



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: Solar Hostouň s.r.o.**, se sídlem Mrákov - Starý Klíčov 143, IČ 290 69 149, *zastoupeného Mgr. Andreou Eger, advokátkou se sídlem nám. Republiky 60, Tachov*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2013, čj. 26220/13/5000-14203-706599,

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 24. 10. 2013, čj. 26220/13/5000-14203-706599, a pěti 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. 8. do 31. 8. 2012, od 1. 9. do 30. 9. 2012, od 1. 10. do 31. 10. 2012, od 1. 11. do 30. 11. 2012 a od 1. 12. do 31. 12. 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 názor, že ustanovení o odvodu jsou neústavní a tudíž neaplikovatelná, požádal podle § 237 odst. 1 daňového řádu společnost ČEZ Distribuce, a.s., o vysvětlení postupu při provádění srážky solárního odvodu za období od 1. 8. do 31. 8. 2012, od 1. 9. do 30. 9. 2012, od 1. 10. do 31. 10. 2012, od 1. 11. do 30. 11. 2012 a od 1. 12. do 31. 12. 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. 8. do 31. 8. 2012, od 1. 9. do 30. 9. 2012, od 1. 10. do 31. 10. 2012, od 1. 11. do 30. 11. 2012 a od 1. 12. do 31. 12. 2012 stížnost Specializovanému finančnímu úřadu.

Rozhodnutími ze dne 20. 2. 2013, čj. 43955/13/4000-17104-505133, ze dne 20. 2. 2013, čj. 43956/13/4000-17104-505133, ze dne 20. 2. 2013, čj. 43954/13/4000-17104-505133, ze dne 20. 3. 2013, čj. 91522/13/4000-17104-050259, a ze dne 20. 3. 2013, čj. 91538/13/4000-17104-050259, 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 24. 10. 2013, čj. 26220/13/5000-14203-706599, 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 20. 2. 2013, čj. 43955/13/4000-17104-505133, ze dne 20. 2. 2013, čj. 43956/13/4000-17104-505133, ze dne 20. 2. 2013, čj. 43954/13/4000-17104-505133, ze dne 20. 3. 2013, čj. 91522/13/4000-17104-050259, a ze dne 20. 3. 2013, čj. 91538/13/4000-17104-050259, 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

V žalobě se především odkazuje na výše uvedené body nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. K této problematice rovněž zaujal své stanovisko 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, ovšem 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.

Žalobce v řízení vedeném před správními orgány opakovaně poukazoval nejen na obecný rozpor úpravy solárního odvodu s ústavním pořádkem, ale rovněž uplatňoval námítky, 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 patnáctiletá doba návratnosti investice. Žalovaný ani specializovaný finanční úřad i přes uplatnění shora uvedených námítek ze strany žalobce ovšem žalobce nevyzvali, aby své tvrzení doložil, ani v tomto směru nevedli žádné dokazování sami. Žalobce má za to, že v důsledku jeho námítek jednoznačně 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 to předpokládá citovaný nálezn Ústavního soudu, a nikoliv se pouze omezit na obecné konstatování, že každý výrobce elektřiny je povinen nést jako podnikatel určité riziko.

Místo toho se ale žalovaný omezil na pouhé konstatování v tom smyslu, že co se týče tvrzeného likvidačního dopadu a rdousícího efektu solárního odvodu, odkazuje žalobce na nálezn, 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 ve svém rozhodnutí 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. Žalovaný se tak dle názoru žalobce řádně nevypořádal s jeho námítkou ve smyslu tzv. rdousícího účinku zavedení solárního odvodu na žalobce a jeho rozhodnutí je tak do

značné míry nepřezkoumatelné. Rovněž s námitkou ohledně nedodržení patnáctileté doby návratnosti investice ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů se dle názoru žalobce žalovaný řádně nevypořádal a pouze uvedl, 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 žalovaný 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 se opět dle názoru žalobce místo toho, aby se v důsledku uplatnění námítky provedl řádné dokazování, omezil na pouhá abstraktní konstatování nepodložená jakýmikoliv konkrétními důkazy.

Žalobce tedy namítá, že mu nebylo žalovaným ani správcem daně prvního stupně 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 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 let, aby mohl s jistotou prokázat, že návratnost investice nebyla dodržena, a kdy by navíc jeho nárok byl 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. Z judikatury Nejvyššího správního soudu k dokazování v daňovém řízení přitom plyne, že daňovému subjektu musí být správcem daně umožněno rozhodně skutečnosti prokázat. To znamená, že daňový subjekt jím musí být 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, čj. 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, čj. 2 Afs 13/2005-60).

Žalobce má za to, že v průběhu dokazování ohledně námítky 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 disponuje žalobce 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 žalobce z opatrnosti označuje 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.

IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Ve svém vyjádření k žalobě Odvolací finanční ředitelství především odkázalo na žalobou napadené rozhodnutí o odvolání s tím, aby soud přihlédl k odůvodnění tohoto rozhodnutí jako k součásti vyjádření žalovaného k žalobě, jelikož obsahuje také popis průběhu daňového řízení. Z předmětného rozhodnutí žalovaného je zřejmé, z jakého důvodu, na základě jakých skutečností a na základě jakých právních norem bylo v řízení rozhodováno.

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 žalovaní a správce daně součástí, se těmito normami musí řídit. Otázku protiústavnosti odvodu z elektřiny ze slunečního záření již Ústavní soud posoudil v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kde se zabýval různými důvody protiústavnosti (rozporem s právem na majetek a na svobodu podnikání, retroaktivitou, porušením legitimního očekávání, diskriminací, neexistencí veřejného zájmu, nepřiměřeností a dalšími) a 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.

K dokazování ve smyslu zjištění, zda má solární odvod na žalobce likvidační účinky a zda by se tedy nemohlo jednat o onen specifický případ, který předpokládá citovaný náleze Ústavního soudu, žalovaný odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57, kde rozšířený senát hodnotil též možnost posuzování individuálních případů z hlediska dopadu solárního odvodu na výrobce elektrické energie (tzv. „rdousící efekt“).

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. Žalovaný tedy postupoval v dané věci v souladu s platnými právními předpisy a s konstantní

judikaturou. Vzhledem k tomu, že normativní vyjádření odvodu umožňovalo nepochybný a jednoznačný gramatický výklad, nebylo v daném případě možné postupovat odlišně ani za cílem provedení ústavně konformního výkladu. 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.

Žalovaný tedy shrnuje, že vůči žalobci bylo postupováno zcela souladně s platnou a účinnou právní úpravou. V daném případě byly naplněny zákonné podmínky pro odvod z elektřiny vyrobené ze slunečního záření, a proto plátce daně poplatníkovi zákonem předepsaný odvod srazil dle zákona o podpoře. Správce daně je povinen v řízení postupovat v souladu se zákonem a jinými právními předpisy, jak mu ukládá ust. § 5 odst. 1 daňového řádu, přičemž tuto svou povinnost splnil. Na základě výše uvedeného tak žalovaný uzavírá, že dle jeho názoru rozhodnutí správce daně I. a II. stupně netrpí žádnými nezákonnostmi.

K žalobním námitkám ohledně garance patnáctileté návratnosti investic do fotovoltaických elektráren žalovaný opětovně shrnuje, že žalovanému ani správci daně nepřísluší pravomoc k posuzování ústavnosti platné a účinné právní úpravy a dále nemají dle výše uvedeného usnesení Nejvyššího správního soudu pravomoc v průběhu řízení o stížnosti na postup plátce daně přezkoumávat konkrétní dopady na podnikání žalobce. Pokud tedy právní norma byla Ústavním soudem konstatována jako ústavně konformní, žalovaný a správce daně nijak nepochybili, když postupovali v souladu s její dikcí.

Žalovaný dále uvádí, že z dikce § 6 zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů zcela jasně plyne povinnost Energetickému regulačnímu úřadu, nikoli správci daně, aby reagoval na vývoj v oblasti fotovolatických elektráren (na zachování patnáctileté garance návratnosti investice) a v reakci na tento vývoj upravoval výkupní ceny elektřiny. Správce daně není oprávněn do této pravomoci Energetického regulačního úřadu jakkoliv zasahovat. Nadále platí, že i pokud došlo zavedením odvodu ke změně výše podpory, která je poskytována provozovatelům fotovoltaických elektráren, změnu této výše může v praxi provést pouze buď Energetický regulační úřad prostřednictvím změny výše výkupní ceny nebo zeleného bonusu v souladu se zákonem, nebo zákonodárce prostřednictvím změny zákona. Žalovaný zde odkazuje rovněž na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně např. na rozsudky 1 Afs 80/2012 a 1 Afs 81/2012.

V. 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. Podaná žaloba je postavena na tom, že žalobci nebylo žalovaným ani správcem daně prvního stupně umožněno prokázat, jaký zásah do majetkové podstaty u něj zavedení solárního odvodu zanechalo a že zákonem garantovaná doba návratnosti jeho investice nebude dodržena. 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 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] Nejprůlehlavějším 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 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.

[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 skutečně 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 mu správce daně a odvolací orgán neumožnili prokázat, jaký zásah do majetkové podstaty u něj zavedení solárního odvodu zanechalo a 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.

VI. 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 (žalobce podle § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s., žalovaný správní orgán podle § 51 odst. 1 věty 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 požadavek na 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

V Plzni dne 28. ledna 2015

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

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková