Číslo jednací: 31Af 46/2013-55

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 žalobkyně: obchodní společnost **SOLENTE, s.r.o.,** se sídlem v Dobřenicích 168, zast. Mgr. Sandrou Podskalskou, advokátkou v Brně, Údolní 33, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. května 2013, čj. 14601/13/5000-14203-711413, t a k t o :

I. Žaloba s e 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 :

Rozhodnutím ze dne 23.5.2013, čj. 14601/13/5000-14203-711413, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně do rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 1.10.2012, č.j. 176431/12/178913507710, kterým dle § 237 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“) zamítl její stížnost na postup plátce daně, ČEZ Distribuce, a.s. (dále jen „ČEZ“) a napadené rozhodnutí potvrdil.

Ve včas podané žalobě namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí a uvedla, že je provozovatelem fotovoltaické elektrárny FVE Dobřenice 168, která byla uvedena do provozu v roce 2010. V souladu se smlouvou uzavřenou mezi žalobkyní a plátcem daně byla plátci v období 1.5.2012 do 30.6.2012 dodána elektrická energie vyrobená ve fotovoltaické elektrárně. Faktury vystavené žalobkyní však byly uhrazeny pouze částečně. Důvodem pro neuhrazení plných částek bylo provedení srážky odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „solární odvod“), který je zakotven v ust. § 7a a následujících zákona č. 180/2005

Sb., o podpoře obnovitelných zdrojů energie, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podpoře obnovitelných zdrojů“). Žalobkyně se proto postupem podle ust. § 237 odst. 1 daňového řádu obrátila na plátce odvodu s žádostí o vysvětlení postupu. Ten jí sdělil, že důvodem pro neuhrazení fakturovaných částek v plné výši je provedení srážky solárních odvodů shora uvedeným postupem podle zákona o podpoře obnovitelných zdrojů. Žalobkyně se proto následně v souladu s ust. § 237 odst. 3 daňového řádu obrátila na správce daně se stížností a žádala, aby přikázal plátci daně vyplatit jí částku odpovídající sraženému odvodu. Správce daně postupem podle ust. § 237 odst. 4 daňového řádu stížnost žalobkyně zamítl.

Žalobkyně dále konstatovala, že v odvolacím řízení předložila výpočet doby návratnosti pro modelovou elektrárnu uvedenou do provozu v roce 2010, který prokazuje, že prostá doba návratnosti vychází na 16 let a diskontovaná doba návratnosti poté přesahuje 20 let. Je tedy zřejmé, že patnáctiletá doba návratnosti, garantovaná výrobcům solární energie ze slunečního záření bude u ní překročena. Proto má v jejím případě aplikace ustanovení o odvodu následky předvídané v nálezu Ústavního soudu ČR Pl. ÚS 17/11.

Žalobkyně vyslovila názor, že solární odvod stanovený v ustanovení § 7a zákona podpoře obnovitelných zdrojů zasahuje protiústavně do jejích práv. Základním důvodem protiústavnosti odvodu je porušení principu právní jistoty, zákazu retroaktivity, legitimního očekávání a proporcionality, které podle judikatury Ústavního soudu tvoří součást konceptu právního státu ve smyslu čl. 1 Ústavy. Žalobkyně připomněla, 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 solárního odvodu posouzena jako protiústavní. Podle Ústavního soudu nelze vyloučit, že v některých případech dolehnou napadená ustanovení o odvodu na výrobce jako likvidační, či že tato ustanovení zasáhnou samotnou majetkovou podstatu výrobce. Při posuzování ústavnosti v jednotlivých případech je dle Ústavního soudu nutno hodnotit rovněž dodržení garancí ve smyslu ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře obnovitelných zdrojů v jejich dlouhodobém patnáctiletém trvání. Žalobkyně k tomu zdůraznila, že zákonná garance obsažená v ust. § 6 odst. 1 zákona podpoře o obnovitelných zdrojů v jejím případě dodržena nebude.

Podle žalobkyně výpočet doby návratnosti investice, kterou zvolil Energetický regulační úřad a předložil v řízení před Ústavním soudem, a podklady, které použil jsou nepřesné a zkreslené a odchylují se od údajů stanovených v platných právních předpisech. K podpoře uvedeného tvrzení předložila 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 solárního odvodu. Podrobně popsala závěry předloženého znaleckého posudku a konstatovala, že využitím jiných parametrů než uvedených ve vyhláškách značným způsobem zkreslilo dobu návratnosti směrem dolů a zlepšilo výnosnost investice do fotovoltaických elektráren. V roce 2009 i v roce 2010 pak byl výpočet dále zkreslen využitím již neexistujícího ustanovení zákona o daních z příjmů, jež do roku 2010 umožňovalo osvobození příjmu z vyrobené elektřiny z fotovoltaických elektráren od daně z příjmů v období, kdy byly poprvé uvedeny do provozu a v bezprostředně následujících pěti letech. Dále ze znaleckého posudku vyplývá, že 26 % odvodu způsobilo snížení výnosnosti

realizované z fotovoltaické elektrárny, a to jak pro instalace uvedené do provozu v roce 2009 tak i v roce 2010. Solární odvod rovněž způsobil prodloužení doby návratnosti nad dobu garantovanou zákonem. Žalobkyně upozornila, 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 jeho jménem odborné stanovisko, včetně souvisejících dokumentů předložených vládě ČR. Tento úřad přitom s výpočtem pracuje a odkazuje na něj.

Žalobkyně odkázala na modelový výpočet doby návratnosti, který předložila v odvolacím řízení. Spolu se žalobou pak doložila i výpočet doby návratnosti po dosazení konkrétních hodnot platných pro její elektrárnu. Uvedla, že náklady na projekt fotovoltaické elektrárny financovala částečně z vlastních zdrojů a z větší části pak ze zdrojů cizích, které získala na základě smlouvy o úvěru. Připomněla, že v souvislosti s provozem fotovoltaické elektrárny musí rovněž zajišťovat i zpracování účetnictví a mezd. Další provozní náklady představují částky na zajištění bezpečnostních služeb v objektu FVE, náklady pojištění kryjící různá rizika spojená s provozem elektrárny. Konkrétní výši jednotlivých výdajů doložila žalobkyně fakturami. Vyčíslila i náklady na povinné rezervy na měniče, tvorbu povinného rezervního fondu dluhové služby a náklady na regulaci jalového a činného výkonu. Z individuálního modelu ekonomické návratnosti pak dovodila, že od roku 2011, kdy byl zaveden solární odvod ve výši 26 %, je ve ztrátě a první minimální zisk může očekávat nejdříve v roce 2015. Tím se oddaluje okamžik návratnosti investice a s ohledem na skutečnost, že je po dobu několika let ve ztrátě, je vůbec otázkou, zda bude v jejích silách provozovat výrobu elektrické energie i nadále a současně hradit závazky, které jí v souvislosti s podnikatelskou činností neustále vznikají. Žalobkyně tak měla za to, že bez jakýchkoliv pochybností prokázala, že v jejím případě není dodržena státem garantovaná patnáctiletá doba návratnosti investice, počáteční doba návratnosti je dle předložených podkladů 16 let a diskontovaná překračuje hranici 20 let. Navíc do kalkulace nebyly zahrnuty náklady na recyklaci panelů.

Žalobkyně dále upozornila na porušení principu zákazu retroaktivity. Uvedla, že stát v ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o podpoře obnovitelných zdrojů jasně garantoval zachování výše výnosů po dobu 15 let a patnáctiletou návratnost investice. Následně však novelou číslo 402/2010 Sb. s účinností od 1. 1. 2011 změnil zákon tak, že jej doplnil o ust. § 7a. Podle názoru Ústavního soudu se v posuzovaném případě jedná o retroaktivitu, a to nepravou retroaktivitu, která 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 žalobkyně dovodila, 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 žalobkyně není garantovaná doba návratnosti dodržena, pak se jedná o neústavní zásah a je nutno nepřímou retroaktivitu v tomto konkrétním případě považovat za nepřípustnou. Zdůraznila přitom, že správní orgány při projednávání její

stížnosti a odvolání sice postupovaly v souladu se zákonem, ovšem se zákonem, který je v rozporu s Ústavou a postupovaly tedy nezákonně v materiálním smyslu.

Dle žalobkyně došlo v daném případě i 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.

Žalobkyně dodala, že solární odvod je v daném případě nutno považovat rovněž za rozporný s principem proporcionality. Zásah do základních práv žalobkyně se prodloužením doby návratnosti nad zákonem garantovanou mez stává natolik extenzivním, že není možné jej racionálně ospravedlnit. Princip proporcionality je v materiálním právním státě základním nástrojem při řešení střetu dvou relevantních protichůdných zájmů. Navíc, jak žalobkyně zdůraznila, stát investory k výstavbě a instalaci fotovoltaických elektráren sám vyzýval. Za takových okolností nemohl být nárůst instalovaného výkonu těchto elektráren pro stát překvapivý. Dále konstatovala, že solární odvod svůj účel nesplní, protože sám o sobě počet podporovaných zdrojů nesnižuje a tedy problém neřeší. Podle názoru žalobkyně měl zákonodárce k dispozici spoustu jiných méně devastujících alternativ řešení problému nárůstu množství podporovaných zdrojů. Solární odvod, coby prakticky více než čtvrtina z výkupní ceny, činí téměř dvojnásobek obecného úzu o přiměřené výši zdanění příjmů. Už jen toto velmi přibližné srovnání jasně ukazuje, že výše solárního odvodu se pohybuje několik řádů jinde, než by se dalo považovat za přiměřené, proto se dotýká majetkové sféry poplatníka solárního odvodu podstatným způsobem. Žalobkyně považovala 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.

Podle zásady únosnosti nesmí mít dle žalobkyně daň likvidační povahu. 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.

Dle žalobkyně mají daňové orgány povinnost posoudit, zda je aplikace solárního odvodu v každém jednotlivém případě v souladu s ústavním pořádkem nebo ne. Je tedy povinností žalovaného posoudit, zda je zákonná garance dodržena či nikoliv, a zda není zasaženo do Ústavou chráněných práv žalobkyně. Ústavní soud si vyhradil právo v budoucnu posoudit, zda je aplikace solárního odvodu v daném konkrétním případě protiústavní či nikoliv. Žalobkyně 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. Dále žalobkyně považovala za zřejmé, že na výrobce elektrické energie ze slunečního záření dopadla v posledních letech negativně kromě ustanovení o solárním odvodu celá řada dalších zákonných ustanovení a podzákonných právních předpisů. Dlouhá doba návratnosti je způsobena rovněž zrušením daňových prázdnin, zavedením povinné investice do instalace

dispečerského řízení u elektráren nad 100 kW nebo zavedením povinnosti platit tzv. recyklační poplatek. Faktorem, který způsobuje nízké výnosy výrobců a dlouhou dobu návratnosti, je mimo jiné rovněž minimální podpora, kterou pro fotovoltaické elektrárny nastavuje Energetický regulační úřad. Upozornila, že je nucena bránit svá práva hned, jakmile se o jejich poškození dozví. Vyloučila možnost využít v daném případě institut posečkání, který nabízí ust. § 156 daňového řádu.

V závěru žaloby žalobkyně navrhla, aby krajský soud posuzovanou věc předložil Ústavnímu soudu v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný v úvodu citoval právní předpisy, jimiž se řídí problematika solárních odvodů, zejména zákon o podpoře obnovitelný zdrojů a uvedl, že jako odvolací orgán přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu odvolacích námitek i z hlediska ust. § 114 odst. 3 daňového řádu a neshledal v postupu správce daně nesprávnost ani nezákonnost. Podle žalovaného byl plátce odvodu povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu a odvést ho do 25 dnů po skončení odvodového období svému místně příslušnému správci daně. Plátci odvodu není přitom dána žádná zákonná možnost těmto svým povinnostem nedostát a nesplněním uvedených povinností by mu vznikla majetková a sankční odpovědnost. Žalovaný uvedl, že prověřil částky sražené plátcem odvodu a způsob jejich sražení a odvedení a neshledal v postupu správce daně žádné pochybení. Upozornil, že správce daně je vázán zákonem a není v jeho moci posuzovat, zda takový zákon je či není v souladu s ústavním pořádkem. Odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15.5.2012, Pl. ÚS 17/11, který 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. Žalovaný dále uvedl, že mu nepřísluší posuzovat výpočet návratnosti investice použitý v nálezu Ústavního soudu a provedený Energetickým regulačním úřadem, a zdůraznil, že návratnost investice posuzovat a případně ji přizpůsobovat výši výkupní ceny elektřiny a zeleného bonusu přísluší Energetickému regulačnímu úřadu. Ten musí zohlednit jak vývoj na příslušném trhu, tak znění veškerých dalších zákonných norem, které se na danou problematiku vztahují. Správce daně není oprávněn do této pravomoci jakkoliv zasahovat, naopak je povinen řídit se platnými a účinnými zákony a vybrat daň tak, jak zákon ukládá. Dále uvedl, že 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. Je možné, že změna státní podpory spočívající v zavedení solárního odvodu zásadně ovlivní cash flow některých výrobců elektřiny ze slunečního záření. Plátce však může dle § 156 daňového řádu požádat svého místně příslušného správce daně o posečkání úhrady tohoto odvodu, popřípadě jeho rozložení na splátky a správce daně má možnost v individuálních případech takové posečkání povolit. K otázce tvrzeného likvidačního dopadu solárního odvodu v individuálním případě odkázal žalovaný opět na shora zmiňovaný nález Ústavního soudu, který jasně deklaruje, že je při posuzování jednotlivých případů nutno vzít v úvahu i určitou míru podnikatelského a ekonomického rizika výroby elektřiny, 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. Podotkl rovněž, že i kdyby se žalobkyni podařilo

prokázat likvidační efekt odvodů, správce daně nemá žádnou zákonnou možnost, jak tuto skutečnost zohlednit.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uved, že odvod je pro účely daňového řízení daní a provozovatel soustavy je povinen jej srazit a vybrat. Tvrdil, že žalobkyní namítaný rozpor institutu odvodu s ústavněprávními principy mu nepřísluší posuzovat, protože je pouze v kompetenci Ústavního soudu posoudit zákonnost a ústavnost vydaných právních norem. Dle názoru žalovaného jsou vybrané zákonné normy platné a orgány Finanční správy České republiky se jimi musí řídit. Připomenul rovněž, že dle Ústavního soudu sice došlo zavedením odvodů 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. Uvedl rovněž, že správce daně v daňovém řízení v souladu s ust. § 237 daňového řádu přezkoumal, zda plátce srazil odvod v zákonem stanovené výši a odvedl jej v zákonném termínu svému místně příslušnému správci daně a neshledal žádné pochybení. Jestliže tedy plátce svým jednáním neporušil žádné právní předpisy, ale naopak postupoval způsobem, k němuž byl přímo ze zákona zavázán, správce daně namítanou protiústavnost neshledal jako oprávněnou. Odkázal rovněž názor Nejvyššího správního soudu, který vyslovil v rozhodnutích pod sp. zn. 1 Afs 80/2012 a 1 Afs 81/ 2012. V závěru navrhl zamítnutí žaloby.

V replice k písemnému vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že žalovaný je kromě postupu v souladu se zákony povinen jednat také v souladu s Ústavou a základními ústavními principy. Žalovaný opomenul, že Ústavní soud ve svém nálezu připustil, že v některých individuálních případech ustanovení solární odvodu na výrobce dolehne protiústavně. Měl proto zkoumat, zda se v případě žalobkyně nejednalo právě o tento protiústavní dopad solárního odvodu. Nesouhlasila rovněž s názorem žalovaného, že Nejvyšší správní soud se shoduje se závěrem, že ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře obnovitelných zdrojů ukládá povinnosti a pravomoci pouze Energetickému regulačnímu úřadu. Žalobkyně naopak z judikatury Nejvyššího správního soudu dovozovala názor, že likvidační dopady srážení odvodu se prokazují před správcem daně a nikoliv před Energetickým regulačním úřadem. Je to správce daně, kdo má posoudit dopad ust. § 6 odst. 1 uvedeného zákona. Žalobkyně rovněž upozornila na nedostatky požadavku na individualizaci výpočtů doby návratnosti.

Žalobkyně konečně nesouhlasila s reakcí žalovaného na doplnění odvolacích námitek podáním ze dne 15.4.2013. Tvrdila, že měl správce daně dostatek času na postoupení tohoto podání žalovanému. Pokud tak neučinil porušil zákon a řízení trpí vadou, která mohla mít vliv na rozhodnutí ve věci samé a způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen “s.ř.s.“). Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s.ř.s., když souhlas žalobkyně i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. O věci usoudil následovně.

Z obsahu žalobních námitek a odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalobkyně na základě uzavřené smlouvy požadovala na plátci daně úhradu za dodávku elektrické energie vyrobené ve fotovoltaické elektrárně. Vyfakturovanou částku uhradil plátce odvodů pouze částečně, s odkazem na ust. § 7a zákona o podpoře obnovitelných zdrojů, a to z důvodu provedení srážek solárních odvodů. Žalobkyně s úhradou solárních odvodů nesouhlasila a žádala na plátci vysvětlení v souladu s ust. § 237 odst. 1 daňového řádu. Následně podala na postup plátce stížnost.

Naznačené skutkové okolnosti hodnotil krajský soud z pohledu zákona o podpoře obnovitelných zdrojů. Z jeho ust. § 7a a násl. vyplývá, že předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření je elektřina vyrobená z tohoto záření v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010..Poplatníkem odvodu je výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření. Plátcem odvodů je provozovatel přenosové soustavy nebo provozovatel regionální distribuční soustavy. Sazba odvodu ze základu odvodu činí v případě hrazení formou výkupní ceny 26 % a v případě hrazení formou zeleného bonusu 28 %. Dále z ustanovení § 7g dané právní úpravy vyplývá, že plátce odvodu je povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu to do 25 dnů po skončení odvodové období. Z dané právní úpravy pak dále vyplývá, že správu odvodu vykonávají územní finanční orgány, při správě se postupuje podle daňového řádu a stává se příjmem státního rozpočtu.

V projednávané věci krajský soud zjistil, že žalobkyně uvedla fotovoltaickou elektrárnu do provozu v roce 2010. Tím naplnila podmínky ust. § 7a zákona podpoře obnovitelných zdrojů a elektřina vyrobená v roce 2012 se tak stala předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření.

Žalobkyně považovala postup plátce odvodu a v návaznosti na to i správce daně za zásah do svých práv. Dle jejího názoru došlo ze strany těchto subjektů k porušení principu právní jistoty, zákazu retroaktivity, legitimního očekávání a proporcionality. Svoje závěry opírala především o názory Ústavního soudu vyslovené v jeho nálezu ze dne 15. 5. 2012, čj. Pl. ÚS 17/11, k podpoře svých názoru předložila 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 žalobkyně vyslovenými v průběhu přezkumného řízení a týkajícími se především porušení jejich 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 nepopiratelně 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 uskutečněno 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 předvídali 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 plátci 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 plátci 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. Nejpřiléhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce je za stávající právní úpravy institut prominutí daně. Ustanovení § 259 daňového řádu*

předpokládá, že nárok na prominutí daně či jejího příslušenství, jakož i pravomoc k tomuto prominutí založí některému z orgánů veřejné moci buďto jednotlivé zákony nebo přímo daňový řád. Zákon o podpoře neupravuje ani institut prominutí solárního odvodu, včetně případných hmotně-právních podmínek, ani pravomoc správců daně k jeho promíjení. Předpokladem takového řešení by tedy muselo být naplnění pokynu Ústavního soudu zákonodárci, aby vytvořil vhodný mechanismus, který by umožnil individuální přístup k výrobcům, na něž dopadly likvidačním způsobem účinky právní úpravy. Bylo by tedy na zákonodárci, aby v zákoně o podpoře stanovil orgánu veřejné moci (ať již kterémukoliv stupni správce daně) pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň. Již výše bylo uvedeno, že solární odvod je vlastně daní, jeho správu vykonávají územní finanční orgány a postupují přitom podle daňového řádu. Ten upravuje institut prominutí daně přímo ve svém § 260. Citované ustanovení zakládá pravomoc promíjet daň či její příslušenství ministru financí, pokud jde o daně, které spravují ministrem řízené správní orgány, a to buď z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo při mimořádných, zejména živelných událostech. Prominutí daně podle daňového řádu se nyní děje (na rozdíl od shodně nazvaného institutu v předchozí právní úpravě - srov. § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nikoliv individuálním správním rozhodnutím vydaným na základě individuálních žádostí daňových subjektů, nýbrž je z úřední povinnosti učiněným aktem majícím sice konkrétní předmět (daň nebo příslušenství daně – konkrétní typ daně a konkrétní zdaňovací období), není však adresovaný předem určenému daňovému subjektu, nýbrž blíže neohraničené skupině daňových subjektů určitelných ovšem skupinově či druhově (zde výrobci elektřiny z obnovitelných zdrojů). Tímto aktem smíšené povahy (byť formálně nazvaným dle § 260 daňového řádu jako rozhodnutí) může ministr financí vymezit obecně okruh adresátů, stanovit, co konkrétně promíjí (zejména druh daně, její příslušenství, zdaňovací období, atd.), v jakém rozsahu a vymezit skutkové, hmotně-právní a procesní podmínky, jejichž splnění je předpokladem částečného nebo úplného prominutí daně. Zavedení solárního odvodu jistě nelze považovat za mimořádnou událost rovnající se např. živelné pohromě ve smyslu § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jeho paušální uplatnění však může při konkrétních skutkových okolnostech způsobovat značné nesrovnalosti, které má na mysli odst. 1 písm. a) citovaného ustanovení, které mohou dosahovat v konkrétních případech dokonce likvidačních účinků a vést k protiústavnosti samotného odvodu. V bodu 88 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 si právě proto Ústavní soud vyhradil možnost své posouzení individuálních případů upřesnit v budoucnu. Uvedeným rozhodnutím vydaným ministrem financí dle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu se promíjí daň nebo příslušenství daně všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká. Z povahy věci a výše uvedené charakteristiky tohoto aktu vyplývá, že vydání rozhodnutí nemusí předcházet žádné formální zahájení řízení, neboť okruh daňových subjektů, na které prominutí dopadne a které jsou adresáty takového prominutí, nebude zpravidla předem znám. Právě z tohoto důvodu se podle § 260 odst. 3 daňového řádu oznamuje rozhodnutí o prominutí zveřejněním ve Finančním zpravodaji.“

Nejvyšší správní soud tak uzavřel, že „*s ohledem na jen obecně vymezené podmínky rdousícího efektu v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 musí rozhodnutí o prominutí solárního odvodu tyto podmínky konkretizovat, a to způsobem umožňujícím skutečné posouzení individuálních dopadů tohoto odvodu na konkrétní výrobce elektrické energie. Poplatníci, kteří by měli za to, že se na jejich individuální*

situaci rozhodnutí ministra financí vztahuje, by u příslušného správce daně návazně uplatnili žádost o vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu. Správce daně by při každém individuálním posouzení žádosti o přeplatek musel zohlednit, zda byly naplněny podmínky stanovené v rozhodnutí o prominutí a v jakém rozsahu. V kladném případě by za splnění podmínek vratitelného přeplatku solární odvod poplatníkovi ze státního rozpočtu zcela nebo zčásti vrátil. Pravomocné rozhodnutí o přeplatku je přezkoumatelné ve správním soudnictví. Na povinnosti plátce solárního odvodu by uvedené řešení nemělo žádné dopady. Rozhodnutí o prominutí solárního odvodu je za stávající zákonné úpravy jediným institutem, jehož prostřednictvím výkonná moc dostojí výslovnému pokynu Ústavního soudu a splní tak povinnost uplatnit individuální přístup k jednotlivým výrobcům, kteří se nacházejí ve výjimečné situaci předvídané nálezem sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Úvaha ministra financí, zda takové rozhodnutí vydat či nevydat, se proto nemůže odehrávat ve sféře „absolutního“ správního uvážení. Eventuální nečinnost moci výkonné by dokonce mohla nabýt podobu nečinnosti protiústavní a nemohla by zůstat bez soudní sankce. Jak již upozornil Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 20/05 - dělba moci není sama sobě účelem, ale sleduje účel vyšší. Od samého počátku svého vzniku byla ústavním zákonodárcem podřízena myšlence, jejímž základem je především služba občanovi a společnosti. Každá moc má sklon k sebestřednosti, bytnění a korupci; absolutní moc ke korupci nekontrolovatelné. Jestliže některá ze složek moci přestoupí ústavní rámec svého vymezení, svoji pravomoc, nebo naopak neplní své úkoly a tím brání v řádném fungování druhé (v posuzovaném případě soudní moci), musí nastoupit kontrolní mechanismus brzd a vyvažování, který je do systému dělby zabudován. - V cit. případě Ústavní soud v reakci na dlouhodobou nečinnost zákonodárce zavázal soudní moc vyplnit protiústavní mezeru v právu namísto zákonodárce [viz nález ze dne 28. 2. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 20/05 (N 47/40 SbNU 389; publikovaný pod č. 252/2006 Sb.)]. Konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení, které na ně navazuje. Pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu.“

Jak vyplynulo ze shora uvedeného, k problematice solárních odvodů zaujal Nejvyšší správní soud jednoznačné stanovisko a to zásadním usnesením rozšířeného senátu v souladu s ust. § 18 s.ř.s. Krajský soud se s tímto názorem ztotožňuje a ve smyslu ust. § 12 s.ř.s. jej považuje za jednotící stanovisko při posuzování dané věci, neboť takto vyslovený právní názor je obecně znám a přijímán.

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 žalobkyně, dochází ve smyslu shora uvedeném k závěru, že nejpřiléhavějším 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. § 7a a násl. zákona o podpoře obnovitelných zdrojů byl zákonný, neboť elektřina vyrobená ze slunečního záření v roce 2012 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 žalobkyní. Krajský soud nemohl ani přisvědčit názoru žalobkyně, že v jejím 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.

Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného nad rámec žalobních námitek ještě tvrdila, že se žalovaný nezabýval její odvolací námitkou uplatněnou v doplnění odvolání ze dne 15.4.2013. V něm žalobkyně uvedla, že porušení zákonem garantované doby návratnosti a zásah do práva na majetek garantovaného Ústavou ČR dokládala individuálním výpočtem doby návratnosti s dosazením konkrétních údajů o investici do FVE žalobkyně. Dospěla k závěru, že prostá návratnost po zavedení solárního odvodu u ní činí 16 let a diskontovaná doba návratnosti přesahuje 20 let. Jako důkaz připojila smlouvu o úvěru, dodatek č. 3 ke smlouvě o úvěru a potvrzení o uzavření obchodu dokládající povinnost žalobkyně hradit pravidelné měsíční platby na účet České spořitelny jako zajištění úroku. K tomu krajský soud především připomíná, že tato námitka byla žalobkyní jednoznačně formulována až v replice k vyjádření žalovaného, tedy po lhůtě dané k uplatnění žalobních námitek v ust. § 72 odst. 1 a 71 odst. 2 s.ř.s. Bez ohledu na tuto skutečnost by však námitka žalobkyně, uvedená v replice k vyjádření žalovaného, shora uvedené závěry krajského soudu nijak neovlivnila.

Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

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

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti

němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

V Hradci Králové dne 27. února 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu