



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 **žalobkyně: Frost Energy, spol. s r. o.**, se sídlem v Dolních Jirčanech, ul. Jesenická č. p. 619, PSČ 252 44, IČ: 289 49 501, zastoupeného Mgr. Tomášem Uherkem, advokátem se sídlem v Praze 9, ul. Jandova č. p. 8, PSČ 190 00, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 31, PSČ 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2013, č. j. 15563/13/5000-14203-711413,

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 :

Žalobkyně se žalobou podanou u zdejšího soudu v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství dne 5. 6. 2013, č. j. 15563/13/5000-14203-711413, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 10. 2012, č. j. 185482/12/178913507710, jimiž bylo rozhodováno o stížnosti 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 žalobkyně domáhala i zrušení výše uvedeného rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně o stížnosti žalobkyně a požadovala, aby soud uložil žalované straně uhradit jí náklady předmětného soudního řízení.

Žalobkyně v podané žalobě nejprve zrekapitulovala průběh daňového řízení a k věci uvedla, že žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející rozhodnutí jsou zjevně

nesprávná a nezákonná za situace, kdy žalovaný považuje postup plátce, jenž je v rozporu s ústavním pořádkem, za bezvadný.

V návaznosti na právě uvedené žalobkyně namítla, že právní úprava solárního odvodu je nepřipustně retroaktivní a tudíž neústavní, přestože je žalobkyni znám náleze Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 a právní názory v něm uvedené. Novela č. 402/2010 Sb. zákona o podpoře, která nabyla účinnosti 1. 1. 2011, má a bude mít pro žalobkyni likvidační účinky, jelikož ta nebude schopna dostát všem průběžně plněným závazkům, které byly nastaveny již před účinností dotyčné novely. Zákon o podpoře přitom nabyl účinnosti již dne 1. 8. 2005 a v původním znění neobsahoval ust. § 7a až 7i, tj. ustanovení o povinnosti hradit solární odvod. Povinnost odvést solární odvod tak byla do zákona o podpoře vložena až později, avšak rovněž i s účinností pro zařízení uvedená do provozu před novelou č. 402/2010 Sb., což je právě případ žalobkyně a což považuje žalobkyně za nepřipustné.

Dále žalobkyně namítla, že považuje za diskriminační, pokud zákonodárce zákonem o podpoře zaručil garanci patnáctileté doby návratnosti investic a garanci výše výnosů za jednotku elektřiny z obnovitelných zdrojů a tím motivoval žalobkyni k podnikatelské činnosti v oblasti výroby energie z obnovitelných zdrojů, aby následně změnil nastavené podmínky pro podnikatelskou činnost v daném odvětví a ohrozil tak samotnou existenci žalobkyně. Závěry z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. 17/11 přitom nelze paušalizovat, když Ústavní soud konstatoval, že nemůže být schopen jednoznačně dospět k závěru, že v každém jednotlivém případě jsou po zavedení odvodu a dalších stěžovateli napadených opatření tyto zákonné záruky naplněny. Ústavní soud dále v tomto nálezu přímo nabádá orgány státní správy a soudy, aby činily vše potřebné pro spravedlivá řešení jednotlivých případů solárního odvodu a zajištění mechanismu, který umožní individuální přístup k výrobcům elektřiny z obnovitelných zdrojů, když dovodil, že nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační v podobě tzv. rdousícího efektu či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Žalobkyně jako podnikatelský subjekt měla legitimní očekávání dosažení určitého užívání vlastnického práva, tedy majetkového zájmu spadající pod ochranu čl. 11 odst. 1 Listiny i odpovídající ustálené judikatuře Evropského soudu pro lidská práva. Výše uvedený princip dle žalobkyně zajišťuje ochranu majetku, který zatím nebyl do vlastnictví nabyt, ale je zde důvodné a právně založitelné reálné očekávání jeho nabytí. Majetek žalobkyně přitom zahrnuje veškeré majetkové hodnoty, včetně závazků.

Žalobkyně trvá na tom, že nemohla i přes důkladné zvážení veškerých podnikatelských rizik předvídat restriktivní zásahy zákonodárce. Žalobkyně byla nucena v důsledku solárního odvodu doplnit chybějící finance ze svého provozního hospodářského výsledku, aby minimalizovala ztráty. Za této situace jí fotovoltaická elektrárna nejenže nepřináší zisk, nýbrž znamená naopak často ohrožení i pro soukromý majetek jejího provozovatele. Solární odvod má na žalobkyni drtivý finanční dopad ohrožující její samotnou existenci. U žalobkyně, která je zatížena splátkami bankovního úvěru s vysokými úroky, totiž dochází k omezení jejího vlastnického práva v takové intenzitě, kterou lze označit za rdousící efekt, když nyní je již patrné, že návratnost investic žalobkyně překročí zákonem o podpoře garantovanou hranici patnácti let. Ostatně stejné závěry vyplývají i z analýzy ČVUT zpracované pro Energetický regulační úřad (dále jen „ERÚ“), které uvádějí jako reálnou dobu návratu investic horizont sedmnácti až dvaceti let v závislosti na velikosti příslušného zařízení vyrábějící elektřinu ze

slunečního záření uvedených do provozu v roce 2010, přičemž u zařízení uvedených do provozu v roce 2009 je investice dokonce nenávratná. Dle žalobkyně tak dochází k porušení samotného základního kritéria pro zavedení odvodu, tj. patnáctileté doby návratnosti žalobkyní vložených investic vložených do fotovoltaické elektrárny. V této souvislosti žalobkyně navrhla, aby si soud vyžádal výše zmíněnou analýzu ČVUT zpracovanou pro ERÚ.

Žalobkyně je přesvědčena, že orgány státní správy a soudy by měly brát v úvahu nově nastavené podnikatelské podmínky žalobkyně zatížené do značné míry vysokým bankovním úvěrem. Orgány státní správy a soudy musejí dle žalobkyně nadále zkoumat zachování rovnováhy mezi vstupy a výnosy nastaveným původním zněním zákona o podpoře, která byla vyjádřena patnáctiletou návratností investice a pevně danou výší výnosů za jednotku elektřiny při podpoře výkupními cenami po dobu patnácti let počítané od uvedení zařízení do provozu. Ústavní soud přitom v nálezu sp. zn. Pl. 17/11 uvedl, že považuje za nezbytné vykládat právní řád takovým způsobem, který by eventuálním likvidačním účinkům solárního odvodu dle ust. § 7a a násl. zákona o podpoře mohl předejít.

Závěrem žalobkyně uvedla, že s ohledem na výše uvedené skutečnosti považuje za neakceptovatelný postup plátce, který aplikuje ustanovení o solárním odvodu, když ta jsou ve zjevném rozporu se zásadami daňového práva, jelikož jsou diskriminační, mají likvidační dopady na žalobkyni apod. Postup plátce a rozhodnutí správce daně a žalovaného jsou v rozporu s ústavním pořádkem a jsou tedy nesprávné a nezákonné. U žalobkyně došlo k porušení zásady rovnosti před zákonem dle čl. 1 a čl. 3 Listiny, dále práva vlastnit majetek a ochrany pokojného užívání majetku dle čl. 1 Dodatkového protokolu k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a svobod, dále k porušení podmínek pro omezení základních práv a svobod dle čl. 4 Listiny, dále k porušení svobody podnikání garantované čl. 26 Listiny a také k porušení ustanovení o základních náležitostech demokratického a právního státu dle čl. 9 Ústavy.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

K věci uvedl, že žalobkyní namítaný rozpor institutu solárního odvodu s ústavněprávními principy mu nepřísluší posuzovat, protože je pouze v kompetenci Ústavního soudu posoudit zákonnost a ústavnost vydaných právních norem. Žalovaný je přitom přesvědčen, že vydané zákonné normy, které prošly standardním legislativním procesem, jsou platné a orgány Finanční správy České republiky, již jsou žalovaný a správce daně součástí, se těmito normami musí v meritu věci řídit.

Dále žalovaný uvedl, že otázku protiústavnosti odvodu již Ústavní soud posoudil, a to v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. 17/11, kdy dospěl k závěru, že zavedením solárního odvodu sice došlo ke snížení faktické podpory poskytované provozovatelům fotovoltaických elektráren, avšak nejednalo se o zásah, který by ve svém důsledku znamenal porušení ústavně zaručených práv dotčených subjektů, ať již se jedná o právo vlastnické či svobodu podnikání, případně nerespektování základních náležitostí demokratického a právního státu.

Vedle toho žalovaný poznamenal, že podle ust. § 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), je povinností správce daně postupovat při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. V tomto případě solární odvod upravuje zákon o podpoře, přičemž správce daně postupoval v souladu se základními zásadami správy

daní, kdy dle ust. § 237 daňového řádu přezkoumal, zda plátce srazil odvod v zákonem stanovené výši a odvedl jej v zákonném termínu svému místně příslušnému správci daně. Správce daně v postupu plátce neshledal žádné pochybení, na základě čehož stížnost žalobkyně zamítl, což posléze potvrdil i žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. Plátce svým postupem neporušil žádné právní předpisy, když naopak ke svému postupu byl přímo ze zákona zavázán, když již Ústavní soud judikoval, že takovýto postup není v rozporu s ústavním pořádkem. Na podporu svého přesvědčení o správném postupu plátce a potažmo správce daně pak žalovaný poukázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soud v podobě např. rozsudků sp. zn. 1 Afs 80/2012 a sp. zn. 1 Afs 81/2012, v níž Nejvyšší správní soud vyslovil shodný názor jako žalovaný, a tedy že ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře ukládá povinnosti a pravomoci pouze ERÚ a nikoliv správci daně.

Závěrem žalovaný uvedl, že i kdyby se žalobkyni podařilo prokázat likvidační efekt solárního odvodu, tak by to nemělo bez dalšího za následek zrušení solárního odvodu pro neústavnost či pro nezákonnost a popř. vyplacení solárního odvodu jako přeplatku. Takovýto postup by založil nerovnost v právech mezi daňovými subjekty, která je v demokratickém právním státě nepřijatelná.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť právní zástupce žalobkyně ani žalovaný se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřili.

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.

Žalobkyně ve své žalobě zpochybňuje samotnou ústavnost odvodu, a to z důvodu tvrzeného porušení zákazu retroaktivity, legitimního očekávání, neústavního procesu přijetí zákona č. 402/2010 Sb. (popř. zákona č. 346/2010 Sb.), kterým byl zaveden s účinností od 1. 1. 2011 uvedený odvod, dále pro porušení principu rovnosti a nediskriminace, principu proporcionality a porušení zásad berního práva.

V návaznosti na právě uvedené soud uvádí, že předmětný odvod byl zaveden do zákona o podpoře novelou č. 402/2010 Sb., a jeho právní úprava zní:

Podle ust. § 7a zákona o podpoře je předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) elektřina vyrobená ze slunečního 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.

Podle ust. § 7b odst. 1 a 2 zákona o podpoře poplatníkem odvodu je výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření. Plátcem odvodu je provozovatel přenosové soustavy nebo provozovatel regionální distribuční soustavy.

Podle ust. § 7c zákona o podpoře základem odvodu je částka bez daně z přidané hodnoty hrazená plátcem odvodu formou výkupní ceny nebo zeleného bonusu poplatníkovi odvodu za elektřinu ze slunečního záření vyrobenou v odvodovém období.

Podle ust. § 7e zákona o podpoře sazba odvodu ze základu odvodu činí v případě hrazení formou a) výkupní ceny 26 %, b) zeleného bonusu 28 %.

Podle ust. § 7f zákona o podpoře odvodovým obdobím je kalendářní měsíc.

Podle ust. § 7g odst. 1 a 2 zákona o podpoře plátce odvodu je povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu. Plátce odvodu je povinen odvést odvod ze základu odvodu do 25 dnů po skončení odvodového období; ve stejné lhůtě je povinen podat vyúčtování odvodu.

Podle ust. § 7h odst. 1 a 2 zákona o podpoře správu odvodu vykonávají územní finanční orgány. Při správě odvodu se postupuje podle daňového řádu.

Podle ust. § 7i zákona o podpoře odvod je příjmem státního rozpočtu.

Soud považuje v dané souvislosti za nutné odkázat i na ust. § 6 odst. 1 až 4 zákona o podpoře, které stanoví, že:

1) Úřad (Energetický regulační úřad – pozn. soudu) stanoví vždy na kalendářní rok dopředu výkupní ceny za elektřinu z obnovitelných zdrojů (dále jen "výkupní ceny") samostatně pro jednotlivé druhy obnovitelných zdrojů a zelené bonusy tak, aby

a) byly vytvořeny podmínky pro naplnění indikativního cíle podílu výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů na hrubé spotřebě elektřiny ve výši 8 % v roce 2010 a

b) pro zařízení uvedená do provozu

1. po dni nabytí účinnosti tohoto zákona bylo při podpoře výkupními cenami dosaženo patnáctileté doby návratnosti investic za podmínky splnění technických a ekonomických parametrů, kterými jsou zejména náklady na instalovanou jednotku výkonu, účinnost využití primárního obsahu energie v obnovitelném zdroji a doba využití zařízení a které jsou stanoveny prováděcím právním předpisem,

2. po dni nabytí účinnosti tohoto zákona zůstala zachována výše výnosů za jednotku elektřiny z obnovitelných zdrojů při podpoře výkupními cenami po dobu 15 let od roku uvedení zařízení do provozu jako minimální se zohledněním indexu cen průmyslových výrobců; za uvedení zařízení do provozu se považuje též ukončení rekonstrukce technologické části stávajícího zařízení, změna paliva, nebo ukončení modernizace, zvyšující technickou a ekologickou úroveň stávajícího zařízení,

3. před dnem nabytí účinnosti tohoto zákona byla po dobu 15 let zachována minimální výše výkupních cen stanovených pro rok 2005 podle dosavadních právních předpisů se zohledněním indexu cen průmyslových výrobců.

2) Při stanovení výše zelených bonusů Úřad přihlíží též k zvýšené míře rizika uplatnění elektřiny z obnovitelných zdrojů na trhu s elektřinou.

3) Při stanovení výkupních cen a zelených bonusů Úřad vychází z odlišných nákladů na pořízení, připojení a provoz jednotlivých druhů zařízení včetně jejich časového vývoje.

4) Výkupní ceny stanovené Úřadem pro následující kalendářní rok nesmí být nižší než 95 % hodnoty výkupních cen platných v roce, v němž se o novém stanovení rozhoduje. Ustanovení věty první se nepoužije pro stanovení výkupních cen pro následující kalendářní rok pro ty druhy obnovitelných zdrojů, u kterých je v roce, v němž se o novém stanovení výkupních cen rozhoduje, dosaženo návratnosti investic kratší než 11 let; Úřad při stanovení výkupních cen postupuje podle odstavců 1 až 3.

V daném případě je nutno konstatovat, že ústavností odvodu zakotveného v ust. § 7a až § 7i zákona o podpoře se zabýval v řízení o abstraktní kontrole norem Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, www.usoud.cz, a to přímo z pohledu tvrzení žalobkyně, jak byly shora uvedeny a jak bude rozebráno dále. 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, které jsou dostupné na www.usoud.cz).

Ústavní soud ve svém nálezu Pl. ÚS 17/11 (odst. 48, 56, 71, 85) k námitce porušení zákazu retroaktivity, principu legitimního očekávání a právní jistoty při zavedení odvodu uvedl, že *„ustanovení § 7a až 7i napadeného zákona působí v zásadě účinky nepravé retroaktivity, neboť v jejich důsledku do budoucna dochází právě o částku představovanou výší odvodu ke snížení podpory výrobcům, jimž patnáctiletá doba garancí dle § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. počala plynout před účinností zákona č. 402/2010 Sb.... Ačkoliv je totiž nepravá retroaktivita zásadně přípustná, nelze apriorně vyloučit, že s ohledem na princip právní jistoty a ochrany důvěry v právo převáží zájem jednotlivce na dalším trvání existující právní úpravy nad zákonodárcem vyjádřeným veřejným zájmem na její změně. Ústavní soud musel tedy posoudit, zda na straně dotčených provozovatelů FVE není dán takový ústavně relevantní zájem na zachování dosavadní zákonem stanovené ceny za elektřinu z obnovitelných zdrojů a zelených bonusů bez jejího dalšího krácení odvodem, jenž by při vzájemném poměrování převážil nad veřejným zájmem na jejím snížení. Takovýto zájem provozovatelů FVE v dané věci Ústavní soud z níže uvedených důvodů neshledal.... Ústavní soud tedy přisvědčil závěru, že důsledkem přijetí navrhovateli napadených částí zákona č. 402/2010 Sb. je z pohledu investorů, kteří uvedli zařízení do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010, toliko dočasné ovlivnění míry zisku způsobené zvýšením nákladů o nově zavedenou povinnost odvodu a z toho plynoucí prodloužení doby návratnosti jejich investice. Systém podpory a principy stanovování regulovaných cen, upravené zákonem č. 180/2005 Sb., však investorům i nadále zaručují takové podmínky, aby dosáhli prosté doby návratnosti investice 15 let. Změna se tak ve vztahu k době návratnosti promítá pouze do toho, že její dosažení bude uskutečněno v delším (avšak zákonem zachovaném) časovém horizontu,*

než výrobci elektřiny z OZE očekávali. Tento faktický důsledek je ale z hlediska principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo nezbytné postavit naroveň situaci pouhého spoléhání se na to, že státní podpora využití obnovitelných zdrojů energie nebude do budoucna změněna. Takovéto důvěře ale z ústavního hlediska ochranu přiznat nelze (srovnej nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 160). S ohledem na tytéž výpočty předložené Energetickým regulačním úřadem je zřejmé, že otázku nejen prosté návratnosti investice (ve smyslu zákonných garancí), ale i další otázku přiměřeného zisku z podnikání na regulovaném trhu je nutno vztahovat k celkovému období předpokládané dvacetileté životnosti fotovoltaických panelů.... Ústavní soud má v nyní projednávané věci za to, že volba zákonných opatření směřujících k omezení státní podpory výroby energie ze slunečního záření je za podmínek zachování garancí v rukou zákonodárce. Princip právní jistoty totiž nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, ta podléhá mimo jiné sociálně-ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu.“

Ústavní soud tak dospěl k závěru, že byly splněny podmínky pro aplikaci nepravé retroaktivity, neboť odvod byl stanoven tak, aby byla nadále zaručena návratnost vložených investic, která je garantována zákonem o podpoře.

Dále Ústavní soud konstatoval, že k přijetí a vydání právních předpisů, které byly předmětem přezkumu, došlo v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem, včetně novely č. 402/2010 Sb. a č. 346/2010 Sb. (viz odst. 39 nálezu ÚS Pl. ÚS 17/11).

Ústavní soud se zabýval rovněž otázkou porušení principu rovnosti a nediskriminace. K této problematice se ústavní soud vyslovil v odst. č. 74-76 citovaného nálezu. Zejména uvedl: „*Určitá zákonná úprava, jež zvýhodňuje jednu skupinu či kategorii osob oproti jiným, nemůže tedy být sama o sobě bez dalšího označena za porušení principu rovnosti. Zákonodárce má určitý prostor k úvaze, zda takové preferenční zacházení zakotví. Musí přitom dbát o to, aby zvýhodňující přístup byl založen na objektivních a rozumných důvodech (legitimní cíl zákonodárce) a aby mezi tímto cílem a prostředky k jeho dosažení (právní výhody) existoval vztah přiměřenosti (viz např. rozsudky Evropského soudu pro lidská práva ve věcech Abdulaziz, Cabales a Balkandali z r. 1985, § 72; Lithgow z r. 1986, § 177 a Inze z r. 1987, § 41). V oblasti občanských a politických práv a svobod, již imanentně charakterizuje povinnost státu zdržet se zásahů do nich, existuje pro preferenční (tedy svou podstatou aktivní) zacházení s některými subjekty obecně jen minimální prostor. Naproti tomu v oblasti práv hospodářských, sociálních, kulturních a menšinových, v nichž je stát začasté povinován k aktivním zásahům, jež mají odstranit křiklavé aspekty nerovnosti mezi různými skupinami složitě sociálně, kulturně, profesně či jinak rozvrstvené společnosti, disponuje zákonodárce logicky mnohem větším prostorem k uplatnění své představy o přípustných mezích faktické nerovnosti uvnitř ní. Volí proto preferenční zacházení mnohem častěji. V této souvislosti odkazuje Ústavní soud na vyjádření Energetického regulačního úřadu, který konstatoval, že na základě v rozhodné době platné právní úpravy nemohl reagovat na situaci, kdy došlo k výraznému meziročnímu poklesu měrných investičních nákladů na zřizování těchto zdrojů v důsledku snížení cen fotovoltaických panelů o více než 40 % v roce 2009 odpovídajícím snížením výkupní ceny elektřiny z těchto zdrojů, neboť na základě zákona č. 180/2005 Sb. byl oprávněn meziročně snížit výkupní cenu elektřiny pro nové zdroje pouze o 5 %. Díky tomu došlo k velmi významnému zvýhodnění nově budovaných fotovoltaických elektráren oproti ostatním druhům obnovitelných zdrojů, u kterých byla podpora stanovena optimálně. Ústavní*

soud ve světle výše uvedeného dospěl k závěru, že pokud zákonodárce na základě kalkulací, z nichž vyplývají snížené investiční náklady FVE v letech 2009 a 2010, přistoupil k zavedení nového právního institutu – odvodu – pouze ve vztahu k okruhu výrobců solární energie, a to pouze těch, jejichž výroby byly uvedeny do provozu od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010, nelze než mít takové kritérium za racionální a ústavně souladné.“

Ústavní soud dále dospěl k závěru, že není v daném případě na místě poměřovat dotčenou právní úpravu testem proporcionality (viz odst. 77 nálezu ÚS Pl. ÚS 17/11): „*V nyní projednávané věci nespátřuje Ústavní soud jako dominantní problém kolizi dvou či více základních práv či ústavně chráněných hodnot, nýbrž zpochybnění ústavnosti zákona, který nepůsobí zásah do ústavně zaručených práv a svobod, ale ve svém důsledku působí snížení státní podpory předpokládané zákonem dřívějším. Nelze přitom přisvědčit návrhovateli, že by takto zákonem nastavená výše podpory do budoucna vylučovala jakékoli nově zákonem stanovené daňové zatížení (regulaci). Takový požadavek na neměnnost právní úpravy nemá oporu v platné právní úpravě, přičemž jak Ústavní soud výše konstatoval, jedná se v kontextu specifických podmínek nyní projednávané věci o opatření s účinky toliko nepravé retroaktivity.“*

Soud má za to, že lze z výše uvedeného nálezu vycházet i při posuzování tvrzeného porušení zásad berního práva, neboť i v těchto konotacích Ústavní soud uvažoval, když se zabýval shora uvedenými problémy. Dále lze v tomto směru odkázat na úvahy Ústavního soudu, zda nedošlo k porušení zákazu svévole či diskriminace nebo k porušení principu rovnosti (srov. odst. 73 až 76 nálezu ÚS Pl. ÚS 17/11). Krajský soud se se závěry Ústavního soudu ztotožňuje a neshledává v případě žalobkyně, že by odvod byl v rozporu se zásadou daňové spravedlnosti nebo že by měl být odvod považován za sankci za její ekonomickou činnost a obecně s ohledem na shora uvedené závěry Ústavního soudu zároveň soud neshledal, že by odvod měl likvidační charakter.

Nelze však v tomto směru pominout stanovisko Ústavního soudu spočívající v nutnosti individuálního posouzení každého případu (viz odst. 86 a 88 nálezu ÚS Pl. ÚS 17/11): „*Ústavní soud na tomto místě zdůrazňuje, že při abstraktním přezkumu ústavnosti není schopen objektivně prokázat nebo hypoteticky vymodelovat všechny myslitelné situace, které napadená ustanovení v individuálním případě mohou vyvolat. Předmětem posouzení tedy nyní nemohou být ani specifické případy jednotlivých výrobců, u nichž s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem, s přihlédnutím k míře podnikatelského a ekonomického rizika může Ústavní soud své posouzení upřesnit v budoucnu [srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 9/07, bod 54 (viz výše)]. Ústavní soud považuje za samozřejmé a určující pro nalézání práva, že vždy je nezbytné vycházet z individuálních rozměrů každého jednotlivého případu, které jsou založeny na zjištěných skutkových okolnostech. Mnohé případy a jejich specifické okolnosti mohou být značně komplikované a netypické; to však nevyvazuje obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složité. Zjevně nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační („rdousící efekt“) či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny – tedy protiústavně. Zde bude nutno hodnotit jak dodržení garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. v jejich dlouhodobém (patnáctiletém) trvání, tak okamžité (průběžné) účinky napadených ustanovení, aby byl v takovém výjimečném případě vzniklý nárok ochráněn.“*

Soud má za to, že je nutno shora uvedený právní názor Ústavního soudu číst v kontextu s celým textem nálezu a právní úpravou nejen odvodu, ale i správního soudnictví, které společně vytváří právní rámec nejen pro možnost uplatnění žalobních tvrzení každého jednotlivého poplatníka odvodu před soudem, ale zároveň určují, za jakých podmínek může být žaloba úspěšná.

Na tomto místě je třeba poukázat na roli správního soudnictví při přezkumu rozhodnutí správních orgánů [viz § 4 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Správní soudnictví je ovládáno zásadou subsidiarity a minimalizace zásahů soudů do správního řízení. Úkolem soudu není nahradit správní orgán v jeho odborné dozorové kompetenci ani nahradit správní uvážení uvážením soudním, ale naopak posoudit, zda se správní orgán v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, resp. zda řádně a úplně zjistil skutkový stav, a zda tam, kde se jeho rozhodnutí opíralo o správní uvážení, nedošlo k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem. Správní soudy jsou soudy přezkumnými, a nemohou proto nahradit neexistující úvahy správních orgánů (srov. rozsudky NSS ze dne 18. 12. 2003, sp. zn. 5 A 139/2002; ze dne 12. 5. 2005, sp. zn. 2 Afs 98/2004; a ze dne 31. 3. 2011, sp. zn. 9 Afs 81/2010, které jsou dostupné na www.nssoud.cz).

S uvedenými principy souvisí i neprovedení důkazu soudem ve věci daní s tím, že jej mohl a měl navrhnout daňový subjekt již v daňovém řízení. Koncepce daňového řádu je totiž založena na součinnosti daňového subjektu. Důkazní prostředky může daňový subjekt navrhnout jak v řízení o stížnosti na postup plátce daně, tak i v odvolání (§ 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže, a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, sp. zn. 2 Afs 35/2009, rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. 5 Afs 44/2008, rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004, nebo rozsudek KS Ústí nad Labem ze dne 7. 2. 2003, sp. zn. 15 Ca 609/2000, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 551/2005, a také na www.nssoud.cz spolu s ostatními citovanými rozsudky).

Z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 vyplývá, že v obecné rovině byl po zavedení odvodu zachován poměr nákladů na pořízení fotovoltaické elektrárny a očekávaných výnosů, a to vzhledem k tomu, že došlo nejen ke zvýšení daňové zátěže daňových subjektů zavedením odvodu, mezi které patří i žalobkyně, ale zároveň se v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010 snížily pořizovací náklady na fotovoltaickou elektrárnu, v důsledku čehož zůstala zachována podpora využití obnovitelných zdrojů (srov. odst. 68 nálezu). K úspěchu žaloby tak musí být mimo jiné prokázáno, že v případě žalobkyně se jedná o takové konkrétní, specifické a výjimečné okolnosti, které vybočují z obecně nastavených garancí a situace většiny poplatníků odvodu, neboť situací většiny poplatníků odvodu, tedy obecným nastavením odvodu, se již Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 zabýval, přičemž poukázal na možnost, jak omezit bezprostřední dopady odvodu, neboť ty, na rozdíl od restrikcí v budoucnu, daňové subjekty předvídat nemohly (viz odst. 89).

Jak dále vyplývá z uvedeného nálezu Ústavního soudu (odst. 88), je nutno při individuálním posouzení každého případu vzít v úvahu i určitou míru podnikatelského a ekonomického rizika výroby elektřiny ve fotovoltaické elektrárně, která je bezpochyby podnikáním. Ne u každého poplatníka odvodu, který se po zavedení odvodu ocitl ve ztrátě či v dočasné neschopnosti dostát svým závazkům, musí být primární příčinou zavedení odvodu. V každém jednotlivém případě je nutno zohlednit i povinnost každého podnikatele nastavit své *cash flow* tak, aby se mohl vyrovnat se změnami podmínek na trhu, neboť jak plyne z nálezu Ústavního soudu, nelze spoléhat na to, že výši poskytované podpory zákonodárce v průběhu času nepřehodnotí, stejně jako je nutno počítat se změnami výkupní ceny elektřiny (srov. § 6 zákona o podpoře).

K tomu, aby žalobkyně mohla před soudem úspěšně uplatnit své námitky spočívající v tom, že bylo některé z ustanovení právní úpravy odvodu na ní aplikováno nezákonně či protiústavně, musí dát správci daně, potažmo odvolacímu orgánu, možnost zabývat se jeho situací a tvrzeními, které je povinen i řádně doložit. Žalobkyně tak musí s ohledem na specifika daňového řízení, neboť odvod je daní ve smyslu daňového řádu [srov. ust. § 7h odst. 2 zákona o podpoře, § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu] již ve stížnosti na postup plátce daně podle § 237 odst. 3 daňového řádu, potažmo v řízení o odvolání podle § 109 a násl. daňového řádu [srov. zejm. § 112 odst. 1 písm. e), § 115 odst. 2 daňového řádu], prokázat, že se v jejím konkrétním a specifickém případě jedná o likvidační efekt („rdousící efekt“) odvodu ve smyslu závěrů Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Žalobkyně nemůže v tomto směru ponechávat dokazování těchto skutečností až na řízení před soudem. Z ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. totiž vyplývá, že soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. S ohledem na výše uvedený zúžený rozsah dokazování v daňových věcech před soudem, je nutno uvést, že i v případě uplatnění nových námitek před soudem spočívajících v likvidačním efektu odvodu, hodnotí soud skutkový a právní stav, jaký byl v řízení před žalovaným, v daném případě Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem. Nemůže tak jít k tíži správního orgánu, jehož postup soud přezkoumává, že v daném případě nebyl seznámen se všemi relevantními skutečnostmi a důkazy ze strany daňového subjektu.

Tyto podmínky se uplatní i na daňová řízení ukončená před vydáním nálezu Pl. ÚS 17/11, neboť Ústavní soud svým výkladem nezměnil právní úpravu odvodu, ale pouze uvedl jednu z již dříve existujících a možných interpretačních variant. Ústavní soud deklaroval tuto interpretaci právní úpravy odvodu ze svého autoritativního postavení jako ústavně konformní, přičemž ani nevyloučil možné interpretační a aplikační odchylky od jím obecně uvedeného postupu. Kdyby bylo možné použít právní závěry Ústavního soudu až od vyhlášení jeho nálezu, nemohla by být konstatována protiústavnost v případech, které vyhlášení nálezu Ústavního soudu předcházely. Z tohoto důvodu mohly daňové subjekty namítat likvidační efekt odvodu i v případech před vyhlášením nálezu Pl. ÚS 17/11.

Ze správního spisu postoupeného žalovaným vyplývá, že žalobkyně nejprve požádala o vysvětlení plátce daně podle ust. § 237 odst. 1 daňového řádu, v němž odkázala na uzavřenou smlouvu o podpoře výroby elektřiny a na vyfakturované množství dodané energie. Žádala zároveň vysvětlení, proč jí nebyla celá faktura proplacena, přičemž uvedla, že neakceptuje odkaz na postup podle ust. § 7a zákona o podpoře, když toto ustanovení a následující ustanovení považuje přes znalost nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, za nepřipustně diskriminační, v rozporu se zásadami daňového práva, retroaktivní a tudíž neústavní a neaplikovatelná, a nekonkrétně uvedla, že pro ni bude mít

likvidační účinky díky rdousícímu efektu solárního odvodu, když nedokáže své bankovní úvěry pořízené na výstavbu fotovoltaické elektrárny z nynějších nižších zisků řádně splácet. Žalobkyně následně ve svých stížnostech na postup plátce daně opětovně pouze uvedla, že považuje za neakceptovatelný postup plátce daně podle novelizovaného zákona o podpoře, který přes znalost nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, považuje za nepřipustný, neboť novelizovaný zákon o podpoře je nepřipustně diskriminační, v rozporu se zásadami daňového práva, retroaktivní a tudíž neústavní a neaplikovatelný, a nekonkrétně uvedla, že pro ni bude mít likvidační účinky díky rdousícímu efektu solárního odvodu, když nedokáže své bankovní úvěry pořízené na výstavbu fotovoltaické elektrárny z nynějších nižších zisků řádně splácet. Žalobkyně ve svém odvolání proti rozhodnutí správce daně o její stížnosti, o níž rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, opět napadla protiústavnost solárního odvodu, a to opětovně z důvodu, že přes znalost nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, považuje tento solární odvod zavedený novelou č. 402/2010 Sb. za nepřipustně diskriminační, v rozporu se zásadami daňového práva, retroaktivní a tudíž neústavní a neaplikovatelný, a nekonkrétně uvedla, že pro ni bude mít likvidační účinky díky rdousícímu efektu solárního odvodu, když nedokáže své bankovní úvěry pořízené na výstavbu fotovoltaické elektrárny z nynějších nižších zisků řádně splácet.

Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu. Ačkoliv výběrem odvodu je v daném případě pověřen plátce daně (§ 7g zákona o podpoře), nezbavuje to daňový subjekt (poplatníka odvodu) povinnosti tvrdit a prokázat skutečnosti, které považuje za podstatné pro stanovení a výběr odvodu.

Žalobkyně ani v jednom svém podání vůči správním orgánům neuvedla žádná konkrétní tvrzení nebo důkazy, které by se vztahovaly k jejímu konkrétnímu specifickému případu, z nichž by bylo možno dovodit, že některé z ustanovení právní úpravy odvodu bylo aplikováno takovým způsobem, že to mělo likvidační povahu a že se v daném případě jedná o situaci natolik odlišnou od většiny poplatníků odvodu, že je nutno interpretovat a aplikovat některá ustanovení daňového práva jinak, než je tomu u ostatních poplatníků. Z tohoto důvodu musí soud konstatovat, že žalobkyně neunesla před správcem daně a žalovaným své břemeno tvrzení a břemeno důkazní, a tak soud musí uzavřít, že žalovaný i správce daně ve svém postupu při správě odvodu nepochybili, neboť jim nebylo ani nemohlo být nic známo o případné specifické situaci žalobkyně.

S ohledem na výše uvedené soud nepřikročil v souladu s ust. § 52 s. ř. s. k dokazování, tím, že by si vyžádal žalobkyní zmiňovanou analýzu ČVUT zpracovanou pro ERÚ, jak navrhovala žalobkyně, neboť své důkazní břemeno má primárně plnit daňový subjekt v důkazním řízení, které vede správce daně.

Dále soud poukazuje na skutečnost, že se v daném případě jedná o periodicky se opakující odvod (v daném případě s měsíční periodicitou). V případě, že by přímý odvod plátcem daně měl pro žalobkyni takové následky, že by odvod zasahoval její samotnou majetkovou podstatu, mohla se obrátit na plátce daně s žádostí, aby neprováděl odvod sám,

ale vyhotovil jí platební výměr a při následné platbě odvodu daňovým orgánů mohla žalobkyně uplatnit žádost o prominutí daně či rozložení odvodu na splátky apod.

Pro úplnost soud konstatuje, že dle jeho názoru veškeré výše uvedené závěry plně korespondují i se závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 80/2012 - 40, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval problematikou odvodu z elektřiny ze slunečního záření a který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2808/2013 a také na www.nssoud.cz, a také se závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013, č. j. 7 Afs 9/2013 – 25, který je dostupný na www.nssoud.cz.

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 žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly a ani je nepožadoval.

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 6. listopadu 2013

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

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová