



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **VYSOČINA WIND a. s.**, se sídlem Olomoucká 3419/7, 618 00 Brno, zastoupené JUDr. Ing. Martinem Florou, Dr., advokátem se sídlem Lidická 57, 602 00 Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 11. 4. 2012, č. j. 2895/12-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 2. 2013, č. j. 10 Af 468/2012 – 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně vlastní a provozuje fotovoltaickou elektrárnu v katastrálním území Vranovská ves o celkovém instalovaném výkonu 3 703 W. Vyrobenou elektrickou energii dodává do distribuční sítě společnosti E.ON Distribuce, a. s., a to za cenu určenou cenovým rozhodnutím Energetického regulačního úřadu. Předmětem sporu se staly platby za elektřinu dodanou do distribuční sítě v měsících září a listopad 2011. Žalobkyně

vyfakturovala společnosti E.ON Distribuce částku ve výši 6.134.219,60 Kč bez DPH (září 2011) a 1.665.159,80 Kč bez DPH (listopad 2011). Společnost E.ON Distribuce však uhradila žalobkyni jen část z fakturovaných částek. Žalobkyně ji požádala o vysvětlení podle § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Společnost E.ON Distribuce svůj postup odůvodnila tím, že jako plátce daně byla povinna z platby srazit a odvést správci daně odvod z elektřiny ze slunečního záření dle § 7a zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů).

[2] Žalobkyně, jakožto poplatník daně, následně podala proti postupu společnosti E.ON Distribuce, jakožto plátcí daně, stížnosti dle § 237 odst. 3 daňového řádu. Finanční úřad v Českých Budějovicích zamítl stížnosti žalobkyně rozhodnutími ze dne 9. 1. 2012, č. j. 3033/12/077910302673 (platba za září 2011) a ze dne 26. 1. 2012, č. j. 26601/12/077910302673 (platba za listopad 2012). Finanční úřad poukázal na text § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., ve znění zákona č. 402/2010 Sb. Z něho plyne, že provozovatel přenosové soustavy je povinen z platby za výkup elektřiny vyrobené ze slunečního záření srazit, vybrat a odvést tzv. odvod, neboť byly splněny všechny zákonné podmínky. Finanční úřad uzavřel, že plátce daně postupoval v souladu se zákonem, a proto je stížnost nedůvodná.

[3] Proti rozhodnutím finančního úřadu se žalobkyně odvolala. Žalovaný však v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání zamítl a obě rozhodnutí finančního úřadu potvrdil (*pozn.: O odvoláních původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství*). Žalovaný se plně ztotožnil s názorem finančního úřadu; k námitkám neústavnosti úpravy uvedl, že není kompetentní rozhodovat o souladu či rozporu zákona s ústavním pořádkem, neboť takovou pravomoc má pouze Ústavní soud. I když Ústavní soud v době rozhodování žalovaného řešil stížnost v této věci, nebyl žalovaný oprávněn předjímat jeho rozhodnutí a byl ve svém postupu vázán zákonem.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že je nedůvodná. Soud poukázal na zákonnou úpravu s tím, že její ústavnost posoudil Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2012, Pl. ÚS 17/11. Tento nálezn pak byl určující pro posouzení většiny žalobních námitek, neboť ty byly vzneseny pouze v obecné poloze a nálezn je v tomto směru pro krajský soud závazný. Krajský soud proto konstatoval, že ve světle nálezu nebyl odvod v rozporu s právním řádem České republiky, nebyly porušeny zákonné garance poskytnuté výrobcům elektřiny, nedošlo k porušení principů nepravé retroaktivity, legitimního očekávání, rovnosti, nediskriminace ani proporcionality a nedošlo k zásahu do majetkových práv žalobkyně či k porušení svobody podnikání. K žalobní námitce týkající se individuálního dopadu odvodu na situaci žalobkyně soud poznamenal, že tuto otázku je třeba posuzovat v kontextu role správního soudnictví: správnímu soudu nenáleží nahrazovat správní uvážení správních orgánů. Dále odkázal na bod 88 nálezu Ústavního

soudu, podle nějž je nutno při individuálním posouzení každého případu vzít v úvahu určitou míru podnikatelského a ekonomického rizika výroby elektřiny ve fotovoltaické elektrárně, která je bezpochyby podnikáním. K otázce nedodržení zákonných garancí dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 80/2012 – 40, dostupný na www.nssoud.cz, podle nějž by žalobkyně musela ke svým tvrzením již ve stížnosti na postup plátce daně poukázat na svou specifickou hospodářskou situaci a likvidační dopady srážení odvodu a konkrétnímu důkazy podložit likvidační důsledek odvodu. Žalobkyně tyto námitky vznesla až v soudním řízení po vydání nálezu Ústavního soudu; Ústavní soud však potvrdil ústavnost zavedeného odvodu a v odůvodnění nálezu připustil jednu z již dříve existujících alternativ. Jelikož žalobkyně uplatňovala původně zcela jiné výhrady a doplnila je teprve poté, co je Ústavní soud odmítl, své důkazní břemeno neunesla.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[5] Žalobkyně podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Žalobkyně namítá, že zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření je v rozporu s principem rovnosti. Pro takto podstatný rozdíl v daňovém zatížení vyroben v závislosti na datu uvedení do provozu neexistují žádné relevantní věcné, tím méně právní důvody. Již v minulosti došlo v České republice k nárůstu cen elektřiny o více než 10%, z čehož profitoval dominantní český výrobce elektřiny. Tenkrát však zákonodárce nepřistoupil k dodatečnému zřízení daňové povinnosti. Žalobkyně dále poukazuje na to, že doba návratnosti fotovoltaických elektráren se dosti liší, neboť jednotliví výrobci využívají různé formy financování. Důsledkem zavedení odvodu je zásah do rovnosti v přístupu k právu podnikat dle čl. 26 Listiny základních práv a svobod.

[6] Žalobkyně dále namítá, že odvod, jímž *de facto* došlo ke snížení garantovaných výkupních cen o 26% (výše odvodu totiž závisí pouze na ceně vyrobeného množství elektřiny, přičemž sazba je stanovena fixně), odporuje zákazu retroaktivity a principu ochrany legitimního očekávání. V době, kdy se žalobkyně rozhodovala o výstavbě fotovoltaické elektrárny, její rentabilitě a způsobu financování, vycházela ze záruky udržení výše výkupních cen. Jestliže následně stát dospěl k závěru, že parametry pro určení výkupních cen stanovil nesprávně, nemůže náprava spočívat v uložení odvodu na základě data uvedení zařízení do provozu. V době uvedení zařízení do provozu nebylo toto datum relevantní z pohledu daňového režimu. Z judikatury Ústavního soudu vyplývá, že stát může určité skupině osob poskytnout méně výhod než jiné, může tak však učinit pouze ve veřejném zájmu a nikoliv libovolně. V daném případě zákonodárce při přijímání zákona č. 402/2010 Sb. existenci veřejného zájmu netvrdil, ani neprokázal. Zavedením odvodu bylo neoprávněně zasaženo do legitimního očekávání žalobkyně, tedy do majetkového práva chráněného čl. 1 Dodatkového protokolu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

[7] Ústavní soud se dle žalobkyně nevěnoval hodnocení skutečnosti, že zavedením odvodu z elektřiny ze slunečního záření byla porušena garance poskytnutá § 2 odst. 8 (dříve odst. 9) vyhlášky č. 140/2009 Sb., o způsobu regulace cen v energetických odvětvích a postupech pro regulaci cen. Touto argumentací se krajský soud nezabýval, byť byla

nadnesena i v žalobě, a vše odbyl pouze odkazem na nález Ústavního soudu. Rozsudek krajského soudu je proto nepřezkoumatelný.

[8] U žalobního bodu týkajícího se individuálního protiústavního dopadu odvodu se krajský soud vypořádává s tvrzeními, která žalobkyně v žalobě nikdy neuplatnila. Nikdy totiž netvrdila, že by zavedení odvodu mělo pro ni likvidační účinky, nýbrž že zavedení odvodu se projeví nedodržením garance patnáctileté doby návratnosti investice. Na tuto argumentaci krajský soud nereagoval, a jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

[9] Dále žalobkyně poukazuje na to, že v žalobě označila důkazy (účetnictví a analýzu návratnosti investic) na podporu svého tvrzení, že nebude dodržena patnáctiletá doba návratnosti investice, čímž splnila svoji povinnost dle § 71 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Závěr krajského soudu, dle něhož žalobkyně zůstala v důkazní rovině zcela pasivní, nemá oporu v obsahu žaloby a představuje naprostou negaci pokynů udělených Ústavním soudem v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Rozsudek je nepřezkoumatelný.

[10] Žalobkyně namítá, že bylo porušeno právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 Listiny základních práv a svobod, neboť podle krajského soudu žalobkyně v průběhu řízení přizpůsobila svá tvrzení v mezidobí vydanému nálezu Ústavního soudu. Přitom měla (podle krajského soudu) již ve stížnosti proti postupu plátce daně navrhnout provedení důkazů osvědčujících likvidační účinky odvodu, neboť právní úprava se vydáním nálezu nijak nezměnila. Podle žalobkyně jí ovšem takový postup nelze s ohledem na okolnosti věci vyčítat. Navíc netvrdila žádné nové skutečnosti, nýbrž v žalobě ve vazbě na obsah nálezu Ústavního soudu pouze doplnila, že zásah do jejích ústavou zaručených práv bude mít mimo jiné o podobu nedodržení garantované patnáctileté doby návratnosti. Pokud by byl takový postup ze strany žalobkyně nepřípustný, pak by stěží mohl argumenty obsažené v nálezu využít sám krajský soud.

[11] Srážení odvodu z elektřiny ze slunečního záření je součástí řetězce úkonů, které budou mít ve svém souhrnu za následek nedodržení patnáctileté doby návratnosti investice žalobkyně, tedy nesplnění garance poskytnuté § 6 odst. 1 zákona o podpoře využití obnovitelných zdrojů. To žalobkyně navrhovala doložit účetními doklady a finanční analýzou, kterou však bude možné v ekonomicky věrohodné podobě předložit až po skončení tříleté doby trvání povinnosti k úhradě odvodu. Proto žalobkyně navrhuje, aby soud řízení přerušil do 31. 12. 2013.

[12] Z těchto důvodů žalobkyně navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, stejně jako rozhodnutí žalovaného, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správní orgány postupovaly v této věci v souladu se zákonem. Úvahy o protiústavnosti jednotlivých explicitních ustanovení zákonů je ze strany orgánů moci výkonné třeba odmítnout jako spekulativní, dokud nebudou pro protiústavnost zrušena. Ostatně Ústavní soud dospěl k závěru, že právní úprava odvodu z elektřiny ze slunečního záření není protiústavní a jeho

závěry jsou žalovaný i správní soudy vázány. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti zamítl

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Žalobkyně kasační stížností brojí především proti posouzení právní otázky, zda lze na její případ aplikovat úpravu odvodu z elektřiny ze slunečního záření obsaženou v hlavě třetího zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů [IV.A., § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Dále se domnívá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [IV.B., § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]

IV.A.

Soulad právní úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření s ústavním pořádkem

[17] Žalobkyně v obecné rovině namítá, že právní úprava odvodu z elektřiny ze slunečního záření porušuje princip rovnosti, legitimního očekávání a zákaz retroaktivity. S těmito argumenty se vypořádal Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (220/2012 Sb.), jímž rozhodl o návrhu skupiny senátorů na zrušení části zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, upravující právě odvod z elektřiny ze slunečního záření. Vykonatelné nálezy Ústavního soudu jsou dle čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky závazné pro všechny orgány i osoby, tedy též pro Nejvyšší správní soud. Pro polemiku žalobkyně s právním názorem Ústavního soudu, je-li vedena pouze v obecné rovině bez konkretizace na individuální situaci žalobkyně, není proto v řízení o kasační stížnosti místo.

[18] Účastníkům tohoto řízení je odůvodnění shora uvedeného nálezu nepochybně dobře známé, neboť oba ve svých podáních na ně odkazují. Postačí tedy pouze stručně shrnout stěžejní názory Ústavního soudu, které se týkají podstatné části argumentace žalobkyně uplatněné v kasační stížnosti.

[19] Právní úprava odvodu z elektřiny ze slunečního záření ve svých důsledcích, které má na provozovatele fotovoltaických elektráren, jimž patnáctileté období garancí dle § 6 odst. 1 zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů počalo plynout před zavedením odvodu, působí účinky nepravé retroaktivity. Nepravá retroaktivita právní normy je v zásadě přípustným jevem, přesto nelze vyloučit, že by mohly existovat legitimní důvody pro zachování předchozí právní úpravy, ačkoliv zákonodárce deklaroval veřejný zájem na její změně. V případě zákona č. 402/2010 Sb., jímž byl zaveden odvod z elektřiny ze

slunečního záření, však Ústavní soud žádný zájem převažující nad veřejným zájmem na změně právní úpravy neshledal (podrobně viz část VIII./a nálezů Ústavního soudu).

[20] Nová právní úprava zavádějící odvod není v rozporu s principem ochrany legitimního očekávání. Uvedený princip totiž nesměřuje k zakonzervování existujícího stavu právní úpravy, nýbrž toliko k ochraně očekávání nabytí majetku. Zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů založil provozovatelům fotovoltaických elektráren očekávání, že investice do jejich vybudování a provozu se jim vrátí díky garantovaným cenám do patnácti let od připojení elektrárny do distribuční soustavy. I přes zavedení odvodu je díky výši garantovaných výkupních cen v porovnání s náklady na pořízení fotovoltaických elektráren, které dramaticky poklesly, zajištěna návratnost investice v horizontu patnácti let. K porušení zákonem založeného legitimního očekávání tedy nedošlo. Pokud provozovatelé fotovoltaických elektráren předpokládali s ohledem na velmi štedře nastavený systém podpory, že náklady na pořízení a provoz fotovoltaických elektráren se jim vrátí dříve než za patnáct let, pak toto jejich očekávání nepodléhá ochraně, jelikož jim nebylo založeno zákonem, nýbrž pouze subjektivním přesvědčením, že nedojde k žádné změně podmínek podpory výroby elektřiny ze slunečního záření. Předpoklad naprosté neměnnosti právní úpravy z požadavků právního státu v žádném případě nevyplývá (v podrobnostech viz bod 65 až 72 nálezů).

[21] Pokud jde o druhou z garancí, tedy záruku zachování výše výnosů za jednotku elektřiny po dobu 15 let od roku uvedení zařízení do provozu jako minimální se zohledněním indexu cen průmyslových výrobců, k té Ústavní soud uvedl, že nedosahuje ústavněprávní intenzity (viz bod 87 nálezů). Dodal, že nebylo zjištěno, že by výnosem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) bodu 2. zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů měla být určitá konkrétní výše čistého zisku. Pokud Ústavní soud nedospěl k závěru, že zavedení odvodu za elektřinu ze slunečního záření je v rozporu se zásadou ochrany legitimního očekávání z důvodu porušení záruky obsažené v § 6 odst. 1 písm. b) bodě 2. zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu s tímto závěrem finálního interpreta ústavy polemizovat. Tím méně, že detailnímu abstraktnímu přezkumu ústavnosti normy ze strany Ústavního soudu v daném případě nic nebránilo, neboť posouzení této otázky nezávisí na individuální situaci konkrétní osoby.

[22] S právě řečeným souvisí i námitka žalobkyně, že Ústavní soud nezohlednil § 2 odst. 8 vyhlášky Energetického regulačního úřadu č. 140/2009 Sb., který garantuje zachování stejné úrovně výkupních cen, po zohlednění inflace. Vyhláška tímto ustanovením v zásadě promítá garanci obsaženou v § 6 odst. 1 písm. b) bodě 2. zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů. Argumentuje-li tedy žalobkyně tím, že srážení odvodu z elektřiny ze slunečního záření porušuje záruky stvrzené též obsahem vyhlášky Energetického regulačního úřadu, lze odkázat na dílčí závěr Ústavního soudu reprodukováný v bodě [21] shora, jež se týká § 6 odst. 1 písm. b) bodu 2. zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů. Tato otázka nedosahuje dle konečného interpreta ústavy ústavněprávní intenzity. Pokud snad žalobkyně svojí námitkou poukazuje na normativní pnutí mezi zákonem o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, ve znění zákona č. 402/2010 Sb., a vyhláškou č. 140/2009 Sb., pak v případě skutečného rozporu je třeba dát přednost zákonu před vyhláškou (čl. 95 odst. 1 Ústavy).

[23] Otázka tedy nezní tak, zda je odvod (tedy daň), jímž se snižuje faktický příjem žalobkyně, protiústavní z důvodu porušení § 6 odst. 1 písm. b) bodu 2. zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, resp. § 2 odst. 8 vyhlášky č. 140/2009 Sb., nýbrž zda minimální státem garantovaná cena, za níž je elektřina vykupována, je stanovena Energetickým regulačním úřadem v dostatečné výši (i s ohledem na povinný odvod srážený z výkupní ceny). V nyní projednávané věci se soud zabývá pouze otázkou daňovou a neshledal, že by aplikaci § 7a násl. zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů bránil § 6 odst. 1 písm. b) bod 2. téhož zákona, resp. jej provádějící § 2 odst. 8 vyhlášky č. 140/2009 Sb. Lze doplnit, že z pohledu naplnění legitimního očekávání žalobkyně je mnohem významnější garance návratnosti investice v horizontu 15 let než garance výše výnosu za jednotku elektřiny, která je podstatná pouze z hlediska krátkodobého financování (cash-flow), jehož nepříznivý vývoj lze korigovat nástroji uvedenými v bodě 89 nálezu Ústavního soudu.

[24] Důvodnou nemůže být ani námitka narušení rovnosti. Ústavní soud poukázal na to, že rozdílný přístup k odlišným skupinám jednotlivců je ústavně akceptovatelný, pokud je založen na objektivních a rozumných důvodech. Odvod se vztahuje na fotovoltaické elektrárny, které byly uvedeny do provozu v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010. V tomto období došlo k dramatickému poklesu pořizovacích nákladů jednotlivých komponentů fotovoltaické elektrárny (o více než 40%). Dle stávající právní úpravy však na to mohl Energetický regulační úřad reagovat pouze pětiprocentním snížením garantovaných cen. I přes tento omezený zásah by byli provozovatelé fotovoltaických elektráren uvedených do provozu po 1. 1. 2009 nejvíce zvýhodněnou skupinou výrobců energie. Proto stát přistoupil k zavedení odvodu, jímž částečně snížil podporu poskytovanou této skupině výrobců elektrické energie. Důvody pro jeho zavedení jsou tedy racionální a ústavně souladné (více viz body 74 až 76 nálezu). K tomu lze dodat, že cílem uvalení odvodu na elektřinu produkovanou ze slunečního záření v zařízeních uvedených do provozu po 1. 1. 2009 bylo obnovení rovnosti mezi jednotlivými skupinami výrobců elektrické energie z obnovitelných zdrojů. Tato rovnost byla narušena prudkým propadem cen komponentů fotovoltaických elektráren, takže garantované ceny za výkup elektřiny byly vzhledem k poklesu nákladů nepřiměřeně vysoké, a to právě i v porovnání s ostatními obnovitelnými zdroji energie.

[25] Otázkou, zda právní úprava odvodu z elektřiny ze slunečního záření je v souladu se svobodou podnikání, zaručenou čl. 26 Listiny základních práv a svobod, se Ústavní soud výslovně nezabýval. Nejvyšší správní soud k této dílčí námitce žalobkyně nejprve poukazuje na to, že v souladu s čl. 41 odst. 1 Listiny základních práv a svobod se lze svobody podnikání domáhat pouze v mezích zákonů, které ji upravují. Z judikatury Ústavního soudu přitom plyne, že případná omezení svobody podnikání musí šetřit podstatu a smysl svobody [čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, viz např. náleze ze dne 7. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 35/08 (N 83/53 SbNU 51; 151/2009 Sb.)]. Zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření neomezuje hospodářskou soutěž, nestanoví žádné podmínky pro výkon podnikatelské činnosti, tedy přímo nezasahuje do svobody podnikání. Jelikož však snižuje výnosy dosahované v rámci podnikatelské činnosti, ovlivňuje svobodu podnikání nepřímou. Státní regulace, která je pro energetický sektor typická a k níž dochází v několika aspektech [přednostní právo na připojení do distribuční soustavy (§ 4 odst. 1 zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), stanovení garantovaných obchodních

podmínek, včetně ceny (§ 4 odst. 4 téhož zákona) atd.], musí při stanovení ceny zohlednit i možnost tvorby zisku, jinak dojde ke znemožnění určité oblasti podnikatelské aktivity, a tedy porušení čl. 26 Listiny základních práv a svobod [srov. nález ze dne 23. 5. 2000, sp. zn. Pl. ÚS 24/99 (N 73/18 SbNU 135; 167/2000 Sb.)].

[26] Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 dovodil, že i přes zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření je provozovatelům fotovoltaických elektráren garantován zisk. Nejvyšší správní soud dodává, že v případě investičních záměrů vyznačujících se vysokými počátečními pořizovacími náklady není možné očekávat, že bude okamžitě po uvedení zařízení do provozu dosahován zisk v účetním slova smyslu. Investice do výroby energie ze slunečního záření je investicí dlouhodobou. Garance poskytnutá zákonem je postavena na tom, že do 15 let od uvedení fotovoltaické elektrárny do provozu se vlastníkově elektrárny vrátí náklady vynaložené na její pořízení. V následujících letech až do konce životnosti elektrárny pak již naproti výnosům realizovaným provozem elektrárny budou stát pouze běžné náklady na provoz, čímž výrazně stoupne zisk. Vyhláška č. 475/2005 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, předpokládá životnost nové výrobní elektřiny ze slunečního záření v délce 20 let.

[27] Žalobkyně dále poukazuje na to, že zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření je pouze jedním z řady opatření podlamujících ve svém celku návratnost investice. Jedním z těchto opatření má přitom být i zrušení osvobození od daně z příjmů (§ 4 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2010]. Osvobození od daně z příjmů, které se vztahovalo na příjmy z provozu solárních zařízení, nepředstavovalo státní garanci pro výrobce elektřiny ze slunečního záření. Šlo toliko o jednu z pobídek, jejíž stálost však nebyla zákonodárcem zaručena. Zrušením této daňové výjimky proto nemohlo být zasaženo do legitimního očekávání žalobkyně. Předmětem státní garance je návratnost investice ve stanoveném horizontu (§ 6 zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), nikoliv zachování osvobození od daně z příjmů. Ostatně Ústavní soud potvrdil v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (část X.), že zrušení osvobození výrobců elektřiny ze slunečního záření od daně z příjmů není v rozporu s ústavním pořádkem.

[28] Ústavní soud nicméně připustil, že v některých případech může mít uvalení tzv. odvodu *rdousící efekt*. Pak by aplikace zákona č. 402/2010 Sb. protiústavní byla. Jde však pouze o případy, kdy by odvod měl likvidační účinky či zasahoval samotnou majetkovou podstatu výrobce elektrické energie. Přitom je třeba hodnotit jednak dodržení garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů v jejich patnáctiletém trvání, jednak okamžité účinky odvodu.

[29] Žalobkyně se snaží v kasační stížnosti přesvědčit Nejvyšší správní soud, že právě v jejím individuálním případě bude mít zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření za následek, že nebude dosaženo návratnosti investice v zákonem garantované lhůtě (tedy 15 let). Toto své naprosto obecné tvrzení žalobkyně blíže nekonkretizovala, ani neoznačila na podporu svého tvrzení žádné důkazní prostředky, které by byly okamžitě k dispozici. Důkazní prostředek, který hodlá žalobkyně předložit (finanční analýza, resp. analýza návratnosti investice), bude k dispozici až na počátku roku 2014 (po uplynutí tří let od

zavedení odvodu z elektřiny). Účetnictví žalobkyně, tedy druhý důkazní návrh, není s to v současné době prokázat, zda bude investice žalobkyně splacena ve lhůtě 15 let od její realizace. V účetnictví se totiž zrcadlí pouze současný stav hospodaření žalobkyně, resp. stav minulý k přesně určenému datu. Nelze z něho ovšem dovodit, jakých tržeb bude žalobkyně v budoucnu dosahovat, jak se budou vyvíjet její náklady apod.

[30] Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro přerušení řízení o kasační stížnosti, jak navrhovala žalobkyně (viz bod [11] shora). Správní soudy vycházejí při přezkumu zákonnosti správního rozhodnutí ze skutkového stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Má-li dojít v soudním řízení správním k doplnění skutkových zjištění správního orgánu dokazováním, musí se navržené důkazní prostředky vztahovat ke skutečnostem existujícím v době vydání rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně by tedy musela navrhnout takový důkazní prostředek, jímž by prokázala, že dne 11. 4. 2012 bylo zřejmé, že nebude dosažena zákonem garantovaná doba návratnosti investice. Není proto jakéhokoli důvodu pro přerušení řízení o kasační stížnosti za účelem zpracování finanční analýzy ke dni 31. 12. 2013. Nic žalobkyni nebránilo v tom, aby svoji důkazní povinnost splnila v řízení před krajským soudem, resp. již v daňovém řízení, a to předložením např. finanční analýzy sestavené ke dni 11. 4. 2012, zachycující i předpokládaný budoucí vývoj, částečně verifikovaný v mezidobí docílenými hospodářskými výsledky.

[31] Žalobkyně, ačkoliv svou kasační stížností směřuje k aplikaci výjimky z pravidla, kterou Ústavní soud připustil v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, zůstává pohříchu u naprosto obecného tvrzení. Žalobkyně soudu svoji hospodářskou situaci nepopsala, neuvedla, jaké náklady vynaložila na pořízení fotovoltické elektrárny, kolik stojí běžný provoz elektrárny, jaké náklady doposud vynaložila, jakými disponuje vlastními a cizími zdroji, v jakých lhůtách jsou splatné její závazky, jakých výnosů dosahuje atd. Na základě paušálního, nic neříkajícího tvrzení o tom, že v jejím případě nebude dodržena zákonem garantovaná doba návratnosti investice, nemůže Nejvyšší správní soud dospět k závěru o protiústavnosti aplikace odvodu z elektřiny ze slunečního záření na příjmy žalobkyně. Není přitom na místě, aby soud vyzýval žalobkyni ke konkretizaci jejích tvrzení. Kasační stížnost obsahuje řádně formulované námitky a jako taková je projednatelná.

[32] Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78 (č. 2162/2011 Sb. NSS), čím je žalobní bod či kasační námitka obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu (kasační stížnost) podporují. Bylo tedy plně na odpovědnosti žalobkyně, aby předložila soudu v podrobnosti všechny údaje (z hlediska procesního jde o tvrzení), které by umožnily soudu zhodnotit aktuální hospodářskou situaci žalobkyně a predikovat další vývoj a na tomto základě pak učinit závěr o ústavnosti podrobení příjmů žalobkyně z výroby elektrické energie ze slunečního záření odvodu. Jelikož však žalobkyně nevznesla konkrétní tvrzení, nemohl se soud otázkou působení odvodu na finanční situaci žalobkyně zabývat detailněji (k rozsahu povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní viz body [39] až [41]).

[33] Ústavní soud spojuje eventuální protiústavnost aplikace odvodu z elektřiny vedle nedosažení garantované doby návratnosti investice také s tím, kdy by jeho srážení vyvolávalo okamžitý „rdousící“ efekt. Ani v tomto ohledu ovšem žalobkyně (jak sama ostatně zdůrazňuje v kasační stížnosti) nic konkrétního o své neudržitelné hospodářské situaci v rozhodném období netvrdila (tím pádem k tomu ani nenavrhovala důkazní prostředky). Nic proto nenasvědčuje tomu, že by zavedení odvodu z elektřiny ze slunečního záření mělo pro žalobkyni rdousící účinky či vedlo k její likvidaci.

[34] Námitka je nedůvodná.

IV.B.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[35] Žalobkyně spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v první řadě v tom, že se nijak nevypořádává s argumentací neústavnosti odvodu z elektřiny ze slunečního záření pro rozpor se státní garancí vyjádřenou v § 2 odst. 8 vyhlášky č. 140/2009 Sb.

[36] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že tato námitka se týká obecně souladu právní úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření s ústavním pořádkem, nikoliv specifických dopadů této právní úpravy na postavení žalobkyně. Krajský soud v napadeném rozsudku jasně deklaroval, že otázka souladu právní úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření již byla posouzena Ústavním soudem, jehož závěry se krajský soud řídí. Nebyl tedy žádný důvod pro to, aby se soud zvlášť zabýval tímto dílčím argumentem žalobkyně, který se vztahoval obecně k celé právní úpravě, nikoliv specificky k důsledkům její aplikace na žalobkyni. Rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný (k věcnému hodnocení tohoto argumentu ze strany Nejvyššího správního soudu viz bod [22] shora).

[37] Žalobkyně též namítla, že krajský soud dezinterpretoval jednu z žalobních námitek, jejíž podstatou nebylo tvrzení o likvidačních, respektive rdousících, dopadech účinku novely zákona č. 180/2005 Sb. na její hospodaření, ale nedodržení garantované patnáctileté doby návratnosti investice do fotovoltaické elektrárny (v důsledku státem zavedeného odvodu). Žalobkyni lze přisvědčit potud, že argumentace soudu vskutku nebyla přílehavá. Argumentace krajského soudu nicméně směřovala k posouzení, zda zásah státu do ústavně zaručených práv žalobkyně, tedy v tomto případě do jeho majetkové sféry a práva na podnikání, dosahuje intenzity, u níž Ústavní soud dovodil již možnost překročení ústavních limitů. Dospěl-li přitom k závěru, že tato část žalobních tvrzení (byť jím byla nesprávně uchopena) spočívá (jako celek) pouze na ničím nepodložených tvrzeních žalobkyně o její ekonomické situaci a konkrétních ekonomických dopadech zavedeného odvodu do jejího podnikání, nemíří tvrzení krajského soudu o neprokázání likvidačních důsledků odvodu na žalobkyni zcela argumentačně mimo žalobní námitku. Jinak řečeno, krajský soud otázku, zda v důsledku zavedení odvodu nebude žalobkyni zaručena návratnost investice do fotovoltaické elektrárny, vypořádal v zásadě obecně, v kontextu možných dopadů zavedeného odvodu na podnikání žalobkyně jako takové, a to s odkazem na závěry přijaté Ústavním soudem; tento postup byl dán tím, že veškeré žalobní námítky, včetně těch, které se týkaly specifických dopadů do majetkové sféry žalobkyně, byly

vzneseny pouze v obecné poloze a především byly namířeny proti právní úpravě, jejíž protiústavnost Ústavní soud neshledal; na to napadený rozsudek výslovně upozorňuje.

[38] S tím přímo souvisí další námitka žalobkyně, že v žalobách splnila svoji povinnost dle § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. a označila důkazní prostředky na podporu svých tvrzení. Krajský soud se však s důkazními návrhy nevypořádal.

[39] Nejvyšší správní soud k tomu předesílá, že v první řadě je povinností žalobkyně splnit povinnost tvrzení. Tvrzení, že nebude dosaženo návratnosti investice ve lhůtě 15 let, je tvrzením souhrnným, paušálním. Není z něho zřejmé, z jakých konkrétních skutečností vychází, tedy jaké byly náklady na pořízení investice, jak vysoké jsou tržby, jaké výše dosahují provozní náklady (včetně mzdových) apod. (k tomu viz též bod [31] shora). Žalobkyně by proto musela své souhrnné tvrzení komplexně doplnit o jednotlivá dílčí tvrzení, z nichž vyvěrá jí prezentovaný souhrnný závěr. Tato jednotlivá tvrzení by žalobkyně musela prokázat, stejně jako to, že je vyloučeno, aby v horizontu 15 let došlo k navrácení proinvestovaných prostředků. Přitom je samozřejmě třeba také vážít, zda počínání žalobkyně je ekonomicky racionální, odpovídá měřítku kladenému na řádného hospodáře. Ačkoliv je výroba elektřiny ze slunečního záření státem podporovaným sektorem, stále jde o podnikatelskou činnost. Pojmovým znakem jakékoliv podnikatelské činnosti je nést jistou míru rizika. Poskytnutí garance návratnosti investice neznamená, že by stát měl podnikatelským subjektům kompenzovat ztráty pramenící z jakéhokoliv jejich počínání. Teprve po zohlednění všech skutečností, z nichž některé soud vyjmenoval shora, je možné učinit skutkový závěr, zda aplikace odvodu z elektřiny ze slunečního záření znemožňuje dosáhnout v konkrétním případě návratnosti investice v zákonem garantované době. Následně, na základě řádně zjištěného skutkového stavu v potřebném rozsahu, lze přistoupit k právní úvaze o tom, zda je srážka odvodu z elektřiny ze slunečního záření v případě žalobkyně v souladu s ústavním pořádkem.

[40] Nejvyšší správní soud v soudním spise ověřil, že žalobkyně navrhla provést důkaz účetnictvím a finanční analýzou, a to na podporu tvrzení, že nebude dodržena patnáctiletá doba návratnosti investice. Tyto listinné důkazní prostředky však žalobkyně k žalobě nepřiložila, neučinila tak ani později. Návrh na provedení důkazu finanční analýzou se týká dosud neexistujícího důkazního prostředku, o němž žalobkyně v kasační stížnosti tvrdí, že bude vyhotoven až v roce 2014. Žalobkyně tedy označila v žalobě za důkazní prostředek listinu, která neexistuje. Důkazní hodnota účetnictví se pak vztahuje pouze k období, za něž je zpracováno, a nelze z něho bez dalšího dovodit, jakých výnosů a nákladů žalobkyně v budoucnu dosáhne. Ve vztahu ke skutečnosti, která měla být tímto důkazním prostředkem prokázána, jde o prostředek neprůkazný, jenž by musel být doplněn dalšími, existujícími důkazními prostředky, které však žalobkyně neoznačila.

[41] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že žalobkyně se nalézá ve složité situaci, neboť její povinnost tvrzení a tomu odpovídající povinnost důkazní je značně rozsáhlá. To však nic nemění na tom, že chce-li být ve sporu úspěšná, musí svým povinnostem dostát. Jak v daňovém řízení, tak v soudním řízení správním leží povinnost tvrzení a jí odpovídající povinnost důkazní na daňovém subjektu (viz § 92 odst. 3 daňového řádu). Žalobkyně však těmito požadavkům nedostála, a to ani v rovině tvrzení (uplatnila pouze souhrnné tvrzení), ani v rovině důkazní (navrhla provedení neexistujícího důkazního

prostředku a jednoho existujícího důkazního prostředku, který ovšem nic nevypovídá o predikovaném vývoji).

[42] Pokud jde o námitku porušení práva na spravedlivý proces, Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu neshledává nic problematického na tom, že žalobní argumentace byla – v reakci na zmíněný plenární náleze Ústavního soudu – rozvedena (v porovnání s obsahem dříve podaných žádostí o vysvětlení postupu plátce daně a na ně navazujících stížností proti jeho postupu). Z logiky věci nelze žalobkyni vytýkat, že proti dopadům zavedeného odvodu brojila s poukazem na celkový rozpor novelizovaného znění zákona s ústavním pořádkem a nesoustředila se pouze na jediný, Ústavním soudem následně definovaný případ, kdy by aplikace nové právní úpravy narážela na ústavní limity. Není pochyb o tom, že o ústavní konformitě novelizované úpravy zákona č. 180/2005 Sb., panovaly od samého počátku pochybnosti; žalobkyně ostatně zcela přiléhavě poukazuje na fakt, že řízení před Ústavním soudem bylo iniciováno částí samotných zákonodárců (skupinou senátorů). Dle názoru zdejšího soudu tak není možné po žalobkyni spravedlivě požadovat, aby již ve stádiu daňového řízení argumentovala právě existencí specifických dopadů novelizované úpravy do jejích práv, tedy existencí konkrétních okolností, které Ústavní soud jako jediné označil za potenciálně problematické. Interpretace ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a § 75 odst. 2, věty první s. ř. s. (dispoziční zásada), jakož i § 75 odst. 1 s. ř. s., podaná krajským soudem je tak v posuzovaném případě příliš restriktivní. To však nic nemění na tom, že takto (přípustně) rozvedená žalobní (a následně i kasační) argumentace nedosáhla potřebné míry určitosti a setrvala na pouhých obecných konstatováních; to platí i o návrzích na provedení důkazů. V tomto, pro věc zásadním, názoru je Nejvyšší správní soud s krajským soudem zajedno.

[43] Nejvyšší správní soud dodává, že žalobkyně není jakkoliv omezena v předkládání důkazních prostředků (co do jejich charakteru a obsahu). Je jen na ní, aby navrhla provedení takových existujících důkazních prostředků, jimiž prokáže svá tvrzení. Nemá-li žalobkyně v současné době potřebné důkazní prostředky k dispozici, a je tedy v důkazní nouzi, nemůže soud na tuto situaci reagovat jinak než učinit závěr o neunesení důkazního břemene. Rozhodně není na místě, aby soud ustrnul v projednávání věci a otálel s vyhlášením rozhodnutí několik měsíců jen proto, aby žalobkyně mohla zpracovat nové důkazní prostředky a ty pak navrhnout k provedení důkazu. Krajský soud se nedopustil porušení práva žalobkyně na spravedlivý proces.

[44] Jelikož i přes některé argumentační deficity rozsudku krajského soudu lze *ratio decidendi* jeho argumentace aprobovat, zdejší soud neseznal, že by jej jen pro ně bylo třeba zrušit (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Jak ostatně uvedl Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ [náleze ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc *M. CAMBELL & SONS LIMITED*, bod 68; srov. obdobně též rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2013, čj. 8 As 47/2012 – 58 nebo ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012 – 50, věc *SAFINA, a. s.*, bod 21].

[45] Námitka je nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[46] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[47] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. srpna 2013

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu