



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: EnerSun s.r.o.**, se sídlem Severní 661, Planá, IČ 290 69 521, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2013, čj. 26728/13/5000-14203-706599,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 11. 2013, čj. 26728/13/5000-14203-706599, a tří rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu o stížnosti na postup plátce daně, která napadenému rozhodnutí žalovaného předcházela, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Od 1. 8. 2005 do 31. 12. 2012 byly způsob podpory výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a výkon státní správy a práva a povinnosti fyzických a právnických osob s tím spojené upraveny zákonem č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů).

Novelou tohoto zákona provedenou s účinností od 1. 1. 2011 zákonem č. 402/2010 Sb. byla do zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů vložena ustanovení § 7a až § 7i zavádějící odvod z elektřiny ze slunečního záření (dále též jen „odvod“).

Podle § 7a zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, ve znění účinném od 1. 1. 2011 (dále jen „zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů“), předmětem odvodu je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Podle § 7b zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů poplatníkem odvodu je výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření [odst. 1], a plátcem odvodu je provozovatel přenosové soustavy nebo provozovatel regionální distribuční soustavy [odst. 2]. Podle § 7f tohoto zákona odvodovým obdobím je kalendářní měsíc. Podle § 7g uvedeného zákona plátce odvodu je povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu [odst. 1] a plátce odvodu je povinen odvést odvod ze základu odvodu do 25 dnů po skončení odvodového období; ve stejné lhůtě je povinen podat vyúčtování odvodu [odst. 2]. Podle § 7h zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů správu odvodu vykonávají územní finanční orgány [odst. 1] a při správě odvodu se postupuje podle daňového řádu [odst. 2].

Žalobce je výrobcem elektřiny ze slunečního záření, tedy podle § 7b odst. 1 tohoto zákona je poplatníkem odvodu. Provozovatelem regionální distribuční soustavy, tedy podle § 7b odst. 2 uvedeného zákona plátcem odvodu je zde společnost ČEZ Distribuce, a.s. V daném případě jde o odvod za období od 1. 9. do 30. 9. 2012, od 1. 10. do 31. 10. 2012 a od 1. 11. do 30. 11. 2012.

Za tato období žalobce fakturoval společnosti ČEZ Distribuce, a.s., částky za dodanou elektřinu. Společnost ČEZ Distribuce, a.s., však žalobci jím fakturované částky neuhradila v plné výši. Žalobce, který zastával (a zastává) názor, že ustanovení o odvodu jsou ve vztahu k němu protiústavní a tudíž neaplikovatelná, požádal podle § 237 odst. 1 daňového řádu společnost ČEZ Distribuce, a.s., o vysvětlení postupu při odvodu solární daně za období od 1. 9. do 30. 9. 2012, od 1. 10. do 31. 10. 2012 a od 1. 11. do 30. 11. 2012. Společnost ČEZ Distribuce, a.s., podala žalobci podle § 237 odst. 2 daňového řádu vysvětlení, že podle příslušných ustanovení byla povinna srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu, což také učinila, neboť nemá volbu, zda odvod srazí (vybere) či nikoliv; pro společnost ČEZ Distribuce, a.s., i pro výrobce elektřiny je příslušná právní úprava závazná a společnosti ČEZ Distribuce, a.s., nepřísluší právo si posuzovat soulad této zákonné úpravy s Ústavou České republiky ani právo svévolně platnou a závaznou úpravu nerespektovat.

Jelikož žalobce s tímto vysvětlením nesouhlasil, podal podle § 237 odst. 3 daňového řádu na postup plátce daně (odvodu) při provedení solárního odvodu za období od 1. 9. do 30. 9. 2012, od 1. 10. do 31. 10. 2012 a od 1. 11. do 30. 11. 2012 stížnosti Specializovanému finančnímu úřadu.

Rozhodnutími ze dne 27. 3. 2013, čj. 105236/13/4000-17104-050259, ze dne 27. 3. 2013, čj. 105252/13/4000-17104-050259, a ze dne 27. 3. 2013, čj. 105266/13/4000-17104-

050259, Specializovaný finanční úřad (dále též jen „správce daně“) podle § 237 odst. 4 daňového řádu uvedené stížnosti poplatníka na postup plátce daně (odvodu) zamítl.

Zamítnutí žalobcových stížností odůvodnil správce daně tím, že v posuzovaných případech měl plátce odvodu bez výjimky zákonnou povinnost srazit, vybrat a odvést předmětný odvod, neboť byly naplněny zákonné podmínky pro odvod za elektřinu vyrobenou ze slunečního záření. Plátce odvodu při řádném splnění své zákonné odvodové povinnosti v podobě srážky vůči poplatníkovi postupoval zcela v souladu s platnou a účinnou právní úpravou zakotvenou v zákoně o podpoře využívání obnovitelných zdrojů a v daňovém řádu, aniž by svým jednáním porušil jakékoliv právní předpisy, jimiž byl přímo ze zákona vázán. Proto v návaznosti na tyto skutečnosti správce daně neshledal důvody k podání výše uvedených stížností jako oprávněné.

Proti každému z těchto rozhodnutí správce daně se žalobce odvolal.

Rozhodnutím ze dne 4. 11. 2013, čj. 26728/13/5000-14203-706599, Odvolací finanční ředitelství (dále též jen „odvolací orgán“) podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání poplatníka zamítlo a rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 27. 3. 2013, čj. 105236/13/4000-17104-050259, ze dne 27. 3. 2013, čj. 105252/13/4000-17104-050259, a ze dne 27. 3. 2013, čj. 105266/13/4000-17104-050259, potvrdilo.

II. Nález Ústavního soudu

V nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (= č. 220/2012 Sb.), jímž byl zamítnut návrh skupiny senátorů Senátu Parlamentu České republiky na zrušení řady zákonných ustanovení týkajících se či souvisejících s odvodem z elektřiny ze slunečního záření, Ústavní soud zdůraznil, že „*při abstraktním přezkumu ústavnosti není schopen objektivně prokázat nebo hypoteticky vymodelovat všechny myslitelné situace, které napadená ustanovení v individuálním případě mohou vyvolat. Předmětem posouzení tedy nyní nemohou být ani specifické případy jednotlivých výrobců, u nichž s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem, s přihlédnutím k míře podnikatelského a ekonomického rizika může Ústavní soud své posouzení upřesnit v budoucnu [srov. např. 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 předvídali přijetí určitých restrikcí v budoucnu, nemohli předvídat jejich konkrétní podobu a okamžité účinky. Jestliže zákon č. 180/2005 Sb. sám takový zvláštní mechanismus neobsahuje, považuje Ústavní soud za nezbytné vykládat právní řád takovým způsobem, který by eventuálním likvidačním účinkům odvodu podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb. mohl předejít ... [část bodu 89 odůvodnění uvedeného nálezu].“.

III. Žaloba

Sub IV. žaloby se žalobce dovolává výše citovaných bodů nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, a zmiňuje to, že Nejvyšší správní soud upozornil ve svém nedávném rozhodnutí, že by v řízení o stížnosti na postup plátce daně mělo být vedeno dokazování ohledně rdousícího efektu jednotlivých stěžovatelů, pokud jej namítají. Žalobce opakovaně ve všech řízeních namítal rdousící efekt, který na něj zavedením solární daně dopadá, a jeho likvidační následky pro jeho společnost, včetně překročení patnáctileté doby návratnosti investice. Přesto jej ani žalovaný, ani Specializovaný finanční úřad nevyzvali k doložení jeho tvrzení a neprovedli tak důkaz tohoto tvrzení. Na základě žalobcových tvrzení mělo jednoznačně dojít již v průběhu správního řízení k provedení dokazování, jež mělo prokázat likvidační účinky solární daně na žalobce, aby byl co nejvíce naplňován smysl uvedeného nálezu Ústavního soudu. Žalovaný to ovšem neučinil a pouze odkazoval na konstatování Ústavního soudu, že u jednotlivých případů je vždy zapotřebí vzít v úvahu také určitou míru podnikatelského a ekonomického rizika výroby elektřiny ve fotovoltaické elektrárně. Žalovaný se tedy řádně nevypořádal s žalobcovým namítáním tzv. „rdousícího efektu“ a rozhodnutí žalovaného je tak do značné míry za nepřezkoumatelné. Výše uvedené se týká také námitky žalobce, že zavedením solární daně došlo k překročení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice. Ani s touto námitkou se žalovaný řádně nevypořádal. Vždy pouze uvedl, že orgány státní správy jsou vázány zákony a dalšími předpisy a nemohou se tedy odchýlit od ustanovení zákona o podpoře a využívání obnovitelných zdrojů. Dle názoru žalobce se tedy opět žalovaný namísto provedení dokazování spokojil s konstatováním nepodloženým jakýmkoliv skutečným důkazem. Žalobci tedy nebylo v žádném stupni správního řízení umožněno prokázat rozsah zásahu solární daně do jeho majetkové podstaty, tzn. ani rdousící efekt, ani překročení patnáctileté doby návratnosti investice, a to zejména proto, že žalobce nebyl v žádném stupni správního řízení vyzván žalovaným, aby podal důkazy na podporu svých tvrzení a aby se jejich provedením žalovaný snažil vypořádat s námitkami žalobce. Je zřejmé, že překročení patnáctileté doby návratnosti investice není možné prokázat z konkrétních čísel, ale je možné vycházet z předpokladů a průměru svítivosti v České republice za poslední 4 roky, tedy za dobu fungování výroby. Žalobce opět poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, že správce daně musí umožnit daňovému subjektu rozhodné skutečnosti v řízení prokázat. Správce daně tak nevyrozuměl žalobce o tom, které skutečnosti má za prokázané a které nikoliv, na základě kterých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně je povinen stanovit, které důkazy mají být v průběhu řízení provedeny a musí po jednání s daňovým subjektem zjistit, které důkazy daňový subjekt navrhuje k podpoře svých tvrzení a zjistit tak rozhodné skutečnosti pro vydání správného a spravedlivého rozhodnutí. Žalobce v uvedeném tedy shledává porušení povinností správce daně k vymezení okruhu skutečností,

které má daňový subjekt v řízení prokázat, a toto považuje za vadu řízení před správním orgánem. Již ve správním řízení by mělo být ohledně námitky rdousícího efektu či porušení zákonem garantované doby návratnosti investice provedeno dokazování spočívající v posuzování hospodářské situace žalobce, nákladů vynaložených žalobcem na stavbu a uvedení do provozu fotovoltaické elektrárny, měl by být posuzován běžný provoz elektrárny, vlastní zdroje žalobce, závazky žalobce, výpočet předpokládané doby návratnosti investice a další údaje, jimiž žalobce disponuje.

Sub V. žaloby se má za to, že právě v žalobcově případě se jedná o Ústavním soudem zmiňovaný specifický případ spočívající ve výjimečných okolnostech, které vybočují z obecně nastavených garancí a situace většiny poplatníků odvodu. Žalobce je přesvědčen, že v jeho případě došlo k porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice. Při rozhodování o podnikatelském záměru vycházel žalobce z finančního plánu podnikatelského záměru, jenž stanovil předpokládaný tok finančních toků a tím tak předpokládanou návratnost v souladu se zákonnou úpravou. Žalobce poskytl pro podnikatelský záměr investice z vlastních zdrojů v minimálním rozsahu 9.071.000,- Kč. Z úvěrů finančních institucí získal žalobce finanční prostředky ve výši 38.640.000,- Kč. Při vyjednávání možností splácení a výše úrokové sazby pro uzavření smlouvy o poskytnutí finančních prostředků bankovní institucí vycházeli jak žalobce, tak bankovní instituce z existující právní úpravy, která garantovala výši státní podpory tohoto odvětví podnikání. Ze stejné analýzy vycházel žalobce také při uzavírání následných smluv týkajících se zejména běžného provozu výroby elektrické energie. Z důvodu solární daně se žalobce dostal do ztráty, a to v roce 2011 ve výši 1.189.058,- Kč a v roce 2012 ve výši 1.107.000,- Kč. Za rok 2013 činí žalobcova ztráta prozatím 377.101,- Kč, tuto výši však nelze posuzovat jako konečnou. Po zavedení odvodu ze slunečního záření se žalobce z důvodu udržení fungování společnosti a předcházení likvidačním důsledkům odvodu pokusil uvedené výdaje minimalizovat tím, že se pokusil provozní výdaje odložit do dalších let a dohodami se společnostmi, které provoz výroby zajišťují, odložit úhradu některých splatných závazků do dalších období tak, aby se výroba nestala insolventní. V průběhu trvání povinnosti hradit odvod byl žalobce dále zatížen dalšími zákonnými povinnostmi, které při zvažování podnikatelského záměru nemohl předvídat a nemohl je tak započítat do doby návratnosti investice, a to konkrétně vybavit výroby elektriny technickým zařízením umožňujícím dispečerské řízení a povinností financovat recyklaci fotovoltaických panelů (tzv. recyklační poplatek). Všechny tyto další povinnosti dostaly žalobce do rdousící situace, která vede k likvidaci jeho společnosti. Žalobce je tak po celou dobu trvání odvodu nucen hledat dodatečné zdroje financování již tak velmi zadlužené společnosti a pokouší se tak vyrovnat ztráty společnosti dodatečným financováním, což ještě více ztěžuje jeho ekonomickou situaci. Žalobce také odložil mzdové náklady zejména jednatelů společnosti. Již při tříletém zavedení solární daně došlo k výraznému prodloužení doby návratnosti investice. Při jejím dalším uplatnění by mohlo dojít až k mnohonásobnému překročení garantované doby návratnosti investice. Jako důkaz se tu navrhuje účetnictví žalobce, DP 2011, DP 2012 a finanční analýza návratnosti investice – tabulka obsahující výši vlastních zdrojů, zdrojů z bankovního úvěru, provozní náklady společnosti a posouzení překročení návratnosti investice.

Sub VI. žaloby žalobce poukazuje na to, že zavedení solární daně má na něj tzv. rdousící efekt. Tento pojem vykládá již nález Ústavního soudu Pl. ÚS 7/30 [zřejmě: nález ze

dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03 (= č. 512/2004 Sb.)) jako prokázané konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce. Konfiskační dopady lze vykládat i jako nemožnost dodržet nastavenou formu splácení úvěru bance a následnou ztrátu investice v důsledku výkonu zajištění bankovního úvěru příslušnou bankou. V případě žalobce došlo k následným krokům, které dokazují, že solární daň vytváří v jeho případě tzv. působení rdousícího efektu. Zavedením solární daně ztrácí pro žalobce výroba energie v rámci fotovoltaické výrobní podnikatelský smysl. Z dlouhodobého hlediska na něj má solární daň likvidační efekt, což dokazuje jeho účetnictví. Žalobce omezil náklady vykládané na provoz a údržbu fotovoltaické výrobní. I přes tato restriktivní omezení v hospodaření žalobce nelze zamezit postupnému likvidačnímu efektu, který je způsoben solární daní. Jako důkaz se zde navrhuje účetnictví žalobce, DP 2011, DP 2012.

Sub VII. žaloby je vyjádřen nesouhlas s tvrzením Energetického regulačního úřadu, obsaženým ve vyjádření doručeném Ústavnímu soudu de 16. 4. 2012, o stále se snižujících nákladech na výstavbu fotovoltaických výroben v posledních letech. Toto tvrzení není konkrétně podloženo a je vyvozováno pouze ze zahraničních zdrojů. V České republice v době před účinností novely zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, kterou byla zavedena solární daň a byla silně omezena podpora výroby elektrické energie z fotovoltaických výroben nad výkon 30 MW, došlo k prudkému zvýšení ceny solárních panelů. Na trhu existoval jejich nedostatek, což vedlo k tomu, že investoři byli nuceni zakoupit solární panely i vysoko nadhodnocené ze zahraničí, což současně zvyšovalo ještě jejich cenu. Tlak, který byl na uvedení fotovoltaických výroben do provozu před nabytím účinnosti výše uvedené novely, zákon naopak mnohonásobně zvýšil náklady na výstavbu, montáž a připojení fotovoltaické výrobní. Žalobce svá tvrzení může doložit na svém příkladu.

Sub VIII. žaloby žalobce nesouhlasí ani s názorem správce daně, že zavedení odvodové povinnosti naplňuje významný veřejný zájem, jímž je zachování stability cen energií a nezvyšování veřejného dluhu. Za stejně významný, ne-li významnější veřejný zájem lze považovat naplňování ústavně zaručených základních práv a svobod, neboť právě úcta k nim a jejich ochrana je smyslem existence demokratického státu.

Sub IX. žaloby je vysloven názor, že dlouhodobou nečinností státu v oblasti vývoje odvětví obnovitelných zdrojů energie k zanedbání veřejného zájmu opravdu dojít mohlo, avšak toto zanedbání nemůže být k tíži provozovatelů fotovoltaických výroben elektřiny (poplatníků daně). Žalobce respektuje právo státu na výběr daní stanovené Listinou základních práv a svobod, kterým v odůvodnění rozhodnutí argumentuje žalovaný, avšak v zavedení odvodu zákonem č. 402/2010 Sb. spatřuje žalobce neospravedlnitelnou sankci vůči poplatníkům, kterým stát pouze přesouvá svou odpovědnost za zadlužení veřejných rozpočtů na poplatníka. Odvod stanovený zákonem č. 402/2010 Sb. je značně likvidačního charakteru pro určité skupiny provozovatelů fotovoltaických výroben, mezi které se žalobce také počítá.

Sub X. žaloby žalobce upozorňuje na směrnici Evropského parlamentu a Rady 2009/28/ES ze dne 23. dubna 2009, o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů a o změně a následném zrušení směrnic 2001/77/ES a 2003/30/ES, která potvrdila směr Evropské unie zvyšovat podíl vyráběné energie z obnovitelných zdrojů a stanovila kvótu pro

obnovitelné zdroje do roku 2020 na 20 % z celkového množství vyrobené energie. Žalobce je toho názoru, že zavedením podpor na výrobu obnovitelných zdrojů energie v letech, kdy realizoval svůj investiční záměr, tedy výstavbu fotovoltaické výroby, stát ve značné míře naplnil kvótu obnovitelných zdrojů energie stanovených touto směrnicí, což by se mu při podpoře výkupu energie ze slunečního záření nižší výkupní cenou nepodařilo, a tím fakticky naplnil svůj zájem. Následnou restrikcí výroby odvodovou povinností tak stát radikálním způsobem změnil návratnost vložených investic s odůvodněním, že je toto činěno ve veřejném zájmu. Je zřejmé, že pokud by žalobce předvídal takovýto zásah státu do jeho podnikání odvodovou povinností, rozhodně by výstavbu výroby fotovoltaické energie nerealizoval. Stát tak naplnil svůj zájem ve vztahu k povinnosti naplnění kvóty obnovitelných zdrojů investičními pobídkami, kdy následně zcela podmínky podnikání v tomto oboru změnil, vědom si toho, že investice ze strany investorů jsou tak velké a zásadní, že není v možnostech a silách investorů učinit nic jiného, než nejrůznějšími způsoby velmi obtížně dofinancovávat chod a provoz výroby, aby odvodovou povinnost dokázali po dobu trvání odvodu zvládnout.

IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Ve svém vyjádření k žalobě Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že podle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (dále též jen „nález“), je solární odvod v souladu s ústavním pořádkem. Námitku žalobce, která se týkala nedodržení patnáctileté doby návratnosti investice ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, správce daně vypořádal sdělením, že orgánem posuzujícím návratnost investice a přizpůsobujícím výši výkupní ceny elektřiny a zeleného bonusu je Energetický regulační úřad a nikoli správce daně. Správce daně ohledně námitky likvidačního a rdousícího efektu odkázal opět na nález Ústavního soudu, ze kterého plyne, že je při posuzování jednotlivých případů nutno vzít v úvahu i určitou míru podnikatelského a ekonomického rizika. K tomu správce daně dále konstatoval, že nemá žádnou zákonnou možnost, jak likvidační efekt v řízení před správcem daně zohlednit.

Žalovaný konstatuje, že vůči žalobci bylo postupováno zcela souladně s platnou a účinnou právní úpravou zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů. V daném případě byly naplněny zákonné podmínky pro odvod solární daně, a proto plátce daně srazil poplatníkovi zákonem předepsaný odvod. Správce daně i žalovaný jsou povinni v řízení postupovat v souladu se zákonem a jinými právními předpisy; použitý právní předpis tak byl a je pro uvedené orgány finanční správy závazný, a to až do okamžiku, kdy by byla vyslovena jeho protiústavnost Ústavním soudem, přičemž tato situace nenastala. Naopak Ústavní soud v nálezu zkonstatoval, že zavedení odvodu ze solární energie samo o sobě neodporuje ústavnímu pořádku. Ohledně otázky, kdy lze posuzovat konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie, vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57, závěr, 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 něj navazuje. Jakékoliv zohledňování případných likvidačních účinků solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelné jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu. V dané věci tedy i nadále zůstává rozhodné jediné to, zda byl správně a úplně zjištěn skutkový stav a na něj aplikována příslušná právní úprava, což se v žalobcově případě stalo, jak plyne z předloženého správního spisu.

K vytýkanému nedostatečnému dokazování v řízeních před správcem daně a žalovaným žalovaný uvádí, že byl v řízení správně a úplně zjištěn skutkový stav, na který byl aplikován účinný a ústavně konformní právní předpis. Během tohoto řízení nevyšly najevo žádné skutečnosti, ze kterých by mohl být učiněn závěr o protiústavních dopadech odvodu ze solární energie. Ve svých podáních se žalobce zabýval rozporem právní úpravy s ústavním pořádkem v obecné rovině, ale likvidační dopad solární daně a nedodržení návratnosti 15leté doby investice tvrdil jen značně nekonkrétně tak, že odkázal na odst. 88 nálezu a nabídl jako důkaz své účetnictví. Žalovaný tedy trvá na tom, že postupoval v řízení v souladu se zákonem a žádné své povinnosti uložené daňovým řádem neporušil, což vyplývá i z předloženého správního spisu. Žalovaný dále nesouhlasí s tvrzením žalobce, že „*musí po jednání s daňovým subjektem zjistit, které důkazy daňový subjekt navrhuje ...*“. Žalobce je povinen nejen tvrdit rozhodné skutečnosti, ale také je dostatečně konkretizovat a doložit je. Správce daně není povinen vést s daňovým subjektem jednání a zjišťovat, které důkazy daňový subjekt navrhuje. Správce daně i žalovaný mají za prokázané, že zákonné podmínky pro solární odvod byly naplněny a žalobce tuto skutečnost nijak nevyvrátil, pouze obecně namítal protiústavnost právní úpravy. Žalovaný proto námitky ohledně dokazování v řízení před správcem daně a žalovaným považuje za nedůvodné.

K žalobcově nesouhlasu s odůvodněním správce daně, že zavedení odvodové povinnosti naplňuje významný veřejný zájem, a k žalobcově tvrzení, že za „*veřejný zájem lze považovat naplňování ústavně zaručených základních práv a svobod*“, se žalovaný vyslovil tak, že mu předně není zcela zřejmé, které základní právo nebo svobodu má žalobce na mysli. Pokud tím žalobce míní skutečnost, že právní úprava solárního odvodu byla změněna, žalovaný konstatuje, že i tuto otázku řeší nálezy Ústavního soudu. Ústavní soud poměřoval přípustnost nové právní úpravy vzhledem k principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo. Ve svém nálezu dospěl k závěru, že k porušení výše uvedených principů nedošlo: „*Změna se tak 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 OZE očekávali. Tento faktický důsledek je ale z hlediska principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo nezbytné postavit naroveň situaci pouhého spoléhání se na to, že státní podpora využití obnovitelných zdrojů energie nebude do budoucna změněna. Takovéto důvěře ale z ústavního hlediska ochranu přiznat nelze (srovnej nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. US 53/10, bod 160) ...* (odst. 71 nálezu)“. Z toho důvodu považuje žalovaný námitku žalobce, že zavedení odvodové povinnosti dostatečně nenaplňuje veřejný zájem vzhledem k naplňování ústavně zaručených základních práv a svobod, za nedůvodnou.

K ostatním námitkám žalovaný uvádí, že mu nepřísluší hodnotit pravdivost výroků Energetického regulačního úřadu ani posuzovat postup zákonodárce v oblasti regulace obnovitelných zdrojů.

Současně Odvolací finanční ředitelství odkázalo na to, že skutkový stav a právní posouzení přezkoumávané věci jsou rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v kompletním předloženém spisovém materiálu.

V. Replika

K povinnostem subjektů v daňovém řízení žalobce v replice uvedl, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Pokud tedy správce daně nevyžádal důkaz účetnictvím, který daňový subjekt již v průběhu řízení navrhoval, a nezabýval se skutkovými tvrzeními žalobce o rdousícím efektu solárního odvodu pro jeho podnikání, pak porušil minimálně ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný jako správce daně ovšem porušil v průběhu správního řízení také povinnost stanovenou ust. § 92 odst. 7 daňového řádu, kdy po provedeném dokazování neurčil, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků. Daňový řád v § 91 nijak nerozlišuje, zda bylo řízení zahájeno na základě podání učiněného osobou zúčastněnou na správě daní či správcem daně. Pro obě řízení je stanovený stejný režim a obě řízení tedy podléhají povinnostem stanoveným pro správce daně v § 92 daňového řádu.

VI. Argumentace soudu

Ve shora citovaném nálezu neshledal Ústavní soud zavedení solárního odvodu samo o sobě protiústavním, avšak s výhradou, že ve výjimečných a odůvodněných případech je nutno připustit rdousící efekt solárního odvodu na konkrétního výrobce. V žalobních bodech IV. až VI. žalobce v podstatě tvrdí, že on takovým výjimečným a odůvodněným případem je, ale že správce daně a odvolací orgán mu to ve vztahu k předmětným odvodovým obdobím zanedbáním svých povinností neumožnili prokázat. V daných případech tu zcela zásadní otázkou je, v jakém druhu řízení je – slovy Ústavního soudu – třeba udělat vše pro spravedlivé řešení a konkrétního výrobce před rdousícím efektem solárního odvodu ochránit (i když se to může jevit složité).

Rozdílné názory na tuto stěžejní otázku sjednotil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu takto: „*I. Konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně (§ 237 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), ani v soudním řízení, které na ně navazuje. II. Pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 v návaznosti na § 259 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.*“ (usnesení ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57, publikované pod č. 3000/2014 Sb. NSS).

V odůvodnění tohoto usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu se mj. uvádí:

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

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

...

[48] Nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rovněž 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.“.

V citovaném usnesení tedy rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k zohlednění likvidačních účinků solárního odvodu v individuálních případech otevřel a podrobně odůvodnil jeden postup (prominutí daně podle § 260 v návaznosti na § 259 daňového řádu), ale současně zapověděl postup jiný (stížnost na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu). Jelikož v řízení před správními orgány, které inicioval žalobce, už pojmově nelze zohlednit konkrétní dopady solárního odvodu na jednotlivé výrobce elektrické energie, nemá zdejší soud právní základ pro vypořádávání se s námitkami žalobce, že správce daně a odvolací orgán mu zanedbáním svých procesních povinností neumožnili prokázat, že v jeho případě je tu Ústavním soudem zmiňovaný rdousící efekt (ani to, že zákonem garantovaná doba návratnosti jeho investice nebude dodržena), a v přezkoumávané věci tak soud nemá ani racionální důvod k provádění a posuzování důkazů, které žalobce v předchozím řízení označil či předložil správním orgánům nebo které v tomto řízení předložil či je ještě připraven předložit tomuto soudu.

Závěr, že prokázání rdousícího efektu při solárním odvodu není možné prostřednictvím stížnosti na postup plátce daně, byl aktuálně explicitně zaujat a vysloven i Ústavním soudem v jeho nálezu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14.

Sub VII. až X. žaloby prezentuje žalobce svá stanoviska k tvrzení Energetického regulačního úřadu, k naplňování veřejného zájmu v souvislosti se solárním odvodem, k odpovědnosti za zadlužení veřejných rozpočtů a k postupu státu ve vztahu ke stanoveným kvótám pro obnovitelné zdroje. Těmito žalobcovými stanovisky se ovšem zdejší soud zabývat nemůže, protože se nejedná o skutečné žalobní body, neboť z jejich textace není patrné,

z jakých konkrétních skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

VII. Celkový závěr a náklady řízení

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

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání (§ 51 odst. 1 věta první s. ř. s.).

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný však pro případ, že o žalobě bude rozhodnuto bez jednání, náhradu nákladů řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu těchto nákladů nemá žádný z účastníků řízení právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

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

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková