



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **Ing. O. F.**, zast. Mgr. Sandrou Podskalskou, advokátku v Brně, Údolní 33, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/21, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. června 2013, čj. 16939/13/5000-14203-711217, 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 :

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „finanční úřad“), kterými byly dle ust. § 237 odst. 4 zákona č. 208/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále je „daňový řád“) zamítnuty stížnosti na postup plátce daně, společnosti ČEZ Distribuce, a.s., (dále jen „plátce odvodu“) a uvedená rozhodnutí potvrzena.

Žalobce uvedl, že je provozovatelem fotovoltaické elektrárny FVE 100, která byla uvedena do provozu v roce 2010. V souladu se smlouvou uzavřenou mezi žalobcem a plátcem odvodu, byla plátcí daně v období od 1. 8. 2012 do 30. 9. 2012 dodána elektrická energie vyrobená ve fotovoltaické elektrárně. Následně byla plátcí daně za

dodanou elektřinu vystavena faktura na částku 206.645,45 Kč a dále pak na částku 159.480,90 Kč. Tyto faktury byly ze strany odvodu daně uhrazeny převodem na účet pouze částečně. Důvodem pro neuhrazení plných částek bylo provedení srážky solárních odvodů, 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“). Žalobce se proto postupem podle ust. § 237 odst. 1 daňového řádu obrátil na plátce odvodu s žádostmi o vysvětlení postupu. K tomu plátce odvodu uvedl, že důvodem pro neuhrazení fakturovaných částek v plné výši je provedení srážky solárních odvodů shora uvedeným postupem podle zákona o podpoře obnovitelných zdrojů. Žalobce se proto následně v souladu s ust. § 237 odst. 3 daňového řádu obrátil na finanční úřad se stížnostmi na uvedený postup plátce odvodu. Žádal jej, aby přikázal plátcovi daně vyplatit žalobci částku ve výši 79 329 Kč odpovídající sraženému odvodu. Finanční úřad postupem podle ust. § 237 odst. 4 daňového řádu stížnosti žalobce zamítl.

Žalobce vyslovil názor, že solární odvod stanovený v ustanovení § 7a zákona podpoře obnovitelných zdrojů protiústavně a v rozporu se základními zásadami daňového práva zasahuje do jeho práv. Základním důvodem protiústavnosti odvodu je porušení principu právní jistoty a zákazu retroaktivity, legitimního očekávání a proporcionality, které podle judikatury Ústavního soudu tvoří součást konceptu právního státu ve smyslu čl. 1 Ústavy. Žalobce vzpomenu, že Ústavní soud se k dané problematice vyjádřil dne 15. 5. 2012 v nálezu Pl. ÚS 17/11, kterým zamítl návrh skupiny senátorů na zrušení tohoto ustanovení. V něm uvedl, že není vyloučeno, aby v některých konkrétních případech byla aplikace solární daně posouzena jako protiústavní. Podle Ústavního soudu nelze vyloučit, že v některých případech dolehnou napadená ustanovení o odvodu na výrobce jako likvidační. Při posuzování ústavnosti v jednotlivých případech je dle Ústavního soudu nutno hodnotit rovněž dodržení garancí ve smyslu ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře obnovitelných zdrojů v jejich dlouhodobém patnáctiletém trvání. Žalobce k tomu zdůraznil, že zákonná garance obsažená v ust. § 6 odst. 1 zákona podpoře obnovitelných zdrojů v jeho případě dodržena nebude.

K obecnému výpočtu doby návratnosti žalobce uvedl, že údaje, které Energetický regulační úřad v řízení před Ústavním soudem předložil, jsou nepřesné a zkreslené a odchylují se od údajů stanovených v platných právních předpisech. K podpoře uvedeného tvrzení předložil znalecký posudek číslo 665/10/13 společnosti Ostravská znalecká, a.s., který podrobil nezávislé analýze materiály Energetického regulačního úřadu, jež posloužily jako podklad pro rozhodnutí Ústavního soudu při posuzování legality takzvané solární daně. K tomu žalobce konstatoval, že využití jiných parametrů, než parametrů uvedených ve vyhláškách značným způsobem zkreslilo dobu návratnosti směrem dolů a zlepšovalo výnosnost investice do fotovoltaických elektráren. V roce 2009 i roce 2010 pak byl výpočet dále zkreslen využitím již neexistujícího ustanovení zákona o daních z příjmů, jež do roku 2010 umožňovalo osvobození příjmu z vyrobené elektřiny z fotovoltaických elektráren od daně z příjmů v období, kdy byly poprvé uvedeny do provozu, a v bezprostředně následujících pěti letech. Žalobce zdůraznil, že 26 % odvodu způsobilo snížení výnosnosti realizované

z fotovoltaické elektrárny, a to jak pro instalace uvedené do provozu v roce 2009, tak i v roce 2010. Žalobce upozornil, že je stále více zřejmé, že podklady předložené Ústavnímu soudu v rámci posuzování ústavnosti ustanovení o solárním odvodu jsou nejen chybné, ale rovněž falešné. Z informací vyplývá, že Energetický regulační úřad nemá doklad o tom, kdo a na základě jakého pověření či pokynu zpracoval za tento úřad odborné stanovisko, včetně souvisejících dokumentů předložených vládě ČR. Tento úřad přitom s výpočtem pracuje a odkazuje na něj.

K individuálnímu výpočtu doby návratnosti investice žalobce uvedl, že vypracoval individuální ekonomickou kalkulaci doby návratnosti investice FVE 100. Výsledkem této kalkulace byl závěr o tom, že zavedením solární daně došlo k prodloužení doby návratnosti, a to v případě prosté doby návratnosti na 16 let a v případě diskontované doby návratnosti až k samotné hranici životnosti elektrárny. Dále uvedl, že v roce 2011 došlo ke změnám, které výrazně ovlivnily návratnost investice (zrušení osvobození od daně z příjmů, změna daňového odpisování z 10 let degresivně na 20 let rovnoměrně, platba zdravotního pojištění, srážková daň ve výši 26 %). V nákladech je pro rok 2013 počítáno s nákladem na dispečerské řízení v předpokládané výši 250 000 korun. Návratnost investice žalobce tedy vychází v současnosti na 16 let, pokud je počítáno se solárním odvodem pouze do konce roku 2013. Přitom pro původní propočty návratnosti, vycházela návratnost na 11 let. Pokud bude daň aplikována i v dalších letech, prodlouží se návratnost v závislosti na výši daně o dalších několik let. Při stejné srážkové dani, tedy 26 %, bude návratnost investice delší než životnost elektrárny. Aplikací ustanovení o solárním odvodu je tak v případě elektrárny žalobcem uvedené do provozu v roce 2010 porušena zákonná garance patnáctileté návratnosti. Žalobce tedy v návaznosti na závěry Ústavního soudu uvedené v jeho nálezu konstatoval, že strhávání odvodů zasahuje samotnou majetkovou podstatu výrobce, a to zejména z důvodu nedodržení zákonných garancí obsažených v ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře obnovitelných zdrojů. Dle přesvědčení žalobce by tedy ustanovení o solárním odvodu v rozsahu, ve kterém zabraňují dodržení zákonných garancí obsažených v uvedeném ustanovení, neměla být v případě žalobce aplikována, neboť tato aplikace by byla protiústavní.

Žalobce dále upozornil na porušení principu zákazu retroaktivity. Uvedl, 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 je změnil tak, že jej doplnil o ust. § 7a. Žalobce zdůraznil, že podle názoru Ústavního soudu se v posuzovaném případě jedná o retroaktivitu. Současně tento soud konstatoval, že nepravá retroaktivita se v případě odvodů jeví jako přípustná pouze za podmínky, že odvod z elektřiny ze slunečního záření byl stanoven tak, aby byla nadále zaručena patnáctiletá návratnost vložených investic, která je garantována zákonem. V takovém případě lze ještě dle Ústavního soudu zavedení solárního odvodu posoudit jako přiměřený prostředek k dosažení cíle, kterým má být zejména odvrácení sociálně ekonomických dopadů na koncového spotřebitele. Z nálezu Ústavního soudu tak žalobce dovodil, že jestliže garantovaná patnáctiletá návratnost při aplikaci ustanovení o solárním odvodu zaručená nebude, nemůže být solární odvod jako

prostředek zvolený k dosažení jeho sledovaného cíle posouzen jako rozumný a přiměřený. Pokud tedy v případě žalobce není garantovaná doba návratnosti dodržena, pak se jedná o neústavní zásah a je nutno nepřímou retroaktivitu v tomto konkrétním případě považovat za nepřipustnou. Zdůraznil přitom, že správní orgány při projednávání stížnosti a odvolání žalobce sice postupovaly v souladu se zákonem, ovšem se zákonem, který je v rozporu s Ústavou a postupovaly tedy nezákonně v materiálním smyslu.

Dále žalobce uvedl, že v daném případě došlo k porušení principu legitimního očekávání. Pokud by totiž soukromí investoři předem věděli, že stát změní pravidla v průběhu hry, pak by to zcela jistě ovlivnilo jejich rozhodování, zda takovou pobídku vyslyšet a zda investovat. Na základě výzvy státu investoři nastavili podmínky svých projektů způsobem odpovídajícím v té době platné legislativě a s ohledem na ně tak začali projekty provozovat.

Žalobce dodal, že solární odvod je v daném případě nutno považovat rovněž za rozporný s principem proporcionality. Zásah do základních práv žalobce 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 žalobce zdůraznil, stát investory k výstavbě a instalaci fotovoltaických elektráren sám vyzýval. Za takových okolností nemohl být nárůst instalovaného výkonu těchto elektráren pro stát překvapivý. Dále konstatoval, že solární odvod svůj účel nesplní, protože sám o sobě počet podporovaných zdrojů nesnižuje a tedy problém neřeší. Podle názoru žalobce měl zákonodárce k dispozici spoustu jiných méně devastujících alternativ řešení problému nárůstu množství podporovaných zdrojů. Solární odvod, coby prakticky více než čtvrtina z výkupní ceny, činí téměř dvojnásobek obecného úzu o přiměřená 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 a majetkové sféry poplatníka odvodu se solární odvod dotýká podstatným způsobem. Žalobce považoval za zřejmé, že zavedením solárních odvodů se stát snaží přenést ekonomickou odpovědnost za své omyly na ty soukromé subjekty, které se do jeho programu s důvěrou zapojily.

Žalobce rovněž uvedl, že stanovený solární odvod jen v rozporu s dvěma zásadami berního práva a to zásadou únosnosti a zásadou primárně fiskálního účelu zdanění. Podle zásady únosnosti nesmí mít daň likvidační povahu. Žalobce namítal, že solární odvod je neúnosný, protože prakticky eliminoval rentabilitu investičních záměrů, na které dopadá. Pokud tedy stát změnil pravidla v průběhu hry, není to tak, že by výrobcům elektřiny vzal jen „nespravedlivě“ vysokou část zisku a ponechal jimi zisk přiměřený, ale ve skutečnosti zásadně zasáhl do kalkulace, na níž byla založena samotná existence investičních záměrů. K porušení zásady primárně fiskálního účelu zdanění pak žalobce konstatoval, že nemá být trestem za dosažené příjmy. Projednávaná sporná novela samozřejmě neformuluje solární odvod jako trest za

chování zákonem považované za nežádoucí, avšak na žalobce a celou zasaženou skupinu investorů dopadá takovým způsobem, že se jako taková sankce jeví.

Žalobce vyslovil přesvědčení, že finanční ředitelství i finanční úřady mají povinnost posoudit, zda je aplikace solárního odvodu v daném jednotlivém případě v souladu s ústavním pořádkem nebo ne. Je tedy povinností žalovaného, aby v každém jednotlivém případě posoudil, zda je zákonná garance dodržena či nikoliv, a zda není zasaženo do Ústavou chráněných práv žalobce. Ústavní soud se k otázce legitimního očekávání provozovatelů fotovoltaických elektráren a k otázce důvěry v právo v předmětném nálezu vyjádřil tak, že pokud by byly v konkrétním případě porušeny zákonné garance návratnosti, je nutné zavedení solárního odvodu pokládat za rozporné se zásadou legitimního očekávání. Ústavní soud si tedy vyhradil právo v budoucnu posoudit, zda je aplikace solárního odvodu v daném konkrétním případě protiústavní či nikoliv. Žalobce nemá jinou možnost, jak se domoci tohoto posouzení, než využívat procesní prostředky, které mu dává právní řád České republiky, a domáhat se navrácení solárního odvodu podle ust. § 237 daňového řádu. Vyslovil přesvědčení, že právě v jeho případě byla s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem jeho případu nepřipustně zasažena samotná majetková podstata výrobce, a to zejména s přihlédnutím k nedodržení garancí zakotvených v ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře obnovitelných zdrojů. Z toho je zřejmé, že stát se vůči žalobci dopustil zjevné nespravedlnosti a žalobce byl ze strany státu poškozen neférovým zásahem do své majetkové sféry. Je pak pouze otázkou vhodné právní kvalifikace, jak tuto nespravedlnost právně uchopit a napravit ji.

V závěru žaloby žalobce navrhl, aby zdejší soud posuzovanou věc předložil Ústavnímu soudu v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v odvolacím řízení nevyšly najevo žádné skutečnosti žalobcem neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí. Žalovaný dospěl k závěru, že správce daně postupoval plně v souladu s platnou legislativou, když stížnosti na postup plátce odvodu zamítl. Uvedl, že plátce odvodu byl povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu a odvést ho do 25 dnů po skončení odvodového období svému místně příslušnému finančnímu úřadu. Ve stejné lhůtě byl povinen podat tomuto úřadu vyúčtování odvodu. Konstatoval, že plátcům odvodu není dána žádná zákonná možnost těmto svým povinnostem nedostát, aniž by mu při splnění uvedených povinností nevznikla majetková a sankční odpovědnost za nesplnění zákonem uložených povinností. Správce daně v tomto daňovém řízení postupoval v souladu s daňovým řádem a dalšími předpisy v platném a účinném znění. Přezkoumal, zda plátce srazil daň v jednotlivých odvodových obdobích v zákonem stanovené výši a tuto daň odvedl v zákonném termínu svému místně příslušnému správci daně. Žalovaný nezjistil žádné procesní pochybení správce daně a uvedl, že správce daně je vázán zákonem a není v jeho moci posuzovat, zda zákon je či není v souladu s ústavním pořádkem. To je úkolem Ústavního soudu, který již příslušná ustanovení zákona o podpoře obnovitelných zdrojů přezkoumal a dospěl k závěru, že solární odvod je v souladu s ústavním pořádkem. Z toho důvodu ve svém nálezu Pl. ÚS 17/11 zamítl ústavní

stížnost skupiny senátorů a napadená ustanovení zákona o podpoře obnovitelných zdrojů upravující solární odvody jsou tak i nadále součástí právního řádu, a ani plátce, ani orgány finanční správy je nemohou svévolně porušovat.

K žalobcově námitce protiústavnosti pak žalovaný dodal, že ve výše zmiňovaném nálezu se Ústavní soud podrobně zabýval i všemi tvrzenými důvody protiústavnosti, žalovaný proto na tento nálezk odkázal. Ústavní soud neshledal, že by tyto důvody byly naplněny. Připustil sice, že zavedením solárních obvodů došlo k faktickému snížení podpory poskytované provozovatelům fotovoltaických elektráren, ale nejednalo se o zásah, který by ve svém důsledku znamenal porušení ústavně zaručených práv dotčených subjektů, ať již se jedná o právo vlastnické či o právo na podnikání, případně nerespektování základních náležitostí demokratického a právního státu. Právo státu na výběr daní je zakotveno v čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Žalovaný v souladu s nálezem Ústavního soudu považoval příslušná zákonná ustanovení za ústavně konformní a žalobcovu námitku protiústavnosti tak shledal nedůvodnou.

K celé problematice pak žalovaný uvedl, že s účinností od 1. 1. 2011 byl solární odvod zaveden zákonem č. 402/2010 Sb., kterým byl změněn zákon o podpoře obnovitelných zdrojů. 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. Sazba odvodu ze základu odvodu činí v případě hrazení formou výkupní ceny 26 % a formou zeleného bonusu 28 %. Odvodovým obdobím pro solární odvod je kalendářní měsíc. Dle ust. § 2 odst. 1 daňového řádu je solární odvod jako příjem státního rozpočtu předmětem správy daní, jeho správu vykonávají finanční úřady a v souladu s ust. § 2 odst. 3 písm. d) daňového řádu nabývá charakteru daně. Poplatníkem odvodů je výrobce elektřiny ze slunečního záření. Příslušná částka za výkupní cenu nebo zelený bonus je na dokladu vystaveném poplatníkem uvedena i nadále v hrubé výši, to je ve výši snížené o odvod, neboť výpočet odvodů, jeho sražení a odvedení jsou povinností plátce. Celková fakturovaná částka za výkupní cenu, respektive zelený bonus, je pro poplatníka daňově účinným příjmem a sražená částka odvodu, kterou srazí plátce, tedy provozovatel přenosové soustavy nebo provozovatel regionální distribuční soustavy, je pro poplatníka daňově uznatelným výdajem podle § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. Plátcem odvodů je provozovatel přenosové soustavy a ten je povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu daně a ten odvést svému místně příslušnému finančnímu úřadu. Vzhledem k tomu, že odvod má charakter daně ve smyslu ust. § 2 odst. 3 daňového řádu, plátce odvodu postupuje podle ust. § 233 daňového řádu. V souladu s ním je tento plátce povinen srazit daň a daň vybíranou srážkou odvést ve stanovené lhůtě a výši a v případě, že nesplní tuto svoji povinnost, je povinen daň vybíranou srážkou odvést bezodkladně poté, co zjistil své pochybení. Správce daně v případě, že zjistí nesplnění těchto povinností, stanoví daň jejímu plátcovi k přímé úhradě. Má-li poplatník pochyby o správnosti sražené nebo vybrané daně, může nejpozději do 60 dnů ode dne, kdy se o výši sražené nebo vybrané daně dozvěděl, požádat plátce odvodů o vysvětlení. Plátce odvodů je povinen podat poplatníkovi písemné vyjádření do 30 dnů

od obdržení žádosti. Nesouhlasí-li poplatník s postupem plátce odvodů, může podat stížnost na postup plátce odvodů správci daně, který je plátcí daně místně příslušný.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že odvod je pro účely daňového řádu daní a provozovatel soustavy je povinen jej srazit a vybrat. Konstatoval, že žalobcem 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 přezkoumal, zda plátce srazil odvod v zákonem stanovené výši a odvedl jej v zákonném termínu svému místně příslušnému správci daně. Jestliže tedy plátce svým jednáním neporušil žádné právní předpisy, ale naopak postupoval způsobem, k němuž byl přímo ze zákona zavázán, správce daně pak namítanou protiústavnost neshledal jako oprávněnou. Zdůraznil rovněž názor Nejvyššího správního soudu, tedy že ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře obnovitelných zdrojů ukládá povinnosti a pravomoci pouze Energetickému regulačnímu úřadu a nikoliv správci daně. I kdyby se tedy žalobci podařilo prokázat likvidační efekt odvodu, nemělo by to za následek zrušení odvodů bez dalšího, případně vyplácení odvodu jako přeplatku. Takový postup by založil nerovnost v právech mezi daňovými subjekty, která je v demokratickém právním státě nepřípustná (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013, čj. 7 Afs 9/2013).

V replice k písemnému vyjádření žalovaného žalobce uvedl, 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. Žalovaný tedy měl nepochybně zkoumat, zda se v případě žalobce nejednalo právě o tento protiústavní dopad solárního odvodu. Žalovaný nepřihlédl k tvrzení žalobce, že má solární odvod likvidační dopady na poplatníka. Za možné zhojení protiústavnosti solárního odvodu pak považoval vrácení tohoto odvodu žalobci. V návaznosti na závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho usnesení ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013, žalobce uvedl, že institut prominutí daně neposkytuje efektivní ochranu jeho právům, neboť je závislý na aktivitě ministra financí, zda a v jaké podobě vydá podmínky vedoucí k prominutí daně. Připomenul, že pokud rozšířený senát Nejvyššího správního soudu považuje prominutí daně za jediný prostředek obrany proti negativním účinkům solárního odvodu, pak měl zvolit takovou cestu, která nezavádí adresáty práva práva jistoty a přístupu ke spravedlnosti. V úvahu by přicházelo například posouzení podání žalobce podle obsahu a nikoliv formy a vyhodnocení podané stížnosti na postup plátce odvodů jako žádosti o vrácení přeplatku.

V písemném vyjádření k replice vyslovil žalovaný nesouhlas s názory žalobce. Odkázal přitom na závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho usnesení shora vzpomínaném a dále v rozsudku ze dne 6. 3. 2014, čj. 1 Afs 13/2014-33, dle něhož konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie v řízení o stížnosti na postup plátce odvodů zohlednit nelze.

Při nařízeném jednání zástupkyně žalobce uvedla, že žalobce využil všechny právní prostředky obrany proti postupu správce daně, bránil se i postupům společnosti ČEZ, která je plátcem odvodů a nakonec mu nezbylo, než podat tuto žalobu. Dále pak podrobně rozvedla všechny žalobní námitky, jak byly popsány v písemném podání žalobce, zdůraznila, že nemůže souhlasit s názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Dále pak poukázala, stejně jako v žalobě, na rozpor postupu správce daně a žalovaného se základními principy ústavnosti. Dále zástupkyně žalobce k vyjádření žalovaného uvedla, že proti žalovaným citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2014, čj. 1Afs 13/2014-33 byla podána ústavní stížnost, která je vedena u Ústavního soudu pod sp. zn. 1 ÚS 1455/2014. V závěru zástupkyně žalobce žádala, aby zdejší soud hledal spravedlivé řešení tohoto problému a aby se pouze nepřiklonil k rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s.ř.s.“) a usoudil následovně.

Z obsahu žalobních námitek a odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalobkyně na základě uzavřené smlouvy požadovala na plátcí 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, z důvodu provedení srážek solárních odvodů. Žalobce s úhradou solárních odvodů nesouhlasil a žádal na plátcí vysvětlení v souladu s ust. § 237 odst. 1 daňového řádu. Následně podal na postup plátce stížnost.

Naznačené skutkové okolnosti hodnotil krajský soud z pohledu zákona o podpoře obnovitelných zdrojů. Z jeho ust. § 7a a násl. vyplývá, že předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření je elektřina vyrobená z tohoto záření v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010. Poplatníkem odvodu je výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření. Plátcem odvodů je 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 nepochybně zjistil, že žalobce uvedl fotovoltaickou elektrárnu do provozu v roce 2010. Tím naplnil podmínky ust. § 7a zákona podpoře obnovitelných zdrojů a elektřina vyrobená v roce 2012 se tak stala předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření.

Žalobce považoval postup plátce odvodu a v návaznosti na to i správce daně za zásah do svých práv. Dle jeho názoru došlo ze strany těchto subjektů k porušení principu právní jistoty, zákazu retroaktivity, legitimního očekávání a proporcionality. Svoje závěry opíral žalobce prvořadě o názory Ústavního soudu vyslovené v jeho nálezu ze dne 15. 5. 2012, čj. Pl. ÚS 17/11, k podpoře svých názoru předložil znalecký posudek a vypracovanou individuální ekonomickou kalkulaci doby návratnosti investice.

Při posuzování žalobních námitek vycházel krajský soud se závěrů Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu a hodnotil je v kontextu s názory žalobce vyslovenými v průběhu přezkumného řízení a týkajícími se především porušení jeho ústavních práv. V dané fázi řízení již považoval za bezpředmětné předložit posuzovanou věc Ústavnímu soudu, neboť ten již svoje stanovisko k věci vyjádřil.

V prvé řadě je nutno konstatovat, že jednoznačný názor k otázce solárního odvodu vyslovil Ústavní soud v svém nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Konstatoval v něm, že zavedení solárního odvodu (§7a až 7i a část § 8 zákona o podpoře) neshledal v obecné rovině protiústavním. Zdůraznil však, že „ekonomická situace státu, respektive důvody, které zcela nepopíratelně spočívají ve snaze státu odvrátit nepříznivé ekonomické důsledky rozhodnutí, jež zákonodárce učinil za předpokladu, který již neodpovídá ekonomické realitě, nemohou samy o sobě z ústavního pohledu obhájit přijetí takové právní úpravy, jež by způsobila retroaktivně zásah do práva vlastnit majetek určité skupiny subjektů. Za přistoupení dalších níže definovaných podmínek však takový postup zákonodárce za ústavně souladný považovat lze.“

Shora zmiňovaný náleze 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 výrobcí 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 plátcovi 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 plátcovi byla jen jakýmsi formálním krokem pro následné

uplatnění stížnosti u správce daně, umožňuje § 237 odst. 3 daňového řádu správci daně přezkoumat pouze postup plátce, tj. zda plátce při srážce solárního odvodu postupoval v souladu se zákonem o podpoře. Ten kromě osvobození malých výrobců nepřipouští žádné výjimky, na základě kterých by byl plátce odvodu své zákonné povinnosti zproštěn, jinými slovy neobsahuje žádný zvláštní mechanismus, jenž umožní individuální přístup k výrobcům, což ostatně konstatoval v bodu 89 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 sám Ústavní soud. Bylo by z ústavního hlediska a s ohledem na požadavky dělby moci přinejmenším problematické, aby neexistenci psané právní úpravy nahradila bez dalšího moc soudní.“

Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že „rozhodoval již bezmála stovku případů, ve kterých se žalobci pokoušeli dovodit likvidační účinky solárního odvodu. Všechny případy byly posuzovány žalovaným správcem daně paušálně, s odkazem na aplikovatelnou právní úpravu a neexistenci žádné výjimky pro nesražení či nevybrání odvodu. Krajské soudy pak jejich žaloby typicky zamítaly pro nepředložení dostatečně konkrétních tvrzení a důkazů prokazujících likvidační účinky odvodu. S ohledem na absenci psané právní úpravy řešící výjimečné situace, v nichž vede solární odvod k ekonomické likvidaci poplatníka, je patrné, že použití institutu stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu nemůže bez dalšího představovat efektivní ochranu práv těch poplatníků, do jejichž práv bylo vskutku s ohledem na konkrétní okolnosti jejich případu protiústavně zasaženo. Institut stížnosti tedy není za stávající právní úpravy nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu.“

Dále Nejvyšší správní soud připomenul, že „zavedení solárního odvodu nebylo samo o sobě shledáno protiústavním, avšak s výhradou, že rdousící efekt solárního odvodu na konkrétního výrobce je nutno ve výjimečných a odůvodněných případech připustit. Jakkoliv mohou být, slovy Ústavního soudu, mnohé případy a jejich specifické okolnosti značně komplikované a netypické, nevyvazuje tento fakt obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, a konkrétního výrobce před uplatněním příslušných zákonných ustanovení ochránit, i když se to může jevit složité. Nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce je za stávající právní úpravy institut prominutí daně. Ustanovení § 259 daňového řádu předpokládá, že nárok na prominutí daně či jejího příslušenství, jakož i pravomoc k tomuto prominutí založí některému z orgánů veřejné moci buďto jednotlivé zákony nebo přímo daňový řád. Zákon o podpoře neupravuje ani institut prominutí solárního odvodu, včetně případných hmotně-právních podmínek, ani pravomoc správců daně k jeho promíjení. Předpokladem takového řešení by tedy muselo být naplnění pokynu Ústavního soudu zákonodárci, aby vytvořil vhodný mechanismus, který by umožnil individuální přístup k výrobcům, na něž dopadly likvidačním způsobem účinky právní úpravy. Bylo by tedy na zákonodárci, aby v zákoně o podpoře stanovil orgánu veřejné moci (ať již kterémukoliv stupni správce daně) pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň. Již výše bylo uvedeno, že solární odvod je vlastně daní, jeho správu vykonávají územní finanční orgány a postupují přitom podle

daňového řádu. Ten upravuje institut prominutí daně přímo ve svém § 260. Citované ustanovení zakládá pravomoc promíjet daň či její příslušenství ministru financí, pokud jde o daně, které spravují ministrem řízené správní orgány, a to buď z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo při mimořádných, zejména živelných událostech. Prominutí daně podle daňového řádu se nyní děje (na rozdíl od shodně nazvaného institutu v předchozí právní úpravě - srov. § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nikoliv individuálním správním rozhodnutím vydaným na základě individuálních žádostí daňových subjektů, nýbrž je z úřední povinnosti učiněným aktem majícím sice konkrétní předmět (daň nebo příslušenství daně – konkrétní typ daně a konkrétní zdaňovací období), není však adresovaný předem určenému daňovému subjektu, nýbrž blíže 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 náleze ze dne 28. 2. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 20/05 (N 47/40 SbNU 389; publikovaný pod č. 252/2006 Sb.)]. Konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v soudním řízení, které na ně navazuje. Pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu.“

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

Krajský soud tak při posouzení klíčové právní otázky, zda lze konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně a zda je doložení těchto dopadů součástí důkazního břemene žalobce, dochází ve smyslu shora uvedeném k závěru, že nejpřílehavějším 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 násled. 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 vybrat odvod odvést. Krajskému soudu tak za dané situace nepřísluší posuzovat, zda podklady, které Energetický regulační úřad předložil k projednání Ústavnímu soudu jsou přesné,

nepřísluší mu ani, s ohledem na shora uvedené, hodnotit individuální ekonomickou kalkulaci doby návratnosti vypracovanou žalobcem. Krajský soud nemohl ani přisvědčit názoru žalovaného, že v jeho případě došlo k porušení základních ústavních a finančně právních principů. Jak již bylo shora konstatováno, posouzením těchto otázek se již zabýval Nejvyšší správní soud a s jeho závěry shora prezentovanými se zdejší soud ztotožňuje.

Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Nezabýval se přitom dalšími námitkami žalobce, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé vyřčený výrok rozsudku změnit.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. 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 22. května 2014

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu