

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Barbary Pořízkové, JUDr. Jiřího Pally, JUDr. Zdeňka Kühna, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **MGP 2 s.r.o.**, se sídlem K. Mašity 409, Všenory, zastoupeného Mgr. Ivem Kroužkem, advokátem se sídlem K. Mašity 409, Všenory, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 19. 10. 2012, č. j. 7303/12-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 7. 2013, č. j. 10 Af 617/2012 – 65,

t a k t o :

- I. 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.
- 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 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu.
- III. Věc **s e v r a c í** k projednání a k rozhodnutí prvnímu senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

- [1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) vlastní a provozuje fotovoltaiickou elektrárnu v obci Hulín. Vyrobenou elektrickou energii dodává do distribuční sítě společnosti E.ON Distribuce, a. s. (dále jen „společnost E.ON“). Předmětem sporu se staly platby za elektřinu dodanou do distribuční sítě v měsících leden až červen 2012. Společnost E.ON uhradila stěžovateli jen část z fakturovaných částek za uvedené období. K jeho žádosti o vysvětlení podle § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, svůj postup odůvodnila tím, že jako plátce daně byla povinna z platby

srazit a odvést správci daně odvod z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „solární odvod“) dle § 7a zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie ve znění za posuzovaná období (dále jen „zákon o podpoře“).

- [2] Stěžovatel následně podal proti postupu společnosti E.ON stížnosti dle § 237 odst. 3 daňového řádu. Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále jen „finanční úřad“) stížnosti zamítl. Poukázal na text § 7a a násl. zákona o podpoře, z něhož plyne, že provozovatel přenosové soustavy je povinen z platby za výkup elektřiny vyrobené ze slunečního záření srazit, vybrat a odvést solární odvod, neboť byly splněny všechny zákonné podmínky. Ve svých rozhodnutích poukázal rovněž na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (publikovaný pod č. 220/2012 Sb.). Stěžovatelem podaná odvolání byla Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích zamítnuta a všechna rozhodnutí finančního úřadu potvrzena.
- [3] Stěžovatel napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou, kterou krajský soud zamítl. V kasační stížnosti zejména namítá, že solární odvod má v jeho případě likvidační dopad a vede k destrukci jeho majetkové podstaty, je proto v intencích shora uvedeného nálezu Ústavního soudu protiústavní a neměl být aplikován.
- [4] Tuto skutečnost stěžovatel uváděl již ve správním řízení a dokládal v řízení před krajským soudem. V žalobě a v doplňujícím vyjádření řádně popsal a doložil svou hospodářskou situaci, uvedl, jaké náklady vynaložil na pořízení fotovoltaické elektrárny, kolik stojí provoz a další skutečnosti. S odkazem na tato data záporné saldo stěžovatele za rok 2011 (po zohlednění ztráty a splátky jistoty bance) činí bezmála 6,2 miliónů Kč, přičemž na solárním odvodu byl stěžovatel za uvedený rok nucen odvést 8,1 miliónů Kč. Stěžovatel vykazuje záporný hospodářský výsledek rovněž v účetním období roku 2012, a to ve výši 1,6 miliónů Kč. S navýšením odpovídajícím splátkám jistiny bance činí záporné saldo stěžovatele za rok 2012 celkem 8 miliónů Kč, přičemž na solárním odvodu uhradil bezmála 8,3 miliónů Kč. V případě, že by stěžovatele solární odvod nezatížil, dosahoval by zisku, kterým by byl schopen pokrýt splátky jistiny úvěru vůči bance a další své závazky. Primární příčinou špatné finanční kondice stěžovatele je tak – dle jeho tvrzení – právě zavedení solárního odvodu, který postupně vede k likvidaci jinak prosperující společnosti.
- [5] Odvolací finanční ředitelství ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že finanční orgány postupovaly v souladu se zákonnou úpravou. Správci daně nemají pravomoc k rozhodování o souladu či rozporu jakéhokoliv zákona s ústavním pořádkem. Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 nelze vykládat tak, že platná a účinná právní úprava nemá být u některých poplatníků aplikována. Ústavní soud sice připustil, že v některých případech může mít solární odvod likvidační účinky (tzv. „rdousící efekt“), což by mohlo dosahovat mezi protiústavností. Tento závěr však vztáhl pouze na případy likvidačního účinku odvodu zasahujícího samotnou podstatu výrobce elektrické energie. I zde však modeloval možnosti vedoucí k odkladu platby odvodu.

II.

Důvody pro postoupení věci rozšířenému senátu

- [6] Posuzovaný případ je dalším z řady věcí, v nichž poplatníci solárního odvodu napadají v řízení o stížnosti na postup plátce daně (vedeném dle § 237 daňového řádu) a v následném soudním řízení úpravu daného odvodu pro protiústavnost, případně se domáhají vyslovení protiústavnosti aplikace této úpravy v jejich konkrétních případech.
- [7] Nejvyšší správní soud již v mnoha svých rozhodnutích konstatoval, že úprava solárního odvodu je v obecné rovině v souladu s ústavním pořádkem. Vycházel přitom z odůvodnění nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, jímž Ústavní soud zamítl návrh skupiny senátorů na zrušení části zákona o podpoře obsahující úpravu solárního odvodu. Zároveň však zdejší soud opakovaně uvedl (srov. zejména rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 5/2013 – 35; ze dne 28. 3. 2013, č. j. 1 Afs 7/2013 – 33; ze dne 15. 8. 2013, č. j. 2 Afs 13/2013 – 28; ze dne 30. 7. 2013, č. j. 2 Afs 53/2013 – 27; ze dne 23. 4. 2013, č. j. 7 Afs 104/2012 – 31 a č. j. 7 Afs 13/2013 – 25), že v některých případech může mít uvalení solárního odvodu na konkrétního výrobce elektrické energie rdousící efekt. A byť explicitně nevyslovil požadavek na vedení dokazování o možném rdousícím efektu v řízení o stížnosti na postup plátce daně, případně v následném soudním řízení, z jeho argumentace obsažené v uvedených rozhodnutích je patrný předpoklad, že by při řádném uplatnění námitky likvidačního působení solárního odvodu na konkrétní subjekt takové dokazování být vedeno mělo.
- [8] Předkládající senát je však nyní přesvědčen o tom, že v řízení o stížnosti na postup plátce daně ani v následném soudním řízení není žádný prostor pro posouzení otázky, zda může mít v konkrétním případě uvalení solárního odvodu na výrobce elektrické energie likvidační účinky.
- [9] Správce daně totiž může v uvedeném řízení hodnotit pouze to, zda byl postup plátce daně v souladu se zákonem. Ten přitom stanoví povinnost srazit nebo vybrat odvod kategoricky, nepřipouští v tomto ohledu žádné výjimky. Dovozovat, že v případě, kdy má tento odvod na poplatníka likvidační účinek, nemusí být sražen či vybrán, tak nelze ani za užití ústavně konformního výkladu. Navíc, správce daně by naznačeným postupem zřejmě mohl přistoupit pouze k jakési modifikaci výše odvodu dotčeného poplatníka, a to v míře, která by na jednu stranu eliminovala rdousící efekt odvodu vůči tomuto subjektu, ale zároveň by jej nepřípustně nezvýhodnila vůči jeho konkurentům na trhu se solární energií. Není přitom vůbec zřejmé, z jakých kritérií by měl správce daně při úvaze o takové modifikaci odvodu vycházet (vzhledem k naprosté absenci zákonného podkladu pro tuto úvahu). Kdyby byl správci daně umožněn uvedený postup, znamenalo by to, že by se mu v dané oblasti otevřel velmi těžko kontrolovatelný prostor pro libovůli.

- [10] Pokyn Ústavního soudu k tomu, aby byly případné likvidační účinky solárního odvodu v konkrétních případech zohledňovány, je dle předkládajícího senátu možno splnit využitím jiných institutů, které stávající právní řád poskytuje.
- [11] Na rozdíl od stížnosti na postup plátce je posouzení individuální situace jednotlivých poplatníků solárního odvodu za pomoci institutu posečkání daně právně možné, byť je v praxi obtížně uplatnitelné. To je patrné již z uvedeného nálezu Ústavního soudu, resp. z citace vyžádaného stanoviska Ministerstva financí obsažené v bodu 89 nálezu.
- [12] Hlavní komplikaci představuje skutečnost, že správce daně může povolit posečkání úhrady daně (popřípadě rozložení její úhrady na splátky) na žádost daňového subjektu, tj. v daném případě poplatníka solárního odvodu (pokud k němu správce daně nepřistoupí z úřední povinnosti), avšak plátcem odvodu je odlišný subjekt od poplatníka. K tomu, aby bylo možno institut posečkání daně vůbec užít, by tak poplatník musel docílit toho, aby plátce odvodu v jeho případě namísto srážky uplatnil možnost odvod od poplatníka vybrat. Tato konstrukce by umožnila plátcovi odvodu poplatníkovi vyplatit výkupní cenu nebo zelený bonus bez toho, aby z nich srazil odvod, a pokud by plátce odvodu docílil posečkání úhrady, mohl by posečkat s výběrem odvodu od poplatníka.
- [13] Praktická uplatnitelnost tohoto postupu je tak závislá na ochotě plátce daně ke kooperaci. Ta přitom může být omezena například obavou plátce daně z toho, zda v budoucnu nebude muset nést náklady spojené s vymáháním výběru odvodu od poplatníka (poté, co pominou důvody k posečkání s jeho úhradou). K eliminaci uvedeného rizika by ak judikatura zřejmě musela dovodit, že pokud plátce daně bude postupovat naznačeným způsobem, zproští se povinnosti v budoucnu odvést solární odvod a vymáhat příslušnou částku zpět na poplatníkovi s tím, že odvod od výrobce elektrické energie bude vybírat (a případně po něm vymáhat) přímo správce daně.
- [14] Protože prominutí a zohlednění likvidačních účinků solárního odvodu není možné v nalézací rovině při správě daní, a ač možné, je zároveň velmi nepraktické v rovině platební prostřednictvím užití § 156 a 157 daňového řádu, předestírá předkládající senát další představitelné řešení, které dosud Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích nezvažoval.
- [15] Tímto řešením je institut prominutí daně, pomocí něhož může ve zvláštních a výjimečných případech exekutiva od vybrání daně upustit. Jeho úprava je obsažena v § 259 a 260 daňového řádu.
- [16] Podle § 260 daňového řádu může ministr financí z moci úřední, pokud jde o daně, které spravují jím řízené správní orgány, zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně mj. při mimořádných událostech. Takovou mimořádnou událostí může být zcela jistě i naplnění předpokladu rdousícího efektu u poplatníků solárního odvodu, vyjádřeného Ústavním soudem. Předkládající senát je zároveň názoru, že apel Ústavního soudu na exekutivu, aby vytvořila „koordinované

pokračování

praktické postupy“ směřující v odůvodněných případech ke zmírnění likvidačních důsledků solárního odvodu, byť byl vysloven ve vztahu k institutu posečkání daně, lze vztáhnout i na institut prominutí daně.

- [17] Právní úprava umožňuje ministru financí vydat opatření zveřejněné ve Finančním zpravodaji, v němž by popsal množinu daňových subjektů a důvody pro prominutí (i částečné) jejich daňových povinností za předpokladu, že prokážou, že solární odvod má rdousící efekt právě v jejich případě. Situace by byla obdobná, jako kdyby ministr financí touto metodou prominul daň či její díl daňovým subjektům stíženým povodněmi. V praxi by situace vypadala tak, že daňová povinnost či její část by byla prominuta tomu, kdo by prokázal likvidační důsledky plynoucí z uplatnění předmětných ustanovení zákona. Ministr by poté daň (či její část) buď prominul, anebo neprominul a v takovém případě by byl nucen zastavit řízení [dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Rozhodnutí o zastavení řízení by následně podléhalo soudnímu přezkumu.

III.

Posouzení věci rozšířeným senátem

III.1

Pravomoc rozšířeného senátu

- [18] Rozšířený senát nejprve zkoumal, zda má pravomoc v projednávané věci rozhodovat. V dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu, reprezentované shora uváděnými rozsudky prvního, druhého a sedmého senátu, je vyjádřen právní názor, podle kterého je k řádně uplatněným a doloženým námitkám dotčeného subjektu nutno posuzovat likvidační účinky solárního odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce daně, v následném odvolacím řízení, eventuálně v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Případně je v některých rozhodnutích odkazováno rovněž na řízení o posečkání úhrady daně podle § 156 daňového řádu. Předkládající senát dospěl k závěru, že v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v na něj navazujícím soudním řízení posuzovat likvidační účinky solárního odvodu nelze. Institut posečkání je sice právně možný, avšak velmi těžko aplikovatelný.

- [19] Soudy právního státu chránící individuální lidská práva a svobody jsou povinny zohledňovat svůj předchozí postup, dbát na vynutitelnost vydávaných rozhodnutí a neposuzovat věc jenom z hlediska izolovaného výkladu jednoho ustanovení. Důvěra v soudní rozhodování a reálná vynutitelnost práva patří mezi základní atributy právního státu. Hodlá-li se předkládající senát odchýlit od dosavadních závěrů, neboť má za to, že v nalézací rovině imperativ Ústavního soudu zohlednit nelze, přísluší dle § 17 s. ř. s. rozhodnout rozšířenému senátu.

- [20] Současně je splněna i druhá podmínka pro rozhodování rozšířeného senátu, neboť posouzení nastolené právní otázky rozšířeným senátem je potřebné pro rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o projednávané věci. Pokud by totiž platilo, že při řádném uplatnění námítky likvidačního působení solárního odvodu

daňovým subjektem v řízení o stížnosti na postup plátce je na místě vést dokazování o možném rdousícím efektu odvodu, pak by napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i krajského soudu nemohla obstát.

III.2

Úprava solárního odvodu

- [21] Prvním zákonem České republiky, který samostatně upravoval problematiku výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů, byl zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, účinný od 1. 8. 2005. Ten implementoval směrnici 2001/77/ES, která pro ČR stanovila indikativní cíl výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů ve výši 8% hrubé domácí spotřeby elektřiny do roku 2010.
- [22] Tento zákon dal rovněž Energetickému regulačnímu úřadu (dále jen „ERÚ“) pravomoc stanovit výši podpory obnovitelných zdrojů. Výrobce energie si přitom mohl vybrat ze dvou druhů podpory: povinného výkupu za výkupní ceny stanovené ERÚ a zelených bonusů. Výkupní ceny a zelené bonusy byly pro různé kategorie obnovitelných zdrojů diferencované, a to s ohledem na rozdílné investiční a provozní náklady jednotlivých typů obnovitelných zdrojů.
- [23] V reakci na prudký nárůst počtu fotovoltaických elektráren byl přijat zákon č. 402/2010 Sb., kterým byl novelizován zákon č. 180/2005 Sb. o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie. Tato novela zavedla s účinností od 1. 1. 2011 úpravu solárního odvodu (§ 7a až 7i). Předmětem solárního odvodu, který je ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu daní, 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.
- [24] Poplatníkem odvodu je výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření, plátcem odvodu je provozovatel přenosové soustavy nebo provozovatel regionální distribuční soustavy. Výše odvodu činila v případě výkupní ceny 26% a u zeleného bonusu 28% ze základu odvodu, tj. částky bez daně z přidané hodnoty hrazené plátcem odvodu formou výkupní ceny nebo zeleného bonusu poplatníkovi odvodu za elektřinu ze slunečního záření vyrobenou v odvodovém období.
- [25] Odvodovým obdobím je kalendářní měsíc. Odvod ze základu odvodu je povinen srazit nebo vybrat plátce odvodu, a to do 25 dnů po skončení odvodového období; ve stejné lhůtě je povinen podat vyúčtování odvodu. Správu odvodu vykonávají územní finanční orgány, které postupují podle daňového řádu.
- [26] Zákon o podpoře obnovitelných zdrojů byl s účinností k 1. 1. 2013 zrušen a nahrazen zákonem č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů.

III.3

Nález ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11

[27] Dosavadní judikatura, jakož i správní orgány, krajský soud i předkládající senát v projednávané věci, vycházely z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, který neshledal zavedení solárního odvodu (§7a až 7i a část § 8 zákona o podpoře) 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.

[28] 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.) tak, že *„stanovení příspěvku ze státního rozpočtu za určitým účelem a pro určitou skupinu osob závisí vždy na tom, do jaké míry je ze strany zákonodárce shledána jeho účelnost, resp. veřejný zájem na jeho poskytování. To platí obzvlášť v případě, kdy se jedná o příspěvek, jehož poskytování je pouze beneficiem ze strany zákonodárce, aniž by s ním současně bylo spojeno naplňování určitého základního práva nebo svobody. Dotčené subjekty přitom nemohly spoléhat na to, že postupem času zákonodárce tuto výši nepřehodnotí. Nelze přitom opomenout ani související odpovědnost vlády a Parlamentu za stav veřejných financí, s čímž souvisí i oprávnění zákonodárce přizpůsobit výdaje státního rozpočtu jeho reálným možnostem a aktuálním potřebám formou změn právní úpravy mandatorních výdajů ...“*.

[29] Další důležitou skutečností pro posouzení ústavnosti solárního odvodu bylo to, že podle orientačních výpočtů předložených v řízení před Ústavním soudem zůstává i po jeho zavedení zachována podpora využití obnovitelných zdrojů energie, a to v míře, která zajistí výrobci elektřiny zákonem zakotvenou garanci výše výnosů za jednotku elektřiny při podpoře výkupními cenami po dobu 15 let, a současně je garantována prostá doba návratnosti investice 15 let od uvedení zařízení do provozu.

[30] 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 sociálně-ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu.

[31] 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 předvíдали přijetí určitých restrikcí v budoucnu, nemohli předvídat jejich konkrétní podobu a okamžité účinky.

[32] 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.

[33] Dle stanoviska Ministerstva financí, vyžádaného Ústavním soudem k aktuálnímu výkladu a aplikaci § 156 a 157 daňového řádu na solární odvod, skýtá možnost takové interpretace například institut posečkání podle § 156 a násl. daňového řádu, i když pouze na případy, kdy plátce odvodu namísto srážky uplatní možnost odvod od poplatníka vybrat. Tato konstrukce umožňuje plátcí odvodu, aby poplatníkovi vyplatil výkupní cenu nebo zelený bonus bez toho, aby z něj srazil odvod.

[34] 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.

III.4

Posouzení dopadů solárního odvodu v řízení o stížnosti na postup plátce

[35] Poplatníkem solárního odvodu, tedy osobou, jejíž příjmy jsou podrobeny solárnímu odvodu, je podle zákona o podpoře výrobce elektřiny ze slunečního záření. Plátcem tohoto odvodu, tj. osobou, která pod svoji majetkovou odpovědnost solární odvod od poplatníků vybírá a odvádí do státního rozpočtu, je provozovatel přenosové soustavy nebo provozovatel regionální distribuční soustavy.

[36] Způsob stanovení a výběru solárního odvodu je ze zákona postaven na principu srážkové daně, tj. na majetkové odpovědnosti plátce, nikoli poplatníka. Srážková daň je daň vybíraná srážkou přímo u zdroje příjmů (tj. u plátce), a to z důvodu efektivní správy daní. 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

pokračování

lhůtě do 25 dnů po skončení odvodového období odvést na účet správce daně. Ve stejné lhůtě je plátce odvodu taktéž povinen podat vyúčtování odvodu.

[37] 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.

[38] Stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcí daně při uplatňování srážkové dani. 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.

[39] I kdyby se tento institut aplikoval na solární odvod pouze přiměřeně a žádost o vysvětlení adresovaná plátcí 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.

[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.

Posouzení dopadů solárního odvodu prostřednictvím jiných institutů

- [42] Dle stanoviska Ministerstva financí, vyžádaného Ústavním soudem ve věci sp. zn. Pl. ÚS 17/11, umožňuje individuální posouzení dopadů solárního odvodu například institut posečkání podle § 156 a násl. daňového řádu, i když pouze na případy, kdy plátce odvodu namísto srážky uplatní možnost odvod od poplatníka vybrat.
- [43] V souladu s § 156 daňového řádu může za splnění zákonem stanovených podmínek správce daně na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky. Způsob zdanění, dle kterého je daňová povinnost sražena poplatníkovi již při výplatě peněz, posečkání úhrady daně či její rozložení do splátek z povahy věci neumožňuje.
- [44] Argumentace Ministerstva financí týkající se uplatnění metody výběru a na tuto argumentaci navazující povinnost správce daně vytvořit koordinované praktické postupy směřující v odůvodněných případech k odvodu výběrem, nikoliv srážkou, je beze změny zákona nerealizovatelná. Dává-li zákon o podpoře plátci na výběr, zda solární odvod srazí, či vybere, pak je nemyslitelné, aby byl plátce, pod jehož majetkovou odpovědností je solární odvod do státního rozpočtu odváděn, nad rámec zákona nucen místo metody srážky zvolit metodu výběru. Metoda vybrání se od srážky odlišuje tím, že k vybrání dochází nezávisle na výplatě výkupní ceny nebo zeleného bonusu, tedy ex post. Pokud by plátci vyplatili výrobcům elektřiny ze slunečního zařízení celou výkupní cenu, byli by beze změny zákona stále odpovědní za řádný a včasný odvod solárního odvodu do státního rozpočtu a de facto závislí na platební disciplíně jednotlivých výrobců.
- [45] Posečkání úhrady solárního odvodu či jeho rozložení na splátky tak není bez souhlasu plátce za stávající zákonné úpravy možné.
- [46] V této souvislosti je vhodné připomenout, 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.
- [47] 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.
- [48] Nejpriléhavějším 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

pokračování

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 daně, 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 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.

[57] 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, *„dělbá moci není sama sobě účelem, ale sleduje účel vyšší. Od samého počátku svého vzniku byla ústavním zákonodárcem podřízena ideji, 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.)].

IV. Závěrečné shrnutí

pokračování

[58]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.

[59]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.

V.

Další postup ve věci

[60]Rozšířený senát v dané věci posoudil sporné právní otázky. V souladu s ustanovením § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o těchto otázkách a věc vrací prvnímu senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. prosince 2013

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného
senátu