



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: FeMoS s.r.o.**, IČ 25968718, se sídlem Nízká Srbská 29, Machov, 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: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, 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 5. 4. 2012, č. j. 3813/12-1200-501482,

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 své právní zástupkyně domáhala zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 5. 4. 2012, č. j. 3813/12-1200-501482, kterým byla zamítnuta její odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Děčíně ze dne 10. 8. 2011, č. j. 149950/11/178913501506, ze dne 14. 9. 2011, č. j. 159801/11/178913501506, ze dne 12. 10. 2011, č. j. 167356/11/178913501506, ze dne 15. 11. 2011, č. j. 182382/11/178913501506, a ze dne 8. 12. 2011, č. j. 189421/11/178913501506, 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 žalobkyně domáhala i zrušení 16 výše uvedených rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně o stížnostech žalobkyně a požadovala, aby soud uložil žalované straně uhradit jí 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 se 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 se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bez dalšího stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

Žalobkyně v podané žalobě nejprve zrekapitulovala průběh daňového řízení a k věci uvedla, že odvod zakotvený ust. § 7a a násl. zákona o podpoře protiústavně a v rozporu se základními zásadami daňového práva zasahuje do jejích práv. Základním důvodem protiústavnosti odvodu je porušení principů právní jistoty, zákazu retroaktivity, legitimního očekávání a proporcionality. Žalobkyně přitom akcentovala s odkazem na čl. 95 odst. 1 Ústavy povinnost obecných soudů průběžně v průběhu rozhodovací činnosti činit závěry o souladu aplikovaného zákona s ústavním pořádkem. Zdůraznila rovněž povinnost soudů v případě, že dojdou k závěru, že aplikovaný předpis je protiústavní, předložit takový právní předpis Ústavnímu soudu k posouzení.

Dále se žalobkyně blíže vyjádřila i k porušení principu zákazu retroaktivity. Prává retroaktivita právních předpisů je právní teorií i praxí všeobecně považována za nepřípustnou. V této souvislosti odkázala žalobkyně 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. Žalobkyně 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 novelu 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. Dle žalobkyně novela zákona, která zavedla solární odvod vymezený citovaným ust. § 7a, takto modifikovala právní nárok vzniklý před její účinností. Není přitom podstatné, že sporný odvod má být odváděn až po účinnosti novely, podstatné dle žalobkyně je, že novela eliminuje garanci výnosu po dobu 15 let. Žalobkyně má proto za to, že *lex posteriori* nepřípustně zasáhl právní účinky vzniklé v době účinnosti *legis prioris*. Tím došlo dle žalobkyně k pravé retroaktivitě daného zákona.

Dále žalobkyně vyjádřila 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. Žalobkyně 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.

K porušení principu legitimního očekávání také nemalou měrou přispělo omezení struktury a doby trvání zákonodárné procedury, ve které byla sporná novela č. 402/2010 Sb. přijata. Žalobkyně poukázala na to, že vláda předložila Poslanecké sněmovně návrh zákona dne 14. 10. 2010 a po velmi krátkém zákonodárném procesu byl zákon vyhlášen 28. 12. 2010 ve Sbírce zákonů v částce č. 144 pod č. 402/2010 Sb. Sporná ustanovení o solárním odvodu nabyla účinnosti již dne 1. 1. 2011, a tedy prakticky takřka bez legisvakanční lhůty pro seznámení se veřejnosti s novou právní úpravou. V žalobě popsané omezení struktury a doby trvání zákonodárné procedury ve spojení s nesmírně krátkou legisvakanční lhůtou vedlo dle žalobkyně k tomu, že změna právní úpravy přišla jako „blesk z čistého nebe“ a investoři tak nedostali reálnou možnost na novou právní úpravu reagovat a od svých investic včas upustit.

Žalobkyně rovněž poukázala na porušení principu rovnosti a nediskriminace. Odvod dle jejího názoru vytváří nerovnost mezi výrobcí elektřiny ze slunečního záření a těmi, kteří jinak stejně jako oni získávají podporu dle ustanovení zákona o podpoře, a rovněž vytváří nerovnost ve vztahu k jiným vlastníkům fotovoltaických výroben. Zdanění jsou totiž pouze výrobci, kteří uvedli svá zařízení do provozu v období mezi 1. 1. 2009 a 31. 12. 2010 a od odvodu jsou zcela osvobozeni provozovatelé malých fotovoltaických elektráren o výkonu do 30kW umístěných na střešní konstrukci nebo obvodové zdi jedné budovy spojené se zemí pevným základem evidované v katastru nemovitostí. Mimořádná daň tedy nejenom že nedopadá na všechny výrobce elektřiny, ale nedopadá ani na všechny výrobce elektřiny ze slunečního záření. Mezi srovnatelnými subjekty tak vzniká nepřipustná nerovnost. Ač zákonodárce odůvodnil stanovení odvodu výrazným nárůstem množství podporovaných zdrojů a současným výrazným poklesem investičních nákladů na jejich výstavbu, tato skutečnost nijak neodůvodňuje výběrovost, s jakou daň dopadá jen na některé výrobce z celé „fotovoltaické“ skupiny.

V neposlední řadě má žalobkyně za to, že byl porušen i princip proporcionality, který vyplývá přímo z pojmu materiální právní stát. Žalobkyně odkázala na judikaturu Ústavního soudu, která se k principu proporcionality vztahuje a konkrétně poukázala na test proporcionality uvedený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 557/09. Žalobkyně je přesvědčena, 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 nepřímo, a to tak, že solární odvod sníží rentabilitu investičních záměrů tak razantně, že

investoři raději přistoupí k jejich likvidaci. Podle názoru žalobkyně 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 záření 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.

Žalobkyně 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.

K zásadě daňové spravedlnosti žalobkyně uvádí, že stejné předměty zdanění mají být stejně zdaňovány bez ohledu na příjmy a majetek různých osob má být zdaněn zásadně stejně bez ohledu na povahu těchto osob a jejich právní postavení. Právě v úzkém vymezení předmětu zdanění v ust. § 7a zákona o podpoře žalobkyně spatřuje porušení zásady daňové spravedlnosti, protože je zdaněn jen konkrétní způsob výroby elektřiny vyrobený konkrétně vymezenými výrobci. Porušení zásady daňové spravedlnosti pak úzce souvisí s výše popsáním principem rovnosti a nediskriminace. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že z kontextu přijetí novely zákona o podpoře vyplývá, že zavedení odvodu má účelově kompenzovat dřívější, z pohledu státu finančně nevýhodné, nastavení zákonných podmínek pro podporu výroby elektřiny ze slunečního záření. Solární odvod je tedy stanoven tak, aby zasáhl určité osoby určité povahy, v určitém právním postavení, aby měl takřka likvidační povahu, a aby postihoval ty subjekty, které využily jeho původní neuváženou nabídku. 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 žalobkyně představuje flagrantní zneužití institutu daní, které nelze ospravedlnit žádným protichůdným zájmem jiné skupiny soukromých subjektů.

Ve vztahu k zásadě únosnosti žalobkyně odkázala na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08. Dle názoru žalobkyně je odvod neúnosný, protože prakticky eliminoval rentabilitu investičních záměrů, na které dopadá. Není to tak, že by výrobcům 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 žalobkyně uvedla, 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 žalobkyni 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 žalobkyně 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.

Závěrem žalobkyně navrhl, aby soud danou věc předložil Ústavnímu soudu k opětovnému posouzení.

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

Uvedl, že při svém rozhodování postupoval v postavení odvolacího orgánu důsledně v souladu s daňovým řádem, zejména s ust. § 114 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu. Řízení, z něhož vzešla odvoláními napadená rozhodnutí, nebyla zatížena vadami a takovými vadami netrpí ani samotná rozhodnutí, která jsou současně i věcně správná. Proto nezbylo původnímu žalovanému než odvolání zamítnout a napadená rozhodnutí potvrdit podle ust. § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně uplatňuje prakticky stejné námitky jako ve svých odvoláních, a proto lze odkázat na odůvodnění rozhodnutí původního žalovaného, proti kterému žaloba směřuje.

K námitce týkající se zásady legitimního očekávání původní žalovaný uvedl, že podstatou této zásady je určitá, jak obecná tak i zcela konkrétní, jistota, že určitému subjektu na základě předchozí zkušenosti náleží určité subjektivní právo a že bude platit určité objektivní právo a může tudíž oprávněně očekávat, že toto očekávání bude vyslyšeno. Dle původního žalovaného však v dané věci nenastal stav, kdy by byla uvedená zásada potlačena. V dané věci nedošlo u správce daně ani u původního žalovaného ke změně v postoji ani v rozhodovací činnosti. Správní orgány aplikovaly platnou právní normu na daný vztah dopadající. Původní žalovaný trvá na tom, že zákon o podpoře ve znění novely č. 402/2010 Sb. je souladný s ústavním pořádkem.

Dle původního žalovaného je povinností správních úřadů vycházet z platné právní úpravy. V tomto kontextu je třeba považovat rozhodnutí původního žalovaného za správné. Původní žalovaný uvádí, že není povolán posuzovat platnost právní normy ani soulad právní normy s ústavním pořádkem České republiky. Rozhodnutí správce daně ani rozhodnutí původního žalovaného a řízení, která přecházela vydání předmětných rozhodnutí, nelze nic

vytknout. Za tohoto stavu, když není původní žalovaný kompetentní posuzovat ústavnost zákona, není na místě ani zvažovat argumenty tvrzené neústavnosti zákona. Původní žalovaný poukazuje na skutečnost, že žalobkyně ve své podstatě nezpochybňuje jednotlivá zjištění správce daně jeho vtělená do žalobou napadeného rozhodnutí a nezpochybňuje ani vlastní aplikaci zákona č. 402/2010 Sb., jak ji správní orgány provedly, ale namítá nezákonnost, potažmo neústavnost vlastního právního předpisu a tedy neústavnost zavedení odvodu za elektřinu ze slunečního záření. Povinností správních orgánů je důsledně aplikovat právní normu, která na daný stav dopadá. Není jistě pochyb, že zákon č. 402/2010 Sb. prošel zákonným procesem své tvorby. Na skutečnosti, že předmětná novela zákona o podpoře je platnou součástí právního řádu nemůže nic změnit ani skutečnost, že byl skupinou senátorů podán Ústavnímu soudu návrh na zrušení tohoto právního předpisu. Původní žalovaný zdůraznil, že zákon byl v době vydání rozhodnutí platný a účinný a proto byl aplikován daňovými orgány v plném rozsahu. V takové skutečnosti nelze dle původního žalovaného spatřovat pochybení daňových orgánů.

Původní žalovaný trvá na tom, že zavedení daně, poplatku či odvodu a následná změna parametrů, na jejichž základě byly dříve stanoveny, jistě nelze samo o sobě považovat za porušení ústavního principu ochrany vlastnictví. Stát je jistě oprávněn daně, poplatky a odvody vybírat a jejich stanovení nemůže být již z povahy věci chápáno jako neměnné a běžná praxe je naopak potvrzením toho, že dochází neustále v daňové soustavě ke změnám, zejména změnám sazeb daní a odvodů, nebo zavádění odvodů a daní nových. Takový postup není ani popřením zásady legitimního očekávání.

Původní žalovaný pro veškerá svá tvrzení nachází oporu v zákonné úpravě a ve spisové dokumentaci správních orgánů obou stupňů. Tento soulad se zákonem a ústavním pořádkem je zachován i v kontextu s nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, v němž se Ústavní soud vypořádal s jednotlivými námitkami žalobkyně uváděnými v tomto řízení. K tomu původní žalovaný doplnil, že v nálezu Ústavní soud dovodil, že přijetím napadených ustanovení zákona o podpoře se nejednalo o zásah, který by ve svém důsledku znamenal porušení ústavně zaručených práv dotčených subjektů, a to pokud jde o právo vlastnické či svobodu podnikání, popř. nerespektování základních náležitostí demokratického a právního státu. Dle Ústavního soudu princip právní jistoty nelze ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, která mj. podléhá sociálně ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu. Ústavní soud taktéž neshledal porušení ústavního principu rovnosti v případě dotčených provozovatelů elektráren oproti elektrárnám uvedeným do provozu dříve, neboť došel k závěru, že opatření zákonodárce bylo racionální, přiměřené a prosté svévole. Ústavní soud také v nálezu uzavřel, že volba zákonných opatření vedoucích k omezení státní podpory výroby energie ze slunečního záření je za podmínek zachování garancí v rukou zákonodárce. K patnáctileté době návratnosti investice pak Ústavní soud uvedl, že nebyla přijetím napadených ustanovení zásadním způsobem zpochybněna.

Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně replikou, která byla soudu doručena 22. 8. 2012, tedy po více než 3 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 žalobkyně poukázala 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. Žalobkyně trvá na tom, že v jejím případě zákonná garance obsažená v ust. § 6 odst. 1 zákona o podpoře dodržena nebude. Žalobkyně dále zdůraznila, že 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). Dle žalobkyně 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, použil výpočet pouze prosté návratnosti investice. Vedle toho žalobkyně konstatovala, že provedla výpočet doby návratnosti na modelovém případě ERÚ a po dosažení správných údajů dospěla k závěru, že diskontovaná doba návratnosti v případě fotovoltaické elektrárny uvedené do provozu v roce 2010 činí 16 let. Aplikací ustanovení o solárním odvodu je tak v případě elektráren uvedených do provozu v roce 2010 (tedy i u elektrárny žalobkyně) porušena zákonná garance patnáctileté návratnosti. Žalobkyně je přesvědčena, že v jejím 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 žalobkyně by tedy ustanovení o solárním odvodu v rozsahu, ve kterém zabraňují dodržení zákonných garancí obsažených v uvedeném ustanovení, neměla být v případě žalobkyně aplikována, neboť jejich aplikace by byla protiústavní. Dále žalobkyně konstatovala, že z nálezu 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 žalobkyně 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 nepřipustnou. Žalobkyně rovněž zdůraznila, 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. Žalobkyně trvá na tom, že v jejím případě byla s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem nepřipustně a protiústavně zasažena samotná majetková podstata výrobce tak, jak to předpokládá nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Závěrem žalobkyně zopakovala svůj návrh, aby soud danou věc předložil Ústavnímu soudu k opětovnému posouzení a na podporu svého tvrzení o likvidačním dopadu solární daně na žalobkyni realizovanou fotovoltaickou elektrárnou žalobkyně přiložila jako důkazní prostředek, jímž by mělo být provedeno dokazování, tabulku pro výpočet návratnosti investice doplněné dle žalobkyně správnými údaji. Vedle toho žalobkyně navrhla, aby soud provedl expertní přezkum výpočtu návratnosti zpracovaného ERÚ a předloženého Ústavnímu soudu v řízení sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a právní zástupkyně žalobkyně 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 nevyjádřila.

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 původního 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., 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, a to konkrétně zásady daňové spravedlnosti, zásady únosnosti a zásady primárně fiskálního účelu zdanění.

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 poměřování 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 zákonodávce. 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. (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 navrhovatelům, 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, měl být odvod považován za sankci za její ekonomickou činnost a obecně s ohledem na shora uvedené závěry Ústavního soudu nemá odvod 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. nálezy 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 navrhopvat 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. ledna 2009 do 31. prosince 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 přezkouvává, 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 původním 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 nebyly celé faktury proplaceny, přičemž uvedla, že neakceptuje odkaz na postup podle ust. § 7a zákona o podpoře. Žalobkyně následně ve svých stížnostech na postup plátce daně pouze uvedla, že považuje za neakceptovatelný postup plátce daně podle ust. § 237 odst. 3 daňového řádu, který je ve zjevném rozporu se zásadami daňového práva, je diskriminační, má likvidační dopady a retroaktivně zasahuje do zákonem garantovaných cen. Žalobkyně ve svých odvoláních proti rozhodnutím správce daně o jejích stížnostech, o nichž rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, napadla protiústavnost odvodu z důvodu porušení principů právní jistoty, zákazu retroaktivity, legitimního očekávání, proporcionality.

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 tvrzení nebo důkazy, které by se vztahovaly k jeho 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 původní žalovaný i správce daně ve svém postupu při správě odvodu nepochybili, neboť jim nebylo ani nemohlo být nic známo o případné specifické situaci žalobkyně.

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 orgánům mohla žalobkyně uplatnit žádost o prominutí daně či rozložení odvodu na splátky apod.

Soud rovněž podotýká, že žalobkyně pouze konstatovala, že v případě dle jejího názoru správného doplnění vzorce pro výpočet návratnosti investic do fotovoltaických elektráren uvedených do provozu v roce 2009 by v jejich případě byla doba návratnosti cca 17 let, což je i případ žalobkyně. Jak již výše soud konstatoval, nepřísluší mu posuzovat správnost podkladů, které měl Ústavní soud k dispozici při posuzování o ústavnosti dané právní úpravy. Z obsahu žaloby, repliky a podání ze dne 26. 6. 2013 přitom dle názoru soudu nevyplynuly žádné skutečnosti, které by odůvodňovaly závěr, že v konkrétním případě žalobkyně měla aplikace předmětné právní úpravy vůči ní „rdousící efekt“. Soud tedy neshledal důvod, proč by měl danou žalobu předložit k opětovnému individuálnímu posouzení Ústavnímu soudu, což již zmínil výše.

S ohledem na výše uvedené soud nepřikročil v souladu s ust. § 52 s. ř. s. k dokazování prostřednictvím tabulky výpočtu doby návratnosti ani tabulkou výpočtu doby návratnosti a nepřistoupil ani k provedení expertního přezkumu výpočtu návratnosti zpracovaného ERÚ a předloženého Ústavnímu soudu v řízení sp. zn. Pl. ÚS 17/11, jak navrhovala žalobkyně ve své žalobě a replice, a to pro nadbytečnost takových důkazů, neboť své důkazní břemeno má primárně plnit daňový subjekt v důkazním řízení, které vede správce daně.

Pro úplnost soud konstatuje, že dle jeho názoru veškeré výše uvedené závěry plně korespondují i se závěry obsaženými v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013, č.j. 7 Afs 9/2013-25, a ze dne 20. 12. 2012, č.j. 1 Afs 80/2012 - 40, ve kterých se Nejvyšší správní soud zabýval problematikou odvodu z elektřiny ze slunečního záření, přičemž druhé rozhodnutí bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2808/2013 a také 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 18. prosince 2013

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová