



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: KOWISO s.r.o.**, IČ 29080088, sídlem v Praze, Italská 1580/26, zastoupeného JUDr. Petrem Neubauerem, advokátem, se sídlem Na Sadech 4/3, České Budějovice, **proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 31, Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 9.1.2012, č.j. 37/12-1200-506330,**

t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 9.1.2012, č.j. 37/12-1200-506330, jímž byla zamítnuta jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 14.7.2011, č.j. 133602/11/178913501506, ze dne 27.7.2011, č.j. 141831/11/178913501506, č.j. 141833/11/178913501506, ze dne 6.9.2011, č.j. 157479/11/178913501506, ze dne 14.10.2011, 168485/11/178913501506, a ze dne 8.11.2011, č.j. 180242/11/178913501506, kterými správce daně rozhodl podle § 237 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), o stížnosti žalobce 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 ustanovení § 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“).

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ustanovení

§ 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) ve spojení s ustanoveními § 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 stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

Žalobce v podané žalobě zrekapituloval průběh daňového řízení. Dále uvedl, že není sporu o tom, že vyráběl a dodával elektřinu do elektrizační soustavy a že tedy přísluší podpora výroby elektřiny v souladu se zákonem o podpoře. Připojením žalobcovy fotovoltaické elektrárny vzniklo žalobci právo na úhradu podpory ve formě výkupních cen, což správce daně ani původní žalovaný nerozporují. Dále poukázal na směrnici Evropského parlamentu a Rady č. 2009/72/ES, o společných pravidlech pro vnitřní trh s elektřinou (dále jen „směrnice č. 2009/72/ES“). Tato směrnice má za podmínek, které nastaly i v předmětném případě ve vztahu ke směrnici Evropského parlamentu a Rady č. 2009/28/ES, o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů (dále jen „směrnice č. 2009/28/ES“), přímý účinek na jednotlivce a na orgány členských států EU, kteří se mohou dovolávat práv a povinností jimi stanovených před vnitrostátními orgány přímo na základě směrnice i bez jejího promítnutí do obsahu vnitrostátních předpisů. Dle čl. 27 směrnice č. 2009/28/ES jsou členské státy povinny uvést v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 5.12.2010. Tato povinnost nebyla do dnešního dne splněna. V případě tohoto soudního sporu, přímý účinek směrnice znamená právo žalobce dovolávat se bezpodmínečných a obsahově dostatečně přesných ustanovení směrnic ve vnitrostátních řízeních, aby zabránil použití vnitrostátní úpravy, která je s těmito ustanoveními neslučitelná. Směrnice č. 2009/72/ES v čl. 3 odst. 1 stanoví povinnost členských států zabezpečit, aby elektroenergetické podniky byly provozovány v souladu se zásadami této směrnice a aby nebyly diskriminovány z hlediska svých práv nebo povinností.

Dále žalobce uvedl, že původní žalovaný postupoval v souladu se zákonem č. 402/2010 Sb., který je však protiústavní, a to zejména pro rozpor s právem vlastnit majetek podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), s právem na ochranu proti zásahu do pokojného užívání majetku dle čl. I Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, dále s čl. 2 Listiny, a dále se zaručeným právem podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost dle čl. 26 Listiny.

Zákon č. 402/2010 Sb. změnil podmínky, které byly nastaveny zákonem o podpoře. Žalobce legitimně očekával, že podmínky garantované zákonem a podzákonými předpisy nebudou po dobu 15 let měněny. Žalobce odkázal na ustanovení § 6 zákona o podpoře a uvedl, že v době, kdy započal uskutečňovat svůj podnikatelský záměr, vycházel z tehdy platné právní úpravy, která garantovala dotované výkupní ceny elektřiny po dobu životnosti fotovoltaické elektrárny v předem známé výši dané zákonem a podzákonými předpisy. Žalobce tak legitimně očekával, že v případě, že splní podmínky pro přiznání podpory ve formě výkupní ceny elektřiny, zvětší se jeho majetek. Vzhledem k tomu, že legitimní očekávání žalobce vycházelo z ustanovení zákona, blížilo se jistotě. Žalobce dále odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 34/09, IV. ÚS 215/94 a IV. ÚS 167/05. Žalobci je sice známo, že změny, které přinesl zákon č. 402/2010 Sb. jsou retroaktivitou nepravou, avšak intenzita tohoto zásahu je natolik vysoká, že je nepřijatelná. Kdyby žalobce neměl garantovány výkupní ceny elektřiny vyrobené ve fotovoltaické elektrárně po dobu 15-ti let, nikdy by svůj záměr nerealizoval. Předvídatelnost práva je základem právní jistoty, jak již ve svých nálezech uvedl i Ústavní soud. Ústavní soud uvedl, že každá právní úprava musí vyjadřovat respekt k obecným zásadám právním, jako je důvěra v právo, právní jistota a předvídatelnost právních aktů. V tomto ohledu je zřejmé, že zákon č. 330/2010 Sb. a zákon č. 402/2010 Sb., do důvěry žalobce v právo a v předvídatelnost právních aktů zasahuje.

V případě odvodu se jedná o daň, když ohledně daní by měla platit zásada, že by měly být pro všechny subjekty stejné, což se v daném případě nestalo. Odvod je oproti daním o to extrémnější, že není odváděn ze zisku, nýbrž z obrátu. Takovýto zásah je diskriminační a přináší do právního řádu České republiky právní nejistotu adresátů této normy.

K zásahu do svobody podnikání podle čl. 26 Listiny žalobce uvedl, že shledává protiústavním postup zákonodárce, kterým stanovil povinnost odvodu pouze pro některé výrobce, čímž dochází ke zjevné protiústavní diskriminaci jedné skupiny podnikatelů oproti druhé. Částka rovnající se výši odvodu ve většině případů přesahuje výši uvažovaného zisku, který plánovali výrobci elektřiny ze slunečního záření a většina z nich se tak kvůli výši odvodu ocitla v nezáviděníhodné situaci, kdy namísto zisku, dosahují ztráty. Z těchto důvodů původní žalovaný a správce daně nepostupovali v souladu s ustanovením § 5 daňového řádu, neboť aplikovali protiústavní ustanovení zákona o podpoře.

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 odvoláním napadená rozhodnutí, nebylo zatíženo vadami a takovými vadami netrpí ani samotná rozhodnutí, která jsou současně i věcně správná. Proto nezbylo žalovanému než odvolání zamítnout a napadená rozhodnutí potvrdit podle ust. § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Žalobce uplatňuje prakticky stejné námitky jako ve svém odvolání, a proto lze odkázat na odůvodnění rozhodnutí původního žalovaného, proti kterému žaloba směřuje. Podstata námitek spočívá tedy v tom, že je protiústavní vlastní právní norma, a proto neměla být správním orgánem, potažmo plátcem odvodu vůbec použita a srážka odvodu neměla být provedena, neboť je tak nepřipustně zasaženo do majetkových práv, v daném případě nalézajícím výraz v ochraně očekávání budoucích výnosů. V projednávané věci nenastal stav, kdy by byla potlačena zásada právní jistoty. Je třeba vyjít ze základní premisy, že stát k naplnění svých funkcí potřebuje prostředky a základním způsobem jejich opatřování je výběr daní a poplatků. Konkrétní okolnosti, a to jak postupy vlastní správy daní, tak především určení daní a poplatků musí reagovat na konkrétní společenskou situaci. V projednávané věci nedošlo u správce daně ani u původního žalovaného v postavení odvolacího orgánu ke změně v postoji ani v rozhodovací činnosti. Správní orgány aplikovaly platnou právní normu na daný stav dopadající. Aplikovaly tuto normu jediným způsobem, jak dovoluje veškerý možný výklad, zejména jazykový. Zákon o podpoře ve znění novely č. 402/2010 je souladný s ústavním pořádkem a v jeho souladu bylo postupováno a rozhodováno.

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 žalovaný kompetentní posuzovat ústavnost zákona, není na místě ani zvažovat argumenty tvrzené neústavnosti zákona. Původní žalovaný poukazuje na skutečnost, že žalobce 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 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. Závěrem původní žalovaný odkázal na nálezk Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, se kterým se plně ztotožnil.

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

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.

Žalobce ve své žalobě zpochybňuje samotnou ústavnost odvodu, a to z důvodu tvrzeného porušení zákazu retroaktivity, legitimního očekávání, dále pro porušení principu rovnosti a nediskriminace.

Soud konstatuje, že předmětný odvod byl zaveden do zákona o podpoře novelou č. 402/2010 Sb., a jeho právní úprava zní:

Podle ustanovení § 7a zákona o podpoře je předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010.

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

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

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

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

Soud považuje v dané souvislosti za nutné odkázat i na ustanovení § 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 ustanoveních § 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 žalobcových tvrzení shora uvedených, 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, 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 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 nálezů 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 nálezů. 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 výrobní byly uvedeny do provozu od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010, nelze než mít takové kritérium za racionální a ústavně souladné.“

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 nálezů ÚS Pl. ÚS 17/11). Krajský soud se se závěry Ústavního soudu ztotožňuje a neshledává v případě žalobce, že by odvod byl v rozporu se zásadou daňové spravedlnosti, měl být odvod považován za sankci za jeho 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 nálezů 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,*

kteřé 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. náleží 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, 5 A 139/2002; ze dne 12.5.2005, 2 Afs 98/2004; a ze dne 31.3.2011, 9 Afs 81/2010, 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, rozsudek KS Ústí nad Labem ze dne 7.2.2003, sp. zn. 15 Ca 609/2000, publ. pod č. 551/2005 Sb.NSS, www.nssoud.cz).

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 žalobce, 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 žalobce 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 Pl. ÚS 17/11 zabýval, přičemž poukázal na možnost, jak omezit bezprostřední dopady odvodu, neboť ty, na rozdíl od restriktí 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 žalobce mohl před soudem úspěšně uplatnit své námitky spočívající v tom, že bylo některé z ustanovení právní úpravy odvodu na něj aplikováno nezákonně či protiústavně, musí dát správci daně, potažmo odvolacímu orgánu, možnost zabývat se jeho situací a tvrzeními, které je povinen i řádně doložit. Žalobce 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 jeho konkrétním a specifickém případě jedná o likvidační efekt („rdousící efekt“) odvodu ve smyslu závěrů Ústavního soudu ve věci sp.zn. Pl. ÚS 17/11. Žalobce nemůže v tomto směru ponechávat dokazování těchto skutečností až na řízení před soudem. Z ustanovení § 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 původním 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 původním žalovaným vyplývá, že žalobce nejprve požádal o vysvětlení plátce daně podle § 237 odst. 1 daňového řádu, v němž odkázal na uzavřenou smlouvu o podpoře výroby elektřiny a na vyfakturované množství dodané energie. Žádal zároveň vysvětlení, proč mu nebyla celá faktura proplacena, přičemž uvedl, že neakceptuje odkaz na postup podle § 7a zákona o podpoře. Žalobce následně ve svých stížnostech na postup plátce daně pouze uvedl, že považuje za neakceptovatelný postup plátce daně podle § 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. Žalobce ve svých odvoláních proti rozhodnutí správce daně o jeho stížnostech, o nichž rozhodl původní žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, napadl protiústavnost odvodu, z čehož vyplynula neaplikovatelnost ustanovení o odvodu.

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.

Žalobce ani v jednom svém podání vůči správním orgánům neuvedl 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 žalobce neunesl před správcem daně a původním 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 žalobce.

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. Nejvyšší správní soud mimo jiné ve vztahu k tvrzené rozpornosti s evropským právem uvedl, že směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2009/28/ES o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů, kterou byla zrušena ke dni 31.12.2011 směrnice č. 2001/77/ES, nemá ve vztahu ke srážkám odvodu z elektřiny ze slunečního záření přímý účinek. Tato směrnice č. 2009/28/ES ukládá České republice povinnost zajistit, aby podíl energie vyrobené z obnovitelných zdrojů dosáhl v roce 2020 třinácti procent hrubé konečné spotřeby energie. Ponechává jí přitom široký prostor pro uvážení, jakými konkrétními opatřeními bude tohoto cíle dosaženo. Směrnice dovoluje, aby státy přikročily k subvencování výroby elektrické energie z obnovitelných zdrojů, čímž činí výjimku z jinak poměrně striktního zákazu veřejné podpory. Směrnice však žádným způsobem nepředepisuje, že by stát musel přijmout nějaká konkrétní opatření typu zaručení výkupních cen, zaručení

návratnosti investic, příspěvku na pořízení fotovoltaických elektráren, osvobození výroby energie z obnovitelných zdrojů od daně apod. Směrnice č. 2009/28/ES neobsahuje žádné ustanovení, na jehož základě by bylo možné dovodit právo na stabilitu výkupních cen za dodávky elektřiny do distribuční sítě, potažmo tedy zákaz provádět daňové srážky z příjmů provozovatele fotovoltaických elektráren. Soud má za to, že uvedené závěry lze plně vztáhnout i na projednávaný případ a lze konstatovat, že správní orgány evropské právo svým postupem neporušily.

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

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 18. listopadu 2013

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

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová