvislosti proto žalobce z opatrnosti označil důkazy, které je případně schopen doložit na výzvu soudu, aby tak dostal své povinnosti tvrzení a důkazní pro případ, že by krajský soud nedospěl k závěru, že podaná žaloba je podkladem pro vydání rozhodnutí, kterým by došlo ke zrušení rozhodnutí žalovaného, a věc by mu byla vrácena k dalšímu řízení. Jako důkazy žalobce navrhl své účetnictví, popis hospodářské situace žalobce, soupis nákladů žalobce na pořízení fotovoltaické elektrárny, kalkulaci běžného provozu elektrárny, soupis nákladů vynaložených ke dni jejich vyžádání soudem, soupis závazků žalobce včetně uvedení jejich splatnosti, finanční analýzu - znalecký posudek a finanční plán podnikatelského záměru, s výhradou důkazů dalších. Ze všech výše uvedených důvodů proto žalobce v závěru žaloby navrhl žalobou napadené rozhodnutí, jakož i jemu předcházející prvostupňová rozhodnutí finančního úřadu, zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

11. Na základě uvedeného měl žalobce za to, že je napadené rozhodnutí nezákonné a nepřezkoumatelné.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný nesouhlasil s argumentací žalobce a navrhoval s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí zamítnutí žaloby. Uvedl, že je podstatou sporu žalobcem namítaná protiústavnost výběru srážkové daně na základě § 7a ZPVOZ, v tehdy platném znění. Pokud

je správnímu orgánu žalobcem vytýkáno, že postupoval v souladu se zákonnou úpravou, nicméně dle žalobce v rozporu s ústavními principy, je tento jeho závěr nutno odmítnout, a to zejména za situace, kdy samotné normativní vyjádření umožňuje nepochybný a jednoznačný gramatický výklad. V daném případě nedošlo ani ke konkurenci výkladových metod právní normy, aby tak přicházel do úvahy test proporcionality ústavně šetrného výkladu normy. Pro orgány moci výkonné je tak nutno zcela odmítnout možné spekulativní úvahy o protiústavnosti jednotlivých a explicitních ustanovení zákonů, a to až do té doby, než jsou tato pro protiústavnost zrušena. Tato skutečnost nenastala.

13. Zákonem č. 402/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 180/2005 Sb. byl zaveden odvod z elektřiny ze slunečního záření (*dále jen „odvod“*). Předmětem odvodu je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období 1.1.2011 - 31.12.2013 v zařízeních uvedených do provozu v období 1.1.2009 - 31.12.2010. Ze zákona vyplývá, že poplatníkem odvodu je výrobce elektřiny ze slunečního záření, plátcem odvodu, který je povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu, je provozovatel přenosové nebo regionální distribuční soustavy a při správě odvodu se postupuje dle daňového řádu. Z toho je zřejmé, že odvod je pro účely daňového řádu daní a provozovatel soustavy je povinen jej srazit a vybrat. Žalobcem namítaný rozpor institutu odvodu s ústavněprávními principy nepřísluší žalovanému posuzovat, protože je pouze v kompetenci Ústavního soudu posoudit zákonnost a ústavnost vydaných právních norem. Dle názoru žalovaného jsou vydané zákonné normy, které prošly standardním legislativním procesem, platné a orgány Finanční správy České republiky, jichž jsou žalovaný a správce daně součástí, se těmito normami musí z merita věci řídit. Otázku protiústavnosti odvodu již Ústavní soud posoudil, jak vyplývá z nálezu sp. zn. Pl. US 17/11 ze dne 15.5.2012. Dle tohoto nálezu Ústavní soud dospěl k závěru, že zavedením odvodu sice došlo ke snížení faktické podpory poskytované provozovatelům fotovoltaických elektráren, ale nejednalo se o zásah, který by ve svém důsledku znamenal porušení ústavně zaručených práv dotčených subjektů, ať již se jedná o právo vlastnické či svobodu podnikání, případně nerespektování základních náležitostí demokratického a právního státu.

14. Podle § 5 odst. 1 daňového řádu je povinností správce daně postupovat při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Odvod upravuje zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů. Správce daně v daňovém řízení postupoval v souladu se základními zásadami správy daní, dle § 237 daňového řádu přezkoumal, zda plátce srazil odvod v zákonem stanovené výši a odvedl jej v zákonném termínu svému místně příslušnému správci daně. Správce daně v postupu plátce neshledal žádné pochybení. Jestliže tedy plátce svým jednáním neporušil žádné právní předpisy, ale naopak postupoval způsobem, k němuž byl přímo ze zákona zavázán, když již i Ústavní soud judikoval, že takovýto postup není v rozporu s ústavním pořádkem, správce daně namítanou protiústavnost neshledal jako oprávněnou, a proto stížnost zamítl, což potvrdil i žalovaný v napadeném rozhodnutí.

15. Žalovaný odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudky 1 Afs 80/2012 a 1 Afs 81/2012, kde Nejvyšší správní soud uvádí: „*Otázka tedy nezní tak, zda je odvod (tedy daň), jímž se snižuje faktický příjem stěžovatelky, protiústavní z důvodu porušení § 6 odst. 1 písm. b) bodu 2. zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, nýbrž zda minimální státem garantovaná cena, za níž je elektřina vykupována, je*

stanovena Energetickým regulačním úřadem v dostatečné výši (i s ohledem na povinný odvod srážený z výkupní ceny). “ Nejvyšší správní soud tak zastává shodný názor jako žalovaný, tedy že § 6 odst. 1 ZPVOZ ukládá povinnosti a pravomoci pouze Energetickému regulačnímu úřadu a nikoli správci daně.

16. K námitce týkající se rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4.8.2005 č.j. 2 Afs 13/2005-60 žalovaný uvedl, že se v případě citovaného rozsudku jednalo o pochybení žalovaného a správce daně v tom smyslu, že tito nesprávně vymezili rozsah skutečností, které měl stěžovatel prokazovat. Skutkový stav tam uvedeného případu je odlišný. V daném případě nedošlo ani nemohlo dojít k vadě řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech, nebo je s nimi v rozporu. Žalovaný rovněž upozornil na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17.12.2013, sp.zn. 1 Afs 76/2013 s tím, že zde rozšířený senát hodnotil možnost posuzování individuálních případů z hlediska dopadu solárního odvodu na výrobce elektrické energie a konstatoval, že tyto konkrétní dopady nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení, které na ně navazuje. Proveditelnost pokynu Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky („likvidační efekt“, „rdousící efekt“) solárního odvodu lze prostřednictvím institutu prominutí daně na základě ustanovení § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

17. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s.ř.s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

18. Žaloba není důvodná.

Právní hodnocení

19. Od 1. 8. 2005 do 31. 12. 2012 byly způsob podpory výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, výkon státní správy, jakož i práva a povinnosti fyzických a právnických osob s tím spojené, upraveny zákonem č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů). Novelou tohoto zákona provedenou s účinností od 1. 1. 2011 zákonem č. 402/2010 Sb. byla do zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů vložena ustanovení § 7a až § 7i zavádějící odvod z elektřiny ze slunečního záření.

20. Podle § 7a ZPVOZ „*Předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2011 do 31.*

prosine 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010.“ Podle § 7b odst. 1 a 2 ZPVOZ „poplatníkem odvodu je výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření. Plátcem odvodu je provozovatel přenosové soustavy nebo provozovatel regionální distribuční soustavy.“ Podle § 7c ZPVOZ „základem odvodu je částka bez daně z přidané hodnoty hrazená plátcem odvodu formou výkupní ceny nebo zeleného bonusu poplatníkovi odvodu za elektřinu ze slunečního záření vyrobenou v odvodovém období.“ Podle § 7e ZPVOZ „Sazba odvodu ze základu odvodu činí v případě hrazení formou a) výkupní ceny 26 %, b) zeleného bonusu 28 %.“ Podle § 7f ZPVOZ „Odvodovým obdobím pro solární odvod je kalendářní měsíc.“ Podle § 7g odst. 1 a 2 ZPVOZ „Plátce odvodu je povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu. Plátce odvodu je povinen odvést odvod ze základu odvodu do 25 dnů po skončení odvodového období; ve stejné lhůtě je povinen podat vyúčtování odvodu.“ Podle § 7h odst. 1 a 2 ZPVOZ „Správu odvodu vykonávají územní finanční orgány. Při správě odvodu se postupuje podle daňového řádu.“ Podle § 7ch ZPVOZ „Odvod je příjmem státního rozpočtu.“

21. Podle § 2 odst. 1 daňového řádu je solární odvod jako příjem státního rozpočtu předmětem správy daní. Charakteru daně nabývá v souladu s § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu, podle něhož se „daní pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona.“ Plátce daně proto postupuje podle § 233 odst. 1 až 3 daňového řádu, podle něhož „plátce daně, který je povinen podle zákona vybrat nebo srazit daň nebo úhradu na zajištění daně (dále jen „daň vybíraná srážkou“), je povinen daň vybíranou srážkou odvést ve stanovené lhůtě a výši. Pokud plátce daně nesplní svoji povinnost, je povinen daň vybíranou srážkou odvést bezodkladně poté, co zjistil své pochybení. Zjistí-li správce daně, že plátce daně nesplnil svoji povinnost a v důsledku toho není daň vybíraná srážkou uhrazena, stanoví ji plátcovi daně k přímé úhradě.“

Vyúčtování je v souladu s § 1 daňového řádu základem pro správné zjištění a stanovení daně. V souladu s § 139 daňového řádu lze daň vyměřit na základě vyúčtování a vyměřená daň se předepíše do evidence daní plátce daně.

22. Podle § 237 odst. 1 a § 4 daňového řádu „Má-li poplatník pochyby o správnosti sražené nebo vybrané daně, může nejpozději do 60 dnů ode dne, kdy se o výši sražené nebo vybrané daně dozvěděl, požádat plátce daně o vysvětlení. V žádosti uvede důvody svých pochybností. Plátce daně je povinen podat poplatníkovi písemné vysvětlení do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, a v téže lhůtě případnou chybu opravit a současně podat následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování správci daně. Nesouhlasí-li poplatník s postupem plátce daně, může podat stížnost na postup plátce daně správci daně, který je tomuto plátcovi daně místně příslušný, a to do 30 dnů ode dne, kdy poplatník obdržel od plátce daně vysvětlení. Nesplní-li plátce daně svoji povinnost podle odstavce 2, je poplatník oprávněn podat takovou stížnost správci daně do 60 dnů ode dne, kdy měl plátce daně podat poplatníkovi vysvětlení. V řízení o stížnosti na postup plátce daně se použije obdobně § 111 odst. 5 a § 112. Správce daně o stížnosti rozhodne tak, že stížnosti vyhoví nebo částečně vyhoví a současně uloží plátcovi daně zjednat nápravu ve stanovené lhůtě anebo stížnost zamítne. Rozhodnutí o stížnosti se oznamuje poplatníkovi i plátcovi daně.“

23. Podle § 6 odst. 1 písm. b) bod 1 a 2 ZPVOZ Energetický úřad „stanoví vždy na kalendářní rok dopředu výkupní ceny za elektřinu z obnovitelných zdrojů (dále jen "výkupní

ceny") samostatně pro jednotlivé druhy obnovitelných zdrojů a zelené bonusy tak, aby pro zařízení uvedená do provozu 1. po dni nabytí účinnosti tohoto zákona bylo při podpoře výkupními cenami dosaženo patnáctileté doby návratnosti investic za podmínky splnění technických a ekonomických parametrů, kterými jsou zejména náklady na instalovanou jednotku výkonu, účinnost využití primárního obsahu energie v obnovitelném zdroji a doba využití zařízení a které jsou stanoveny prováděcím právním předpisem, 2. po dni nabytí účinnosti tohoto zákona zůstala zachována výše výnosů za jednotku elektřiny z obnovitelných zdrojů při podpoře výkupními cenami po dobu 15 let od roku uvedení zařízení do provozu jako minimální se zohledněním indexu cen průmyslových výrobců; za uvedení zařízení do provozu se považuje též ukončení rekonstrukce technologické části stávajícího zařízení, změna paliva, nebo ukončení modernizace, zvyšující technickou a ekologickou úroveň stávajícího zařízení. "

24. Problematikou ústavnosti odvodu z elektřiny ze slunečního záření se zabýval rovněž Ústavní soud, a to v nálezu ze dne 15.5.2012, sp.zn. Pl.ÚS 17/11, dostupném na <http://nalus.usoud.cz> a publikovaném pod č. 220/2012 Sb. zákonů, kterým byl zamítnut návrh skupiny senátorů Senátu Parlamentu České republiky na zrušení řady zákonných ustanovení týkajících se či souvisejících s odvodem z elektřiny ze slunečního záření, Ústavní soud v uvedeném nálezu zdůraznil (a žalobce na tuto skutečnost poukazoval v žalobě), že „*při abstraktním přezkumu ústavnosti není schopen objektivně prokázat nebo hypoteticky vymodelovat všechny myslitelné situace, které napadená ustanovení v individuálním případě mohou vyvolat. Předmětem posouzení tedy nyní nemohou být ani specifické případy jednotlivých výrobců, u nichž s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem, s přihlédnutím k míře podnikatelského a ekonomického rizika může Ústavní soud své posouzení upřesnit v budoucnu [srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 9/07, bod 54 (viz výše)]. Ústavní soud považuje za samozřejmé a určující pro nalézání práva, že vždy je nezbytné vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu, které jsou založeny na zjištěných skutkových okolnostech. Mnohé případy a jejich specifické okolnosti mohou být značně komplikované a netypické; to však nevyvazuje obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité. Zjevně nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační („rdousící efekt“) či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny - tedy protiústavně. Zde bude nutno hodnotit jak dodržení garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. v jejich dlouhodobém (patnáctiletém) trvání, tak okamžité (průběžné) účinky napadených ustanovení, aby byl v takovém výjimečném případě vzniklý nárok ochráněn (bod 88 odůvodnění tohoto nálezu). V tomto směru Ústavní soud zdůrazňuje, že vzhledem k faktickým účinkům, které na regulovaném trhu se sluneční elektřinou odvod podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb. vyvolává, a to zejména s ohledem na nárazový charakter odvodu, který teoreticky může (aniž by to v tomto řízení bylo předmětem dokazování) mít likvidační účinky projevující se neschopností výrobců dostát svým jinak průběžně plněným závazkům (výše formulováno též jako nedostatečný cash flow), které byly nastaveny ještě před účinností zákona, lze zároveň vyžadovat po zákonodárci zajištění mechanismu, jenž umožní individuální přístup k výrobcům, kteří, i kdyby při zvážení podnikatelského rizika předvíдали přijetí určitých restrikcí v budoucnu, nemohli předvídat jejich konkrétní podobu a okamžité účinky. Jestliže zákon č. 180/2005 Sb. sám takový zvláštní mechanismus neobsahuje, považuje Ústavní soud za nezbytné vykládat právní řád takovým způsobem, který by eventuálním*

likvidačním účinkům odvodu podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb. mohl předejít“ (část bodu 89 odůvodnění uvedeného nálezu). V citovaném nálezu Ústavní soud neshledal zavedení solárního odvodu samo o sobě protiústavním, avšak s výhradou, že ve výjimečných a odůvodněných případech je nutno připustit „rdousící efekt“ solárního odvodu na konkrétního výrobce.

25. V návaznosti na uvedené žalobce svou argumentaci v podané žalobě opírá o skutečnost, že mu nebylo žalovaným ani správcem daně prvního stupně umožněno prokázat, jaký zásah do majetkové podstaty na něm zavedení solárního odvodu zanechalo, a zároveň že nebude moci být dodržena zákonem garantovaná doba návratnosti jeho investice. V této souvislosti přitom je zcela zásadní otázkou, v jakém druhu řízení je – slovy Ústavního soudu – třeba udělat vše pro spravedlivé řešení a konkrétního výrobce ochránit před „rdousícím efektem“ solárního odvodu.

26. Rozdílné názory na řešení této otázky sjednotil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17.12.2013, čj. 1 Afs 76/2013 - 57, dostupném na www.nssoud.cz a publikovaném pod č. 3000/2014 Sb. NSS), kde uvedl: „*I. Konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně (§ 237 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), ani v soudním řízení, které na ně navazuje. II. Pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 v návaznosti na § 259 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.*“

27. V odůvodnění citovaného usnesení dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k následujícím závěrům:

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

[41] Institut stížnosti tedy není za stávající právní úpravy nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu.

(...)

[48] Nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce, je za stávající právní úpravy institut prominutí daně. Ustanovení § 259 daňového řádu předpokládá, že nárok na prominutí daně či jejího příslušenství, jakož i pravomoc k tomuto prominutí založí některému z orgánů veřejné moci buďto jednotlivé zákony nebo přímo daňový řád (srov. důvodovou zprávu k vládnímu návrhu daňového řádu ze dne 19. 11. 2008).

[49] Zákon o podpoře neupravuje ani institut prominutí solárního odvodu, včetně případných hmotně-právních podmínek, ani pravomoc správců daně k jeho promíjení. Předpokladem takového řešení by tedy muselo být naplnění pokynu Ústavního soudu zákonodárci, aby vytvořil vhodný mechanismus, který by umožnil individuální přístup k výrobcům, na něž dopadly likvidačním způsobem účinky právní úpravy. Bylo by tedy na zákonodárci, aby v zákoně o podpoře stanovil orgánu veřejné moci (ať již kterémukoliv stupni správce daně) pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň.

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

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

[52] Zavedení solárního odvodu jistě nelze považovat za mimořádnou událost rovnající se např. živelné pohromě ve smyslu § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jeho paušální uplatnění však může při konkrétních skutkových okolnostech způsobovat značné nesrovnalosti, které má na mysli odst. 1 písm. a) citovaného ustanovení, které mohou dosahovat v konkrétních případech dokonce likvidačních účinků a vést k protiústavnosti samotného odvodu. V bodu 88 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 si právě proto Ústavní soud vyhradil možnost své posouzení individuálních případů upřesnit v budoucnu.

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

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

[55] Poplatníci, kteří by měli za to, že se na jejich individuální situaci rozhodnutí ministra financí vztahuje, by u příslušného správce daně návazně uplatnili žádost o vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu. Správce daně by při každém individuálním posouzení žádosti

o přeplatek musel zohlednit, zda byly naplněny podmínky stanovené v rozhodnutí o prominutí a v jakém rozsahu. V kladném případě by za splnění podmínek vratitelného přeplatku solární odvod poplatníkovi ze státního rozpočtu zcela nebo zčásti vrátil. Pravomocné rozhodnutí o přeplatku je přezkoumatelné ve správním soudnictví. Na povinnosti plátce solárního odvodu by uvedené řešení nemělo žádné dopady.

[56] Rozhodnutí o prominutí solárního odvodu je za stávající zákonné úpravy jediným institutem, jehož prostřednictvím výkonná moc dostojí výslovnému pokynu Ústavního soudu a splní tak povinnost uplatnit individuální přístup k jednotlivým výrobcům, kteří se nacházejí ve výjimečné situaci předvídané nálezem sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Úvaha ministra financí, zda takové rozhodnutí vydat či nevydat, se proto nemůže odehrávat ve sféře "absolutního" správního uvážení“.

28. V citovaném usnesení se tedy rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve vztahu k zohlednění likvidačních účinků solárního odvodu v individuálních případech podrobně zabýval možným postupem (v podobě prominutí daně dle § 260 v návaznosti na § 259 daňového řádu) a současně zapověděl postup jiný (stížnost na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu). Je tedy zřejmé, že pokud ve smyslu shora citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, které je pro krajský soud závazné, nelze v řízení před správními orgány o stížnostech dle § 237 daňového řádu, které žalobce inicioval, pojmově zohlednit konkrétní dopady solárního odvodu na jednotlivé výrobce elektrické energie, nelze v této souvislosti přisvědčit ani uplatněným žalobním námitkám, že správce daně a žalovaný jako odvolací orgán žalobci neumožnili prokázat, jaký zásah do majetkové podstaty u něj zavedení solárního odvodu zanechalo, a že z tohoto důvodu nebude dodržena zákonem garantovaná doba návratnosti jeho investice. S ohledem na tyto skutečnosti proto krajský soud ani nepřistoupil k provádění či posuzování důkazů, které žalobce ve vztahu k otázce majetkových zásahů označil, či předložil správním orgánům, resp. které předložil (či o nichž uvedl, že je připraven je předložit) krajskému soudu v řízení soudním.

29. Nad rámec uvedeného krajský soud poznamenává, že Ústavní soud v nálezu ze dne 13.1.2015, sp.zn. II. ÚS 2216/14, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>, ve shodě s citovanými závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovil, že tzv. „rdousící efekt“ při solárním odvodu nemůže být zkoumán v řízení o stížnosti na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu.

Závěr

30. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

31. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému v souvislosti s řízením náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 29. května 2015

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Bc. Michaela Karásková