



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **GPS Energy, s. r. o.**, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zastoupený Mgr. Davidem Kroftou, advokátem se sídlem Újezd 450/40, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (původní žalovaný: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, se sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 10. 2013, č. j. 15 Af 90/2011 – 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce je provozovatelem fotovoltaické elektrárny v obci Pavlíkov o celkovém instalovaném výkonu 1,32 MW. Vyrobenou elektřinu dodává distribuční společnosti ČEZ Distribuce, a. s. (plátce odvodu) za výkupní cenu stanovenou cenovým rozhodnutím Energetického regulačního úřadu. Žalobce vyúčtoval plátcí odvodu za elektřinu vyrobenou a dodanou v období od ledna do března 2011 třemi fakturami celkovou výkupní cenu ve výši 3 434 603,07 Kč. Plátce odvodu ovšem žalobci vyplatil jen část této částky ve výši 2 692 055 Kč sníženou o srážku odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů“).

Žalobce podal dvě stížnosti na postup plátce odvodu podle § 237 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v nichž namítal, že odvod za elektřinu ze slunečního záření byl sražen neoprávněně. Finanční úřad v Děčíně obě stížnosti zamítl, a to rozhodnutím

ze dne 29. 4. 2011, č. j. 101620/11/178913507251, a rozhodnutím ze dne 1. 7. 2011, č. j. 131539/11/178913501506. Proti oběma rozhodnutím správce daně podal žalobce odvolání. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem však rozhodnutím ze dne 29. 9. 2011, č. j. 8462/11-1200-506330, obě odvolání zamítlo a napadená rozhodnutí správce daně potvrdilo.

Žalobce následně napadl rozhodnutí původního žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, jenž ji však rozsudkem ze dne 7. 10. 2013, č. j. 15 Af 90/2011 – 29, zamítl. V odůvodnění rozsudku krajský soud konstatoval, že otázkou ústavnosti odvodu za elektřinu ze slunečního záření podle § 7a a násl. zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů (dále jen „odvod“) se podrobně zabýval Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, zveřejněném pod č. 220/2012 Sb., a dospěl k závěru, že předmětná ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů jsou v souladu s ústavním pořádkem. Ústavní soud nicméně zdůraznil nutnost individuálního posouzení každého případu s ohledem na možný likvidační (rdousící) účinek odvodu či zasažení samotné majetkové podstaty výrobce elektřiny. V této souvislosti krajský soud uvedl, že správní soudnictví je ovládáno zásadou subsidiarity a minimalizace zásahů soudů do správního řízení. Aby žalobce mohl před soudem úspěšně uplatnit námitky, podle nichž byl odvod sražen nezákonně nebo protiústavně, musí dát finančním orgánům možnost zabývat se jeho situací a tvrzeními, které je povinen také řádně doložit. Soud hodnotí skutkový a právní stav, jaký byl v řízení před správními orgány. Nemůže proto jít k tíži správního orgánu, jehož postup soud přezkoumává, že nebyl seznámen se všemi relevantními skutečnostmi a důkazy ze strany daňového subjektu. To platí i pro daňová řízení zahájená před vydáním již uvedeného nálezu. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Žalobce ovšem ani v jednom svém podání neuvedl žádná tvrzení nebo důkazy, které by se vztahovaly k jeho konkrétnímu specifickému případu, z nichž by bylo možné dovodit, že sražení odvodu mělo likvidační povahu. Žalobce tak neunesl břemeno tvrzení ani břemeno důkazní. Finanční orgány proto ve svém postupu nepochybily, neboť jim nemohlo být nic známo o případné specifické situaci žalobce.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytyčkanou vadu měl krajský soud rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Stěžovatel namítá, že v daňovém řízení unesl jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní ohledně skutečnosti, že v jeho případě má odvod likvidační (rdousící) účinek. Pokud správce daně považoval jeho tvrzení za nedostatečně konkrétní či měl za to, že k dokázání jeho tvrzení nenavrhl dostatečné důkazy, byl povinen vyzvat stěžovatele podle § 92 daňového řádu k doložení dalších důkazů. Neučinil-li tak, nedostál povinnosti, uložené § 92 odst. 2 daňového řádu, dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a postupoval tedy v rozporu se zásadou materiální pravdy. Správce daně má povinnost vyvinout maximální úsilí ke zjištění skutkového stavu. Existovala řada možností, jak stěžovatelovo tvrzení dokazovat, např. znaleckým posudkem. Správce daně však neučinil nic ke zjištění celkové doby návratnosti investice a tvrzeného překročení garantované patnáctileté doby návratnosti. V této souvislosti předložil stěžovatel soudu analýzu návratnosti investice do stavby fotovoltaické elektrárny, z níž podle jeho názoru vyplývá, že garantovaná doba návratnosti bude překročena.

pokračování

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěry krajského soudu ohledně rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Za situace, kdy tvrdil, že na něho odvod vůbec nedoléhá, bylo povinností správce daně prokázat opak, k čemuž nedošlo. Tuto argumentaci přitom opírá o závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 4. 2008, č. j. 15 Ca 182/2006 – 56. Správce daně porušil své povinnosti také tím, že se vůbec nezabýval námitkami, které se týkaly nedodržení zákonných garancí. Finanční orgány nevzaly vůbec v potaz specifické okolnosti případu a jejich rozhodnutí těmto okolnostem neodpovídá.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s právním posouzením věci, které učinil krajský soud. Podstatou sporu je podle jeho názoru tvrzená protiústavnost odvodu, jestliže však dotčená ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů umožňují jednoznačný a nepochybný výklad, jsou jimi orgány moci výkonné vázány. V této souvislosti poukázal na dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu týkající se odvodu. Finanční orgány nemají pravomoc rozhodovat o souladu zákona s ústavním pořádkem a musí se řídit platnými právními předpisy. Stěžovatel se domáhá výhody oproti konkurenci, to ovšem odporuje § 8 odst. 2 daňového řádu, podle něhož dbá správce daně, aby při rozhodování skutkově shodných a obdobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Žalovaný proto navrhl, aby zdejší soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podstatou podané kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele se závěrem krajského soudu o tom, že neunesl břemeno tvrzení ani důkazní břemeno, které ho v daňovém řízení tíží. Nejvyšší správní soud se proto v prvé řadě zabýval otázkou, zda závěry, o které krajský soud opřel napadený rozsudek, odpovídají obsahu správního spisu.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel již ve stížnostech na postup plátce odvodu popisoval možné dopady srážek odvodu na jeho hospodářskou situaci. Obecně popsal postup výstavby fotovoltaické elektrárny a předpoklady, z nichž při přípravě investice vycházel. Zdůraznil přitom, že při plánování stavby a volbě způsobu financování vycházel z předpokládané výše výkupní ceny v letech 2010 a 2011, jakož i z požadavků na celkové investiční náklady výrobní stanovené vyhláškou Energetického regulačního úřadu č. 475/2005 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů. Výrobní vybudoval zčásti za pomoci bankovního úvěru, přičemž při úvaze, zda bude schopen dostát závazkům vůči bance z uzavřené úvěrové smlouvy, vycházel z předpokladu, že výše výnosu za jednotku elektriny při podpoře výkupními cenami zůstane zachována po dobu 15 let a bude nadále indexována. Dále uvedl, že zavedení odvodu ho vystavuje potížím, které mohou údajně vést až ke ztrátě prostředků vynaložených na investici. Snížení výnosu ho rovněž může uvést až do situace platební neschopnosti vůči financující bance.

Stěžovatel tak srozumitelným způsobem již ve stížnostech na postup plátce odvodu nastínil možné negativní dopady srážení odvodu na jeho hospodářskou a finanční situaci, přičemž výslovně uvedl, že snížení výkupní ceny může ve svém důsledku vést k jeho platební

neschopnosti. Nelze proto přijmout názor krajského soudu, že stěžovatel ani v jednom ze svých podání vůči finančním orgánům neuvedl tvrzení, z nichž by bylo možno dovodit, že by srážení odvodu v jeho konkrétním případě mohlo mít likvidační (rdousící) účinek. Právě tvrzené riziko vzniku platební neschopnosti v důsledku srážení odvodu by totiž mohlo dosáhnout intenzity likvidačního (rdousícího) účinku, který podle stanoviska Ústavního soudu vysloveného v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, může v individuálních případech na výrobce dolehnout. V rovině tvrzení tak stěžovatel přinejmenším předestřel skutečnosti, k nimž je třeba podle názoru Ústavního soudu v individuálních případech přihlídnout a hodnotit je (byť tak nelze učinit, jak bude dále vysvětleno, v řízení o stížnosti na postup plátce odvodu ani v navazujících řízeních o přezkoumání rozhodnutí správce daně o této stížnosti). Krajskému soudu je třeba z tohoto důvodu vytknout pochybení spočívající v tom, že své rozhodnutí založil na nesprávném zjištění, že stěžovatel v řízení před finančními orgány takové skutečnosti neuvedl.

Nicméně i přes uvedené pochybení krajského soudu je v daném případě zřejmé, že stěžovatelova argumentace týkající se tvrzeného likvidačního (rdousícího) účinku srážek odvodu nemůže v nyní posuzované věci obstát. Stěžovatel se v daném případě domáhal ochrany svých práv prostřednictvím institutu stížnosti na postup plátce odvodu. Pro posouzení věci je proto rozhodující, zda lze konkrétní dopady odvodu na výrobce zohlednit v tomto typu řízení nebo v navazujícím soudním řízení.

Otázkou možného likvidačního (rdousícího) účinku odvodu na výrobce se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval ve svých dřívějších rozhodnutích. V mnoha rozsudcích konstatoval, že úprava odvodu je v obecné rovině v souladu s ústavním pořádkem. Vycházel přitom z odůvodnění nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kterým Ústavní soud zamítl návrh na zrušení části zákona o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie obsahující úpravu odvodu. Zároveň uvedl, že v některých případech může mít uvalení odvodu na konkrétního výrobce elektrické energie rdousící účinek (srov. zejména rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 5/2013 – 35; ze dne 28. 3. 2013, č. j. 1 Afs 7/2013 – 33; ze dne 15. 8. 2013, č. j. 2 Afs 13/2013 – 28; ze dne 30. 7. 2013, č. j. 2 Afs 53/2013 – 27; ze dne 23. 4. 2013, č. j. 7 Afs 104/2012 – 31 a č. j. 7 Afs 13/2013 – 25, všechny dostupné na www.nssoud.cz). I když explicitně nevyslovil požadavek na vedení dokazování o možném rdousícím účinku v řízení o stížnosti na postup plátce odvodu, případně v následném soudním řízení, z jeho argumentace obsažené v citovaných rozsudcích je patrný předpoklad, že by při řádném uplatnění námítky likvidačního působení odvodu na konkrétní subjekt takové dokazování mělo být vedeno. V řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 76/2013 ovšem první senát Nejvyššího správního soudu, který byl přesvědčen o nemožnosti tohoto postupu, tuto právní otázku předložil k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

Rozšířený senát v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, dospěl k závěru, že „[k]onkrétní dopady odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce odvodu, ani v soudním řízení, které na ně navazuje“. V odůvodnění citovaného usnesení pak rozšířený senát uvedl:

„[38] Stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcům daně při uplatňování srážkové daně. Jedná se o ochranu před nezákonným postupem plátce, o nástroj určený pro „řešení sporu mezi plátcem a poplatníkem“, který slouží zejména k tomu, aby byl postup plátce podroben kontrole státní moci a poplatník byl před případným nezákonným postupem plátce prostřednictvím konečného rozhodnutí správce daně ochráněn. Bylo by absurdní klást na plátce povinnost, nota bene bez jakékoliv psané právní úpravy, aby sám posuzoval likvidační účinky solárního odvodu na poplatníka.

pokračování

[39] *I kdyby se tento institut aplikoval na solární odvod pouze přiměřeně a žádost o vysvětlení adresovaná plátcí byla jen jakýmsi formálním krokem pro následné uplatnění stížnosti u správce daně, umožňuje § 237 odst. 3 daňového řádu správci daně přezkoumat pouze postup plátce, tj. zda plátce při srážce solárního odvodu postupoval v souladu se zákonem o podpoře. Ten kromě osvobození malých výrobců nepřipouští žádné výjimky, na základě kterých by byl plátce odvodu své zákonné povinnosti zproštěn, jinými slovy neobsahuje žádný zvláštní mechanismus, jenž umožní individuální přístup ke výrobcům, což ostatně konstatoval v bodu 89 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 sám Ústavní soud. Bylo by z ústavního hlediska a s ohledem na požadavky dělby moci přinejmenším problematické, aby neexistenci psané právní úpravy nabradila bez dalšího moc soudní.“*

Podle rozšířeného senátu je pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky odvodu v individuálních případech za stávající právní úpravy proveditelný jen za použití institutu prominutí daně podle § 260 v návaznosti na § 259 daňového řádu:

„[56] *Rozhodnutí o prominutí solárního odvodu je za stávající zákonné úpravy jediným institutem, jebož prostřednictvím výkoná moc dostojí výslovnému pokynu Ústavního soudu a splní tak povinnost uplatnit individuální přístup ke jednotlivým výrobcům, kteří se nacházejí ve výjimečné situaci předvídané nálezem sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Úvaha ministra financí, zda takové rozhodnutí vydat či nevydat, se proto nemůže odehrávat ve sféře „absolutního“ správního uvážení.“*

S ohledem na uvedené lze konstatovat, že i v daném případě krajský soud zamítl žalobu důvodně, neboť v obecné rovině je úprava odvodu v souladu s ústavním pořádkem a v konkrétní rovině nemohly finanční orgány v řízení o stížnosti na postup plátce odvodu zohlednit dopady odvodu na stěžovatele. Nemohl tak učinit ani krajský soud v řízení o žalobě. Nesprávný je oproti tomu závěr krajského soudu, že stěžovatel neuplatnil v řízení před finančními orgány tvrzení, z nichž by bylo možno dovodit, že by sražení odvodu v jeho konkrétním případě mohlo mít likvidační (rdousící) účinek. Avšak i přes tento dílčí nesprávný závěr, který je třeba korigovat, je napadený rozsudek s ohledem na závěry vyslovené rozšířeným senátem, věcně správný. Proto nebyl na místě takový postup, který navrhl stěžovatel, tj. zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť krajský soud by s ohledem na závěry rozšířeného senátu nemohl v dané věci rozhodnout jinak než žalobu zamítnout, byť s částečně odlišným odůvodněním. Vzhledem k tomu Nejvyšší správní soud pouze korigoval právní názor vyslovený v odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 23/2005 - 93, publikovaný pod č. 781/2006 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 19. 1. 2006, č. j. 2 Afs 100/2005 - 106, www.nssoud.cz, případně 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).

Za daného stavu není třeba, aby se Nejvyšší správní soud dále zabýval námitkou týkající se důkazního břemene a jeho rozložení v daňovém řízení, neboť ani posouzení této otázky by nemohlo ovlivnit závěr rozšířeného senátu o tom, že případný likvidační (rdousící) účinek odvodu nelze zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce odvodu ani v navazujícím řízení. Z obdobného důvodu Nejvyšší správní soud neprovedl ani stěžovatelem navržený důkaz znaleckým posudkem zaměřeným na dopady odvodu na stěžovatele, neboť by to bylo s ohledem na uvedené závěry nadbytečné.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost jako celek není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci

úspěch neměl. Žalovaný měl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nicméně žádné náklady řízení neuplatnil a ani z obsahu spisu nevyplývá, že by mu nad rámec jeho běžné činnosti náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. dubna 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu