



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobkyně: ENERGY INVESTMENT s.r.o.**, se sídlem Vodičkova 1935/38, Praha 1, IČ: 26059096, zastoupená Mgr. Hynkem Peroutkou, advokátem advokátní kanceláře PETERKA & PARTNERS v.o.s., se sídlem Karlovo náměstí 671/24, Praha 1, proti **žalovanému: O d v o l a c í m u f i n a n č n í m u ř e d i t e l s t v í**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 31, PSČ 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2013, č. j. 16242/13/5000-14203-706599,

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 žalovaného ze dne 14. 6. 2013, č. j. 16242/13/5000-14203-706599, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně ze dne 18. 10. 2012, č. j. 184992/12/178913507710, jímž bylo rozhodováno o stížnosti žalobkyně na postup plátce daně, a to společnosti ČEZ Distribuce, a. s. (dále jen „plátce daně“) při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „odvod“) podle ust. § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podpoře“). Současně se žalobkyně domáhala i zrušení výše uvedeného rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně o stížnosti žalobkyně a požadovala, aby soud uložil žalované straně uhradit jí náklady předmětného soudního řízení.

Žalobkyně namítá, že žalobou napadené rozhodnutí je v rozporu s ústavním pořádkem České republiky a mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána (Listina základních práv Evropské unie, a Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod), neboť došlo k porušení nepřipustnosti retroaktivity, porušení legitimního očekávání vlastníků fotovoltaických elektráren a jejich důvěry v právo, porušení ochrany majetkových práv a porušení svobody podnikání.

Žalobkyně konstatuje, že zavedení odvodu lze srovnat s postupem státu v případě zdanění příspěvku na stavební spoření, kdy stát na jedné straně garantoval spořitelům státní příspěvek, a na druhé straně na tento příspěvek uvalil 50 % daň. Zavedení zdanění příspěvku bylo zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10. Dle žalobkyně závěry obsažené v daném nálezu lze vztáhnout i na případ odvodu, neboť i zde došlo k zásahu do systému podpory obnovitelných zdrojů za situace, kdy investoři vstupovali na trh před zavedením tohoto odvodu a měli legitimní očekávání a důvěru v právní řád, že systém podpory obnovitelných zdrojů nebude retroaktivně měněn, neboli že na příjmy z elektřiny ze slunečního záření nebude retroaktivně uvalován zmíněný odvod.

Žalobkyně poukazuje na skutečnost, že v daném případě se sice jedná o nepravou retroaktivitu, která je eventuelně přípustná, ovšem nelze však odhlédnout od skutečnosti, že posuzovaná právní úprava nabyla platnosti pouhé 3 dny před začátkem kalendářního roku 2011, tedy pouhé 3 dny před začátkem období, za něž se měl prvně aplikovat odvod. S odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08, dospěla žalobkyně k závěru, že v daném případě tedy nebyla nepravá retroaktivita přípustná, neboť vlastníci výroben uvedených do provozu v roce 2009 a 2010 nemohli při svém rozhodnutí ohledně investic do zařízení na výrobu energie ze slunečního záření předpokládat, že stát omezí podporu, jež byla zakotvena v zákoně o podpoře před dotyčnou novelou.

Žalobkyně je rovněž přesvědčena, že zavedení odvodu je také v rozporu s principem předvídatelnosti práva. V tomto směru odkázala na nálezy ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 420/09 a II. ÚS 2048/09. S odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 167/05 konstatovala žalobkyně, že došlo přijetím novely zavádějící odvod i k porušení principu legitimního očekávání.

Žalobkyně rovněž poukázala na skutečnost, že v nálezu ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kterým byla posuzována ústavnost novely č. 402/2010 Sb., Ústavní soud konstatoval, že část tohoto zákona může v případě solárních elektráren, které zavedení odvodu energie přivedlo na samou hranici existence, působit protiústavně, neboť 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 základních práv a svobod. Žalobkyně trvá na tom, že to je i její případ. Na investici do své fotovoltaické elektrárny si vzala dva úvěry v celkové výši 111 528 000,- Kč, přičemž ze splátkového kalendáře je zřejmé, že se splátky budou neustále zvyšovat, a to až do roku 2025. Fotovoltaika je dle žalobkyně navíc závislá na míře slunečního svitu. Pokud by v následujících letech slunce svítilo méně, mohly by žalobkyni vysoké splátky úvěrů dohodnutých podle podmínek stanovených v zákoně v době sjednávání úvěrové smlouvy přivést až na hranici existence.

Žalobkyně konstatovala, že se již v roce 2013 dostala v důsledku odvodu do takřka neřešitelných problémů. Neměla finanční prostředky na splátky nájemné za pozemky, na

kterých se výrobně nachází, nebyla schopna dostát svým závazkům vůči České spořitelně, neboť nebyla schopna odvádět platby do fondů oprav a fondů dluhové služby, a neměl dostatek prostředků na úhradu úroků a jistiny z úvěrů. Dále poukázala žalobkyně, že v letech 2011 a 2012 její hospodaření skončilo ztrátou, která se dále prohlubuje, a to i přes nadprůměrnou dobu osvitů. Do této situace se žalobkyně dostala dle jejího názoru výhradně v důsledku zavedení odvodu. Zavedení odvodu mělo vliv i na cash-flow žalobkyně, neboť není vždy schopna hradit své splatné závazky ve lhůtě splatnosti a k 31. 12. 2011 činily tyto závazky po lhůtě splatnosti částku 9 000,- Kč, ke dni 31. 12. 2012 činily již 61 000,- Kč, během prvního pololetí roku 2013 se již jednalo o závazky v řádu statisíců. Kromě toho žalobkyně byla nucena pozastavit platby za nájem kanceláře a přestala hradit odměnu jednatelům společnosti. Pokud bude tato situace pokračovat, je nepochybné, že žalobkyně nebude schopna splatit své úvěry do 15 let. Dle žalobkyně totiž nebudou dodrženy garance patnáctileté návratnosti investice a je proto dle jejího názoru nepochybné, že zavedení tohoto odvodu má likvidační efekt a v důsledku toho působí protiústavně.

Dále žalobkyně uvedla, že v souladu s § 75 s.ř.s. soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. To však nebrání dle žalobkyně tomu, aby se soud zabýval argumentací o rdousícím efektu uvedenou až v žalobě. Žalobce trvá na tom, že již v době správního řízení čelil silnému ekonomickému tlaku v důsledku zavedení odvodu. Trvá na tom, že i pokud by námitku uplatnil v průběhu správního řízení, žalovaný by nemohl rozhodnout jinak, neboť nemohl posuzovat ústavnost odvodu a musel postupovat podle účinných zákonů. Nehledě na to musela být správci daně ekonomická situace žalobce známa z jeho vlastní činnosti a z daňových přiznání. Žalobkyně se domnívá, že při aplikaci § 75 s.ř.s. by měla být aplikována zásada „in dubio pro reo“.

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

Plátcem odvodu je provozovatel přenosové soustavy nebo provozovatel regionální distribuční soustavy. Plátce odvodu je povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu. Žalobcem napadený rozpor novely zákona o podpoře s ústavněprávními principy nepřislouží žalovanému posuzovat a má tuto námitku žalobce za irelevantní. Otázku protiústavnosti odvodu již posoudil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 12.5.2012, Pl. ÚS 17/11, dle kterého zavedením odvodu sice došlo ke snížení podpory poskytované provozovatelům fotovoltaických elektráren, ale nejednalo se o zásah, který by ve svém důsledku znamenal porušení ústavně zaručených práv dotčených subjektů. Jestliže tedy plátce daně svým jednáním neporušil žádné právní předpisy, ale naopak postupoval způsobem, k němuž byl přímo ze zákona zavázán, když i Ústavní soud judikoval, že takovýto postup není v rozporu s ústavním pořádkem, správce daně namítanou protiústavnost neshledal jako oprávněnou, a proto stížnost zamítl, což potvrdil i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Závěrem odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 80/2012 a 1 Afs 81/2012 s tím, že ustanovení § 6 odst. 1 zákona o podpoře ukládá povinnosti a pravomoci pouze Energetickému regulačnímu úřadu a nikoliv správci daně. Dále žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.3.2013, sp. zn. 7 Afs 9/2013, uvedl, že i kdyby se žalobci podařilo prokázat likvidační efekt odvodu, nemělo by to za následek zrušení odvodu bez dalšího a případně vyplacení odvodu jako přeplatku. Takový postup by založil dle jeho názoru nerovnost v právech mezi daňovými subjekty, která je v demokratickém právním státě nepřijatelná.

Dne 19. 11. 2013 doručila žalobkyně soudu doplnění žaloby, ve kterém doplnila svoji argumentaci a důkazní prostředky ohledně rdousícího efektu. Žalobkyně konstatovala, že se již v roce 2013 dostala v důsledku odvodu do takřka neřešitelných problémů. Neměla finanční prostředky na splátky nájemné za pozemky, na kterých se výrobná nachází, nebyla schopna dostát svým závazkům vůči České spořitelně, neboť nebyla schopna odvádět platby do fondů oprav a fondů dluhové služby, a neměl dostatek prostředků na úhradu úroků a jistiny z úvěrů. Dále poukázala žalobkyně, že v letech 2011 a 2012 její hospodaření skončilo ztrátou, která se dále prohlubuje, a to i přes nad průměrnou dobu osvitu. Do této situace se žalobkyně dostala dle jejího názoru výhradně v důsledku zavedení odvodu.

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

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u 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. ledna 2011 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) pro zařízení uvedená do provozu

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

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

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

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

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

4) Výkupní ceny stanovené Úřadem pro následující kalendářní rok nesmí být nižší než 95 % hodnoty výkupních cen platných v roce, v němž se o novém stanovení rozhoduje. Ustanovení věty první se nepoužije pro stanovení výkupních cen pro následující kalendářní rok pro ty druhy

obnovitelných zdrojů, u kterých je v roce, v němž se o novém stanovení výkupních cen rozhoduje, dosaženo návratnosti investic kratší než 11 let; Úřad při stanovení výkupních cen postupuje podle odstavců 1 až 3.

V daném případě je nutno konstatovat, že ústavností odvodu zakotveného v ust. § 7a až § 7i zákona o podpoře se zabýval v řízení o abstraktní kontrole norem Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, www.usoud.cz, a to přímo z pohledu tvrzení žalobkyně, jak byly shora uvedeny a jak bude rozebráno dále. Soud tak neuvažoval o případném přerušení řízení podle § 48 odst. 1 písm. a) s. ř. s., aby věc předložil Ústavnímu soudu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy, neboť ten se již ústavností právní úpravy odvodu zabýval, což tvoří překážku věci rozhodnuté (srov. ust. § 35 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu; např. usnesení ÚS ze dne 12. 6. 2001, Pl. ÚS 13/01; ze dne 3. 10. 2001, Pl. ÚS 16/01, které jsou dostupné na www.usoud.cz).

Ústavní soud ve svém nálezu Pl. ÚS 17/11 (odst. 48, 56, 71, 85) k námitce porušení zákazu retroaktivity, principu legitimního očekávání a právní jistoty při zavedení odvodu uvedl, že *„ustanovení § 7a až 7i napadeného zákona působí v zásadě účinky nepravé retroaktivity, neboť v jejich důsledku do budoucna dochází právě o částku představovanou výší odvodu ke snížení podpory výrobcům, jimž patnáctiletá doba garancí dle § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. počala plynout před účinností zákona č. 402/2010 Sb.... Ačkoliv je totiž nepravá retroaktivita zásadně přípustná, nelze apriorně vyloučit, že s ohledem na princip právní jistoty a ochrany důvěry v právo převáží zájem jednotlivce na dalším trvání existující právní úpravy nad zákonodárcem vyjádřeným veřejným zájmem na její změně. Ústavní soud musel tedy posoudit, zda na straně dotčených provozovatelů FVE není dán takový ústavně relevantní zájem na zachování dosavadní zákonem stanovené ceny za elektřinu z obnovitelných zdrojů a zelených bonusů bez jejího dalšího krácení odvodem, jenž by při vzájemném poměrování převážil nad veřejným zájmem na jejím snížení. Takovýto zájem provozovatelů FVE v dané věci Ústavní soud z níže uvedených důvodů neshledal.... Ústavní soud tedy přisvědčil závěru, že důsledkem přijetí navrhovateli napadených částí zákona č. 402/2010 Sb. je z pohledu investorů, kteří uvedli zařízení do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010, toliko dočasné ovlivnění míry zisku způsobené zvýšením nákladů o nově zavedenou povinnost odvodu a z toho plynoucí prodloužení doby návratnosti jejich investice. Systém podpory a principy stanovování regulovaných cen, upravené zákonem č. 180/2005 Sb., však investorům i nadále zaručují takové podmínky, aby dosáhli prosté doby návratnosti investice 15 let. Změna se tak ve vztahu k době návratnosti promítá pouze do toho, že její dosažení bude uskutečněno v delším (avšak zákonem zachovaném) časovém horizontu, než výrobci elektřiny z OZE očekávali. Tento faktický důsledek je ale z hlediska principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo nezbytné postavit naroveň situaci pouhého spoléhání se na to, že státní podpora využití obnovitelných zdrojů energie nebude do budoucna změněna. Takovéto důvěře ale z ústavního hlediska ochranu přiznat nelze (srovnej nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 53/10, bod 160). S ohledem na tytéž výpočty předložené Energetickým regulačním úřadem je zřejmé, že otázku nejen prosté návratnosti investice (ve smyslu zákonných garancí), ale i další otázku přiměřeného zisku z podnikání na regulovaném trhu je nutno vztahovat k celkovému období předpokládané dvacetileté životnosti fotovoltaických panelů.... Ústavní soud má v nyní projednávané věci za to, že volba zákonných opatření směřujících k omezení státní podpory výroby energie ze slunečního záření je za podmínek zachování garancí v rukou zákonodárce. Princip právní jistoty totiž nelze*

ztotožnit s požadavkem na absolutní neměnnost právní úpravy, ta podléhá mimo jiné sociálně-ekonomickým změnám a nárokům kladeným na stabilitu státního rozpočtu.“

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

Dále Ústavní soud konstatoval, že k přijetí a vydání právních předpisů, které byly předmětem přezkumu, došlo v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem, včetně novely č. 402/2010 Sb. (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. Zákodárce 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.“*

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 dřívejším. Nelze přitom přisvědčit návrhovatelům, 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 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 žalobkyně nejprve požádala o vysvětlení plátce daně podle ust. § 237 odst. 1 daňového řádu, v němž odkázala na uzavřenou smlouvu o podpoře výroby elektřiny a na vyfakturované množství dodané energie. Žádala zároveň vysvětlení, proč jí nebyla celá faktura proplacena, přičemž uvedla, že neakceptuje odkaz na postup podle ust. § 7a zákona o podpoře. Žalobkyně následně ve své stížnosti 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 nepřípustnosti retroaktivit, legitimního očekávání a ochrany majetkových práv, a proto je neústavní. Rovněž obecně poukázala na závěry obsažené v nálezu Ústavního soudu ze dne 15.5.2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Žalobkyně ve svých odvoláních proti rozhodnutí správce daně o jejích stížnostech, o nichž rozhodl původní žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, napadla protiústavnost odvodu z důvodu porušení výše uvedených principů. Dále poukázala na závěr Ústavního soudu obsažený v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, ohledně tzv. rdousícího efektu. S poukazem na tyto závěry uvedla, že nezvládá plnit své závazky z úvěrů, které si vzala v souvislosti s investicí do fotovoltaické elektrárny, ovšem k podpoře svého tvrzení nenavrhla provedení žádných relevantních důkazů.

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 plátcе daně (§ 7g zákona o podpoře), nezavazuje to daňový subjekt (poplatníka odvodu) povinnosti tvrdit a prokázat skutečnosti, které považuje za podstatné pro stanovení a výběr odvodu.

Žalobkyně ani v jednom svém podání vůči správním orgánům neuvedla žádná konkrétní tvrzení nebo důkazy, které by se vztahovaly k jejímu konkrétnímu specifickému případu, z nichž by bylo možno dovodit, že některé z ustanovení právní úpravy odvodu bylo aplikováno takovým způsobem, že to mělo likvidační povahu a že se v daném případě jedná o situaci natolik odlišnou od většiny poplatníků odvodu, že je nutno interpretovat a aplikovat některá ustanovení daňového práva jinak, než je tomu u ostatních poplatníků. Z tohoto důvodu musí soud konstatovat, že žalobkyně neunesla před správcem daně a 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 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 plátcе 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.

S ohledem na výše uvedené soud nepřikročil v souladu s ust. § 52 s. ř. s. k dokazování prostřednictvím úvěrové smlouvy žalobkyně, smlouvou o nájmu nemovitosti včetně dodatku, korespondencí žalobkyně s Českou spořitelnou, bankovními výpisy žalobkyně, oznámením České spořitelny ze dne 8. 11. 2013 o neplnění podmínek úvěrové dokumentace, účetní závěrkou za rok 2011 včetně příloh a auditem, jak navrhovala žalobkyně, a to pro nadbytečnost takových důkazů, neboť své důkazní břemeno má primárně plnit daňový subjekt v důkazním řízení, které vede správce daně.

Dále soud konstatuje, že princip obsažený ve výše citovaném § 75 je jedním ze základních principů správního soudnictví a není v jeho případě žádný prostor pro postup mimo jeho rámec s odvoláním na zásadu „in dubio pro reo“.

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 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. prosince 2013

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová