



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: Ing. O. F.**, IČ: X, s místem podnikání X, zastoupeného Mgr. Sandrou Podskalskou, advokátkou AK Šikola a partneři, s. r. o., se sídlem v Brně, ul. Údolní č. p. 567/33, PSČ 602 00, proti **žalovanému: O d v o l a c í m u f i n a n č n í m u ř e d i t e l s t v í**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 31, PSČ 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 11. 2012, č. j. 13092/12-1200-506330,

t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u zdejšího soudu v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím své právní zástupkyně domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne ze dne 27. 11. 2012, č. j. 13092/12-1200-506330, kterým byla zamítnuta její odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Děčíně ze dne 30. 8. 2012, č. j. 169919/12/178913507710 a ze dne 1. 10. 2012, č. j. 178220/12/178913507710, jimiž bylo rozhodováno o stížnostech žalobkyně na postup plátce daně, a to společnosti ČEZ Distribuce, a. s. (dále jen „plátce daně“) při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „odvod“) podle ust. § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podpoře“). Současně se žalobce domáhal i zrušení výše uvedených rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně

o stížnostech žalobce a požadoval, aby soud uložil žalované straně uhradit mu náklady předmětného soudního řízení.

Na tomto místě je třeba uvést, že dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. S ohledem na tuto skutečnost bylo ve smyslu ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), ve spojení s ust. § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě od počátku řízení žalovaným Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Soud proto z úřední povinnosti provedl korekci v označení žalované strany a jednal s Odvolacím finančním ředitelstvím v pozici žalovaného.

Žalobce v podané žalobě nejprve zrekapituloval průběh daňového řízení a k věci uvedl, že odvod zakotvený ust. § 7a a násl. zákona o podpoře protiústavně a v rozporu se základními zásadami daňového práva zasahuje do jeho práv. Základním důvodem protiústavnosti odvodu je porušení principů právní jistoty, zákazu retroaktivity, legitimního očekávání a proporcionality. V této souvislosti žalobce podotkl, že Ústavní soud se k souladu ustanovení o solárním odvodu s ústavním pořádkem vyjádřil ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kterým sice zamítl návrh skupiny senátorů na zrušení ustanovení o odvodu, nicméně v tomto nálezu zároveň dovodil, že není vyloučeno, aby v některých konkrétních případech byla aplikace solární daně posouzena jako protiústavní. Dle Ústavního soudu nelze vyloučit, že v některých individuálních případech dolehnu ústavní stížností napadená ustanovení o odvodu na výrobce jako likvidační či že tato ustanovení protiústavně zasáhnou samotnou majetkovou podstatu výrobce. Ústavní soud rovněž vyslovil, že při posuzování ústavnosti v jednotlivých případech je nutno hodnotit okamžité účinky napadených ustanovení a rovněž i dodržení garancí ve smyslu ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře v jejich dlouhodobém – patnáctiletém – trvání. Žalobce je přitom přesvědčen o tom, že zákonná garance obsažená v ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře v jeho případě zjevně dodržena nebude. V případě, že se soud ztotožní s přesvědčením žalobce o neústavnosti aplikace solárního odvodu a tím i o neústavnosti zásahu do majetkové sféry žalobce, pak žalobce žádá, aby soud neústavnost konstatoval a rozhodl ve smyslu žalobního petitu.

Dle žalobce Energetický regulační úřad (dále jen „ERÚ“) v řízení před Ústavním soudem předložil nepřesné, zkreslené údaje a rovněž se odchýlil v některých údajích od údajů stanovených v platných právních předpisech (zejména ve vyhlášce č. 475/2005 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů). Žalobce má za to, že ERÚ do výpočtu doby návratnosti nezahrnul 19% daň z příjmů, nebral v úvahu nutnost vytvářet fondy dluhové služby, nezapočítává náklady na regulaci jalového a činného výkonu, při výpočtu doby návratnosti nerespektoval faktor času, nezapočítal náklady obětované příležitosti, neprovedl diskontaci peněžních příjmů v jednotlivých letech, takže vypočítal pouze dobu prosté návratnosti investice. Vedle toho žalobce konstatoval, že provedl výpočet doby návratnosti investice, ze kterého vyplývá, že prostá doba návratnosti u fotovoltaiické elektrárny uvedené do provozu v roce 2010 činí 16 let a diskontovaná doba návratnosti investice přesahuje životnost elektrárny. Aplikací ustanovení o solárním odvodu je tak v případě elektráren uvedených do provozu v roce 2010 (tedy i u elektrárny žalobce) porušena zákonná garance patnáctileté návratnosti. Žalobce je přesvědčen, že v jeho případě

strhávání odvodu zasahuje samotnou majetkovou podstatu výrobce, a to zejména z důvodu nedodržení zákonných garancí obsažených v ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře. 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 jejich aplikace by byla protiústavní, jak má na mysli náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Dle názoru žalobce je povinností žalovaného, aby v každém jednotlivém případě posoudil, zda je zákonná garance dodržena či nikoliv, a zda není zasaženo do ústavou chráněných práv žalobce. Žalovaný tak však nepostupoval.

Dále se žalobce blíže vyjádřil i k porušení principu zákazu retroaktivity. Prává retroaktivita právních předpisů je právní teorií i praxí všeobecně považována za nepřipustnou. V této souvislosti odkázal žalobce na rozsáhlou judikaturu Ústavního soudu uvedenou v žalobě. Nepravá retroaktivita se podle judikatury Ústavního soudu projevuje tak, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy, vzniklé podle zrušené právní normy, řídí právní normou novou. Stát v ust. § 6 odst. 1 písm. b) bod 2 zákona o podpoře investorům splňujícím zákonné podmínky jasně garantoval zachování výše výnosu po dobu 15 let. Žalobce trvá na tom, že uvedením zařízení podle zákona o podpoře byl založen právní vztah mezi státem a investorem, ze kterého příslušnému investorovi vzešel právní nárok na zachování výše výnosů po dobu 15 let. Následně stát novelou č. 402/2010 Sb. s účinností od 1. 1. 2011 změnil zákon o podpoře tak, že jej doplnil o ust. § 7a, které stanoví, že předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2013 zařízením uvedeným do provozu v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010. Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, dovodil, že se v posuzovaném případě jedná o retroaktivitu nepravou s tím, že tato nepravá retroaktivita se v případě odvodu 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. Jestliže v případě žalobce není garantovaná doba návratnosti dodržena, pak se jedná o neústavní zásah a je nutno nepřímou retroaktivitu považovat za nepřipustnou.

Dále žalobce vyjádřil přesvědčení, že stát porušil princip legitimního očekávání. V ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o podpoře se zcela jasně zavázal k zachování výše výnosu po dobu 15 let. Pokud investor splňoval podmínky této zákonné regulace, pak na jeho straně existovalo legitimní očekávání, že garantovaný závazek bude splněn. Ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o podpoře bylo ze strany státu investiční pobídkou směřující k soukromému sektoru. Pokud by soukromí investoři předem věděli, že stát změní pravidla „v průběhu hry“, pak by to zcela jistě ovlivnilo jejich rozhodování, zda takovou pobídku vyslyšet a investovat. Je nepochybné, že bez závazku státu poskytnout investorům garantovanou podporu, by investoři v této sféře vůbec neinvestovali. Stanovením odvodu stát fakticky sankcionuje ty, kdo na základě uvedené výzvy investovali své prostředky do projektů fotovoltaických elektráren. Žalobce má za to, že co není dovoleno mezi obchodními partnery, tím spíše by nemělo být přípustné mezi státem a soukromým subjektem. V dané projednávané věci stát přijetím výše citované nové právní úpravy jednostranně změnil podmínky již založeného právního vztahu, který byl de facto obchodním vztahem, protože jeho podstatou byla garance výnosu a návratnosti pro investora na jedné straně a prospěch z ekologicky šetrného zdroje energie pro stát na straně druhé. Pokud stát jednostranně změnil podmínky tohoto právního vztahu tak, že zmenšil

„protiplnění“, které mělo dle ust. § 6 odst. 1 písm. b) bod 2 zákona o podpoře směřovat z majetkové sféry státu do majetkové sféry investora, pak zasáhl samu podstatu tohoto právního vztahu, samotný důvod existence.

V neposlední řadě má žalobce za to, že byl porušen i princip proporcionality, který vyplývá přímo z pojmu materiální právní stát. Žalobce odkázal na judikaturu Ústavního soudu, která se k principu proporcionality vztahuje a konkrétně poukázal na test proporcionality uvedený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 557/09. Žalobce je přesvědčen, že sporný odvod neobstojí ani v jednom ze tří stupňů v nálezu obsaženém testu proporcionality. Odvod nesleduje legitimní cíl, protože jeho jediným účelem je vyřešit nepředvídaný, avšak předvídatelný, nárůst množství podporovaných zdrojů, a to tak, že přímým odvodem se do státního rozpočtu vrátí to, co bude zároveň výrobcům vyplaceno jako podpora výroby solární energie. Odvod svůj účel nesplní, protože sám o sobě počet podporovaných zdrojů energie nesnižuje a tedy problém neřeší. Svůj účel může splnit pouze nepřímým, a to tak, že solární odvod sníží rentabilitu investičních záměrů tak razantně, že investoři raději přistoupí k jejich likvidaci. Podle názoru žalobce měl zákonodárce k dispozici spoustu jiných, méně devastujících, alternativ řešení problému nárůstu množství podporovaných zdrojů. Jakýkoliv jiný způsob řešení problému nárůstu množství podporovaných zdrojů by býval byl vhodnější než ten, který zvolil zákonodárce zavedením odvodu. Podle ust. § 7e zákona o podpoře sazba odvodu ze základu odvodu činí v případě hrazení formou výkupní ceny 26 %, formou tzv. zeleného bonusu 28 %. Podle ust. § 7c zákona o podpoře je základem odvodu částka bez daně z přidané hodnoty hrazené plátcem odvodu formou výkupní ceny nebo zeleného bonusu poplatníkovi odvodu za elektřinu ze slunečního zařízení vyrobenou v odvodovém období. Panuje obecná shoda, že přiměřená daň z příjmu činí v současné době řádově 15 %. Solární odvod, co by prakticky více než čtvrtina z výkupní ceny, činí téměř dvojnásobek obecného úzu o přiměřené výši zdanění příjmu. Už jen toto velmi přibližné srovnání jasně ukazuje, že výše solárního odvodu se pohybuje o několik řádů jinde, než by se dalo považovat za přiměřené a majetkové sféry poplatníka odvodu se solární odvod dotýká podstatným způsobem. Vzhledem k odlišné původní kalkulaci investičního záměru, založené na původní zákonné garanci, může dodatečný odvod znamenat pro jeho poplatníka v konečném důsledku ekonomickou likvidaci. Zavedením solárního odvodu se stát snaží přenést ekonomickou odpovědnost za své omyly na ty soukromé subjekty, které se do jeho programu s důvěrou zapojily a kterým je nyní omyl státu zdánlivě ku prospěchu. V takovém kontextu stanovení solárního odvodu dle žalobce představuje flagrantní zneužití institutu daní, které nelze ospravedlnit žádným protichůdným zájmem jiné skupiny soukromých subjektů. Žalobce je přesvědčen, že nelze považovat nárůst množství fotovoltaických elektráren za nepředvídatelný. Sám stát k výstavbě fotovoltaických elektráren vyzýval a současně s ním i kalkuloval. Nárůst instalovaného výkonu fotovoltaických elektráren nemohl být pro stát překvapivý.

Žalobce dále shledává i rozpor se zásadami berního práva. Ve smyslu ust. § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), se daní rozumí i odvod. V České republice je problematika ukládání a vybírání daní v ústavní rovině prakticky bez výslovné právní úpravy s výjimkou článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), proto vymezení základních zásad berního práva zůstává věcí jurisprudence a soudní praxe. V rozporu se zásadami berního práva stanovený odvod porušuje zásadu daňové spravedlnosti, zásadu únosnosti, podle které nesmí mít daň likvidační povahu,

a dále je odvod v rozporu se zásadou primárně fiskálního účelu zdanění – tj. že odvod nesmí být „trestem“ za dosažené příjmy.

Ve vztahu k zásadě únosnosti žalobce odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08. Dle názoru žalobce je odvod neúnosný, protože prakticky eliminoval rentabilitu investičních záměrů, na které dopadá. Není to tak, že by výrobci elektřiny vzal „nespravedlivě“ vysokou část zisku a ponechal jim zisk přiměřený, ale zásadně zasáhl do kalkulace, na níž byla založena samotná existence investičních záměrů. Jinými slovy, řada investičních záměrů se realizovala právě a jen proto, že podmínky podpory byly nastavené tak, jak byly. Kdyby byly podmínky od počátku nastaveny tak, jak jsou nyní, pak by investoři do svých záměrů mnohdy vůbec neinvestovali. V tomto kontextu má odvod likvidační charakter.

K porušení zásady primárně fiskálního účelu zdanění žalobce uvedl, že daň nemá mít sankční povahu, že není trestem vůči daňovému subjektu. Sporná novela samozřejmě neformuluje 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. Při zběžném pohledu se celý problém může jevit tak, že stát se nastavením podmínek podpory využívání obnovitelných zdrojů dopustil v jistém smyslu omylu a určité subjekty tohoto omylu využily ve svůj prospěch. Takový pohled je však zjednodušující a nesprávný. Dle žalobce nebylo zákonnou ani morální povinností soukromých investorů provádět analýzu a prognózu celkové situace na trhu s elektřinou a posléze z ohleduplnosti vůči státnímu rozpočtu výhodnou nabídku státu nevyužít. Důsledky svých vlastních neracionálních kroků nemůže stát spravedlivě jednostranně přenášet na subjekty soukromého sektoru ve formě dodatečně stanovených „opravných“ odvodů.

Na podporu svého tvrzení o likvidačním dopadu solární daně na žalobcem realizovanou fotovoltaickou elektrárnu žalobce přiložil jako důkazní prostředek, jímž by mělo být provedeno dokazování, individuální ekonomickou kalkulaci návratnosti žalobcovi investice. Závěrem žalobce vznesl návrh, aby soud danou věc v souladu s čl. 95 odst. 2 Ústavy předložil Ústavnímu soudu k opětovnému posouzení.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu, když žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné, neboť v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem.

K věci uvedl, že důvody pro přijetí zákona č. 402/2010 Sb., kterým byl novelizován zákon o podpoře, jsou podrobně objasněny v důvodové zprávě k zákonu, která vznikla v rámci legislativního procesu. Z toho je zřejmé, že odvod z elektřiny ze slunečního záření je pro účely daňového řádu daní, přičemž tento odvod je povinen srazit a vybrat provozovatel soustavy. V případě, že by plátce odvod nesrazil a nevybral, byl by to on, kdo by porušil povinnosti při správě daní a s kým by bylo vedené případné daňové řízení. Dále žalovaný zdůraznil, že podle ust. § 5 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), je povinností správce daně postupovat při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Tato základní zásada daňového řízení je plně v souladu s ústavními principy, podle kterých lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona. Žalovaný trvá na tom, že správce daně v daňovém řízení postupoval v souladu se základními zásadami správy daní, přezkoumal, zda plátce srazil daň v zákonem stanovené výši a tuto daň odvedl v zákonném termínu svému místně příslušnému správci daně. Správce

daně v postupu plátce neshledal žádné pochybení, což potvrdil i odvolací orgán v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalobcem napadený rozpor novely zákona o podpoře s ústavněprávními principy nepřísluší žalovanému posuzovat, protože je pouze v kompetenci Ústavního soudu posoudit zákonnost a ústavnost vydaných právních norem, a proto námitky v tomto směru jsou irelevantní. Otázku protiústavnosti odvodu přitom již posoudil Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, v němž Ústavní soud dospěl k závěru, že zavedením odvodu sice došlo ke snížení podpory poskytované provozovatelům fotovoltaických elektráren, nicméně se nejednalo o zásah, který by ve svém důsledku znamenal porušení ústavně zaručených práv dotčených subjektů. Na tom nic nemůže změnit ani opačný názor žalobce.

Dále žalovaný uvedl, že orgánem, který posuzuje návratnost investice a případně jí přizpůsobuje výši výkupní ceny elektřiny a zeleného bonusu je ERÚ, jenž musí zohlednit jak vývoj na příslušném trhu, tak znění veškerých dalších zákonných norem, které se na danou problematiku vztahují. Správce daně není oprávněn do této pravomoci jakkoliv zasahovat, naopak je povinen řídit se platným a účinným zněním zákona a vybrat daň tak, jak zákon ukládá. K tomu žalovaný doplnil, že vzhledem k tomu, že předmětem odvodu je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2013 v zařízení 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, zvláště, pokud se přihlédne k možnosti, že jak příslušné předpisy, tak situace na trhu se mohou během následujících let ještě mnohokrát změnit. Vedle toho žalovaný doplnil, že mu nepřísluší posuzovat, zda výpočet návratnosti investice učiněný ERÚ zmíněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, je chybný.

Závěrem žalovaný uvedl, že výsledek hospodaření, ať již účetní či po zdanění, je subjektivní ekonomickou kategorií, neboť může obsahovat množství specifických nákladových položek týkajících se jen určitého konkrétního daňového subjektu a nevypovídá tedy objektivně o návratnosti investic tak, jak je stanoveno v ust. § 6 zákona o podpoře. Ve vztahu k námitkám týkajícím se porušení zásad berního práva žalovaný poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, v němž je mj. obsažena argumentace k údajnému likvidačnímu charakteru odvodu z elektřiny ze slunečního záření.

Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce velmi obsáhlou replikou, která byla soudu doručena 20. 3. 2013, tedy po více než 10 měsících po vyhlášení nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, který se zabýval otázkou ústavnosti novely zákona o podpoře č. 402/2010 Sb. Ve vztahu k námitce týkající se principu legitimního očekávání, zákazu retroaktivity, principu právní jistoty a principu proporcionality žalobce poukázal na konstatování Ústavního soudu, 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, či že tato ustanovení protiústavně zasáhnou samotnou majetkovou podstatu výrobce. Při posuzování ústavnosti v jednotlivých případech je dle Ústavního soudu nutno hodnotit dodržení garancí ve smyslu ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře v jejich dlouhodobém patnáctiletém trvání. Žalobce trvá na tom, že v jeho případě zákonná garance obsažená v ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře dodržena nebude. Žalobce dále opětovně zdůraznil, že ERÚ v řízení před Ústavním soudem předložil nepřesné, zkreslené údaje a rovněž se odchýlil

v některých údajích od údajů stanovených v platných právních předpisech (zejména ve vyhlášce č. 475/2005 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů). Žalobce je přesvědčen, že v jeho případě strhávání odvodu zasahuje samotnou majetkovou podstatu výrobce, a to zejména z důvodu nedodržení zákonných garancí obsažených v ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře, když solární odvod mu ukrajuje z příjmů výrobce každý měsíc více než $\frac{1}{4}$. 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 jejich aplikace by byla protiústavní. Dále žalobce konstatoval, že z nálezů Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 vyplývá, že pokud garantovaná patnáctiletá návratnost při aplikaci ustanovení o solárním odvodu zaručena nebude, nemůže být solární odvod jako prostředek zvolený k dosažení sledovaného cíle posouzen jako rozumný a přiměřený. Jestliže v případě žalobce není garantovaná doba návratnosti dodržena, pak se jedná o neústavní zásah a je nutno nepřímou retroaktivitu novely č. 402/2009 Sb. v tomto konkrétním případě považovat za nepřípustnou. Vedle toho žalobce podotkl k názoru žalovaného, z něhož vychází i nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, o tom, že likvidačním účinkům solárního odvodu na výrobce lze předejít pomocí institutu posečkání úhrady odvodu, nicméně jsou známy i případy, kdy se výrobci elektřiny obrátili na plátce daně s návrhem na změnu formy odvodu daně ze srážky na odvod daně formou výběru právě za účelem následného podání návrhu na posečkání. Plátci daně však tuto žádost poplatníků odmítli s tím, že k takové změně formy odvodu nemají důvod, takže uplatnění institutu posečkání dle ust. § 156 daňového řádu v praxi nepředstavuje efektivní mechanismus individuálního přístupu k výrobcům elektrické energie, o němž hovoří nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Navíc posečkání s výběrem odvodu by ani neřešilo situaci žalobce, jelikož není dosaženo předem garantované patnáctileté návratnosti, žalobce by solární daň musel stejně zaplatit nejpozději další měsíc. Dále žalobce uvedl, že modelový výpočet doby návratnosti obsažený ve znaleckém posudku č. 665/10/13 vypracovaném společností Ostravská znalecká, a. s., potvrzuje argumenty žalobce o nedodržení návratnosti její investice. V tomto posudku je proveden dle žalobce správný výpočet návratnosti investice do modelové elektrárny, přičemž u elektráren uvedených do provozu v roce 2009 a 2010 z posudku vyplývá, že po celou dobu životnosti elektrárny nedojde k tomu, aby se investice navrátila. Solární odvod způsobil výrazné snížení výnosnosti realizované z fotovoltaické elektrárny, a to jak pro instalace uvedené do provozu v roce 2009, tak i v roce 2010. V této souvislosti žalobce zopakoval, že podklady předložené Ústavnímu soudu v rámci posuzování ústavnosti ustanovení o solárním odvodu jsou chybné, zkreslené a nepřesné. ERÚ navíc poskytl Ústavnímu soudu dva rozcházející se výpočty. První poskytl ERÚ jako součást vyjádření předsedy vlády české republiky zaslaného na Ústavní soud dne 24. 10. 2011, kdy tento podklad obsahuje několik zásadních chyb, které podstatně ovlivnily výsledek směrem k přijetí tzv. solární daně. A druhý výpočet dodal ERÚ Ústavnímu soudu přímo dne 13. 4. 2012, kdy tento podklad byl v posudku č. 665/10/13 vypracovaném společností Ostravská znalecká, a. s., je využit jako výchozí pro sestavení znaleckého výpočtu návratnosti, přičemž znalec věrně rekonstruuje výpočty ERÚ a poukazuje na chybně použité vstupní parametry, které následně vedou k chybným výsledkům ze strany ERÚ. V návaznosti na to žalobce zdůraznil, že využití jiných parametrů než parametrů uvedených ve vyhláškách značným způsobem zkreslilo dobu návratnosti směrem dolů a zlepšilo výnosnost investice do fotovoltaických elektráren. Dle žalobce v roce 2009 a 2010 pak byl výpočet dále zkreslen využitím již neexistujícího

ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jež do roku 2010 umožňovalo osvobození příjmů z vyrobené elektřiny z fotovoltaických elektráren od daně z příjmů v období, kdy byly poprvé uvedeny do provozu, a v bezprostředně následujících pěti letech. Ze shrnutí parametrů modelů návratnosti a výnosnosti fotovoltaických elektráren uvedených do provozu v roce 2009 a 2010, které vyplývá z posudku č. 665/10/13 vypracovaném společností Ostravská znalecká, a. s., je zřejmé, že 26% odvod způsobil snížení výnosnosti realizované z fotovoltaické elektrárny, a to jak pro instalace uvedené do provozu v roce 2009, tak i v roce 2010. Na podporu svého tvrzení o likvidačním dopadu solární daně na žalobcem realizovanou fotovoltaickou elektrárnu žalobce opět přiložil jako důkazní prostředky, jimiž by mělo být provedeno dokazování, a to aktualizovanou kalkulaci návratnosti FVE, smlouvu o půjčce, dodatek č. 1 k pojistné smlouvě č. 7720278481, smlouvu o úvěru, faktury na náklady na opravy a udržování a náklady na pomocné práce, faktury na ostatní služby, právní služby a poplatky, dopis CZEPHO s informacemi k chystanému poplatku za recyklaci panelů, vyjádření ERÚ k návrhu na zrušení části zákona č. 402/2010 Sb. a části zákona č. 346/2010 a poskytnutí údajů ze dne 13.4.2012, znalecký posudek č. 665/10/13 ve věci zjištění návratnosti fotovoltaických elektráren zpracovaný společností Ostravská znalecká, a.s. dne 8.2.2013.

Ve vyjádření, které soudu došlo dne 11. 2. 2014, pak žalobce uvedl, že závěry obsažené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013-57, jsou v rozporu se závěry obsaženými v nálezů Ústavního soudu ze dne 10. 12. 2013, sp. zn. II. ÚS 4624/12. Žalobce uvedl, že na jedné straně Nejvyšší správní soud tvrdí, že stížnost správci daně není efektivní obranou proti dopadům solárního odvodu, a na druhé straně Ústavní soud označuje tento postup za jediný správný. Dále žalobce zdůraznil, že institut prominutí daně dle § 260 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), v návaznosti na § 259 daňového řádu. Dle žalobce uvedený institut ovšem neposkytuje efektivní ochranu jeho právům, neboť je závislý na aktivitě ministra financí. Solární odvod byl zaveden do právního řádu před více než třemi lety a ministr financí dosud nejednal. Žalobce poukázal na skutečnost, že rozhodnutím rozšířeného senátu došlo k odklonu od dosavadní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (bezmála stovka rozhodnutí). Dále žalobce uvedl, že patnáctiletá doba návratnosti investice se týká výpočtu při stanovených technickoekonomických parametrech, nikoliv výpočtu pro individuálního investora s jeho individuálními parametry. V zákoně se dle žalobce nehovoří o tom, že je investoru zaručována patnáctiletá doba návratnosti jeho investovaných prostředků, nýbrž v zákoně je dle žalobce uvedeno, že ERÚ stanoví výkupní ceny tak, aby při dodržení technickoekonomických parametrů bylo dosaženo patnáctileté doby návratnosti. Pokud tedy v modelovém výpočtu vychází návratnost pro elektrárny uvedené do provozu v roce 2010 po zavedení solárního odvodu nad patnáct let, tak je solární odvod ve vztahu k těmto elektrárnám protiústavní, což musí správce daně v řízení o stížnosti zohlednit. Dle žalobce zasaženo do jeho ústavním pořádkem chráněných práv může být jak rdousícím efektem odvodu, tak i skutečností, že bude nedodržena patnáctiletá doba návratnosti.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť žalovaný i žalobce s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který

žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud podotýká, že otázkou souladu úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření s ústavním pořádkem se podrobně zabýval Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2012 sp. zn. Pl. ÚS 17/11, www.usoud.cz, na který soud v plném rozsahu odkazuje. Soud tak neuvažoval o případném přerušení řízení podle § 48 odst. 1 písm. a) s.ř.s., aby věc předložil Ústavnímu soudu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy, neboť ten se již ústavností právní úpravy odvodu zabýval, což tvoří překážku věci rozhodnuté (srov. ust. § 35 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu; např. usnesení ÚS ze dne 12. 6. 2001, Pl. ÚS 13/01; ze dne 3. 10. 2001, Pl. ÚS 16/01, www.usoud.cz). Ústavní soud nevyhověl návrhu skupiny senátorů na zrušení části zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů upravující odvod a dospěl k ústavnosti této právní úpravy. Na závěr zmíněného nálezu však dodal, 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.*“ Podle Ústavního soudu totiž 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.*“ Pro takové specifické případy pak zavázal obecné soudy „*udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité*“ (bod 88. nálezu).

Následně vznikla otázka, jak vyložit uvedený příkaz Ústavního soudu, aby obecné soudy udělaly „*vše pro spravedlivé řešení*“, tj. v jakém řízení má být hodnocena ústavnost aplikace solárního odvodu v konkrétních případech. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 17. 12. 2013, sp. zn. 1 Afs 76/2013, www.nssoud.cz, dovodil, že institut stížnosti na postup plátce daně 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. Rozšířený senát konstatoval, že stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcu 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. Dle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu by bylo 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 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. V této fázi nalézacího řízení tedy nemá správce daně zákonnou možnost provádět správní úvahu, na jejímž základě by mohl v konkrétním případě modifikovat výši solárního odvodu. Podle rozšířeného senátu by tak bylo z ústavního hlediska a s ohledem na požadavky dělby moci přinejmenším problematické, aby neexistenci psané právní úpravy nahradila bez dalšího moc soudní.

Správní soudy, jejichž úkolem je ochrana subjektivních veřejných práv a v širším smyslu kontrola činnosti moci výkonné, nemohou bez dalšího moc výkonnou nahrazovat. I proto jsou správní soudy koncipovány jako soudy přezkumné a nikoliv jako soudy nalézací. Pokud by správní soudy byly oprávněny rozhodovat namísto moci výkonné o veřejných subjektivních právech osob, znamenalo by to faktickou zbytečnost existence moci výkonné. In concreto jestliže daňové subjekty nemohou v řízení o stížnosti na postup plátce daně tvrdit a prokazovat likvidační důsledky odvodu či nedodržení garantované doby návratnosti, avšak tyto skutečnosti by mohly být zkoumány a prokazovány v následném řízení o správní žalobě proti daňovým rozhodnutím, stalo by se rozhodování daňových orgánů čistě formálním. Rozhodování o odvodu a jeho výši by se tak zcela přesunulo na správní soudy, což by bylo zjevným porušením principu dělby moci.

Soudu v této věci tak nezbyvá než žalobce odkázat na závěry vyslovené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení sp. zn. 1 Afs 76/2013, od nichž soud nemá důvod se v této věci odchylovat, podle nichž je za stávající právní úpravy nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků solárního odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce, institut prominutí daně. Jeho úprava je obsažena předně v ustanovení § 259 daňového řádu, které 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 však 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. Je tedy primárně na zákonodárci, aby v zákoně stanovil orgánu veřejné moci (ať již kterémukoliv stupni správce daně) pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň.

Lze tedy uzavřít, že bez ohledu na to, zda žalobce svá tvrzení a důkazy o protiústavnosti odvodu a jeho likvidačním dopadu na svou osobu uplatnil v daňovém řízení nebo v řízení před soudem, nemohly tyto skutečnosti být v těchto řízeních jakkoliv

zohledněny a nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí správních orgánů. Z těchto důvodů soud podle § 52 odst. 1 s. ř. s. nevyhověl žádnému z důkazních návrhů žalobce, neboť se měly vztahovat k finanční situaci žalobce, jejíž zjišťování by bylo v tomto řízení nadbytečné. Na tomto místě soud pro úplnost směrem k žalobci uvádí, že všechny výše učiněné závěry vyslovené Krajským soudem v Ústí nad Labem v obdobné věci po vydání usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 1 Afs 76/2013, bezvýhradně aproboval v rámci své rozhodovací činnosti i Nejvyšší správní soud (k tomu srov. např. jeho rozsudek ze dne 21. 5. 2014, č. j. 2 Afs 73/2014 – 36, který je dostupný na www.nssoud.cz) a rovněž i Ústavní soud (např. v jeho usnesení ze dne 12. 11. 2014, sp. zn. I. ÚS 2483/14). Dle soudu z uvedeného jednoznačně vyplývá, že ani samotný Ústavní soud neshledal rozpor mezi závěry obsaženými ve výše uvedeném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a svým nálezem ze dne 15. 5. 2012 sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Výslovně se k závěrům obsaženým v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 1 Afs 76/2013, Ústavní soud vyjádřil se svým nálezem vyhlášeném dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, kde uvedl, že stejně jako Nejvyšší správní soud ve výše citovaném usnesení rozšířeného senátu dospěl k závěru, že v řízení o stížnosti na postup plátce daně podle ustanovení § 237 daňového řádu může správce daně přezkoumat postup plátce daně pouze z hlediska dodržení zákonných ustanovení. V případě solárního odvodu podle ustanovení § 7a zákona o podpoře proto může správce daně jen posoudit, zda při jeho srážce byla dodržena ustanovení zákona o podpoře. V tomto řízení není dle Ústavního soudu proto dán procesní prostor pro zvážení toho, zda tento odvod vůči plátcovi daně nevyvolává tzv. rdousící efekt.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení: 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). Případně-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 Ústí nad Labem dne 21. září 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová