ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **PT Energetická spol. s r. o.,** se sídlem Washingtonova 1599/17, Praha 1, zastoupeného Mgr. Sandrou Podskalskou, advokátkou se sídlem Údolní 33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20. 11. 2012, čj. 12714/12-1200-501918, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 12. 2013, čj. 15 Af 45/2013 – 78,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobce provozuje fotovoltaickou elektrárnu v obci Zbrašín. Vyrobenou elektřinu dodává do distribuční sítě společnost ČEZ Distribuce, a. s. (dále jen „plátce daně“). Předmětem sporu se stala platba za elektřinu dodanou do distribuční sítě v období únor až červen 2012. Plátce daně totiž nevyplatil žalobci celou fakturovanou částku za dodanou elektřinu, ale srazil z ní částku ve výši odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „solární odvod“) podle § 7a zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), dále jen „zákon o podpoře“.

[2] Žalobce požádal plátce daně o vysvětlení podle § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Plátce daně uvedl, že byl povinen solární odvod srazit a odvést podle § 7g odst. 1 zákona o podpoře.

[3] Žalobce podal k Finančnímu úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) stížnosti na postup plátce daně podle § 237 odst. 3 daňového řádu. Správce daně tyto stížnosti zamítl rozhodnutími ze dne 17. 7. 2012, čj. 151567/12/178913507710, ze dne 10. 8. 2012, čj. 165633/12/178913507710, ze dne 10. 8. 2010, čj. 165629/12/178913507710, ze dne 5. 9. 2012, čj. 171991/12/178913507710 a ze dne 8. 10. 2012, čj. 182507/12/178913507710.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutím správce daně odvolání, které Finanční ředitelství v Ústí nad Labem zamítlo rozhodnutím ze dne 20. 11. 2012, čj. 12714/12-1200-501918 (dále též „napadené rozhodnutí“).

[5] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem 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 Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále též „žalovaný“).

II.

[6] Žalobce podal proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem správní žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. Krajský soud žalobu zamítl. Uvedl, že solární odvod byl zaveden do zákona o podpoře novelou provedenou zákonem č. 402/2010 Sb., a odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, kterým Ústavní soud zamítl návrh na zrušení části zákona o podpoře týkající se solárního odvodu, neboť dospěl k závěru, že solární odvod je v souladu s ústavním pořádkem.

[7] V uvedeném nálezu Ústavní soud také odkázal na vyjádření Energetického regulačního úřadu, podle kterého došlo v letech 2009 a 2010 k výraznému poklesu měrných investičních nákladů na vybudování fotovoltaické elektrárny. Došlo tedy k významnému zvýhodnění nově budovaných fotovoltaických elektráren oproti ostatním druhům obnovitelných zdrojů, u kterých byla podpora nastavena optimálně. Za této situace není podle Ústavního soudu v rozporu se zákazem diskriminace, že zákonodárce zavedl odvod pouze pro výrobce solární energie, kteří elektrárny uvedli do provozu právě v letech 2009 a 2010. Krajský soud se ztotožnil s těmito závěry Ústavního soudu a neshledal, že by v žalobcově případě měl odvod likvidační charakter.

[8] Krajský soud nepominul stanovisko Ústavního soudu, že každý případ musí být individuálně posouzen a že nelze v konkrétním případě vyloučit likvidační efekt solárního odvodu. Při individuálním posouzení je však nutno vzít v úvahu i určitou míru podnikatelského rizika výroby elektřiny ve fotovoltaické elektrárně, neboť taková činnost je bezpochyby podnikáním.

[9] Aby žalobce mohl před soudem úspěšně uplatnit námitky spočívající v tom, že vůči němu byla nezákonně či neústavně aplikována ustanovení týkající se solárního odvodu, musí již v řízení před finančními orgány tvrdit a doložit skutečnosti, z nichž vyplývá, že solární odvod měl v jeho konkrétním případě likvidační („rdousící“) efekt. Takové dokazování nemůže žalobce ponechat až na soudní řízení. Řízení před správním soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem.

[10] Daňový subjekt přitom nese v daňovém řízení jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní. Ač je v daném případě výběrem odvodu povinen plátce daně, nezbavuje to daňový subjekt (poplatníka odvodu) povinnosti tvrdit a prokázat skutečnost, které považuje za podstatné pro správné stanovení a výběr odvodu. Žalobce však ani v jednom podání vůči správním

orgánům neuvedl žádná tvrzení nebo důkazy, z nichž by bylo možné dovodit, že solární odvod má v žalobcově konkrétním případě likvidační dopad.

[11] Soud se blíže nezabýval námitkou, že Ústavní soud měl k posouzení ústavnosti solárního odvodu nesprávné podklady, neboť doba návratnosti činí při správném výpočtu 17 let. Krajskému soudu nepřísluší posuzovat správnost podkladů, které měl Ústavní soud k dispozici při svém rozhodování. Z obsahu žaloby nevyplynuly žádné skutečnosti, které by odůvodňovaly závěr, že solární odvod má na žalobce rdousící efekt. Krajský soud neshledal ani důvod k předložení žaloby k opětovnému individuálnímu posouzení Ústavnímu soudu.

III.

[12] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Neztotožnil se s názorem krajského soudu, že měl již v řízení o stížnosti na postup plátce daně prokázat, že se v jeho konkrétním a specifickém případě jednalo o likvidační („rdousící“) efekt solárního odvodu ve smyslu závěrů nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Likvidační efekt či zásah do majetkové podstaty výrobce jakožto hledisko zohledňující možné protiústavní dopady solárního odvodu zavedl až výše zmíněný nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Do vydání nálezu stěžovatel považoval celou koncepci solárního odvodu za protiústavní a očekával, že ji Ústavní soud zruší.

[13] Krajský soud podle stížnosti opominul § 92 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je správce daně povinen zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, přičemž není vázán jen návrhy daňových subjektů. Stěžovatel upozorňoval na tuto povinnost již v řízení o stížnosti a navrhoval k její realizaci předložení konkrétních důkazů. Pokud měl správce daně pochybnosti o likvidačním charakteru odvodu a zásahu do majetkové podstaty stěžovatele, o nichž věděl, že jsou rozhodnými pro individuální posouzení ústavnosti odvodu, mohl se pokusit tyto pochybnosti vyvrátit důkazem provedeným z vlastní iniciativy, což neučinil.

[14] Stěžovatel také zdůraznil, že patnáctiletá doba návratnosti se týká výpočtu při stanovených technicko-ekonomických parametrech, nikoliv výpočtu pro individuálního investora s individuálními parametry. Zákon o podpoře nezaručuje investorovi patnáctiletou dobu návratnosti investovaných prostředků.

[15] Stěžovatel dále označil rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud totiž konstatoval, že z žádného podání stěžovatele nevyplynuly skutečnosti odůvodňující závěr, že aplikace solárního odvodu měla na stěžovatele rdousící efekt. Stěžovatel přitom předložil soudu individuální znalecký posudek, ve kterém je uvedeno, že vlivem solárního odvodu může stěžovatel mít existenční problémy a že je ohrožen insolvencí, a dále že fotovoltaická elektrárna Zbrašín nemá patnáctiletou návratnost. Tím byl rdousící efekt podle stěžovatele dostatečně prokázán. Krajský soud však nezdůvodnil, proč dospěl k opačnému závěru.

[16] Stěžovatel také učinil spornými závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013 – 57, podle kterého nelze zohlednit konkrétní dopady solárního odvodu ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně, ani v navazujícím soudním řízení. Rozšířený senát nabídl jako řešení institut prominutí daně podle § 259, resp. § 260 daňového řádu. Podle stěžovatele je toto řešení nedostatečné, neboť neposkytuje efektivní ochranu práv výrobců energie ze slunečního záření. Solární odvod byl zaveden před více jak třemi lety a ministr financí dosud nevydal žádné rozhodnutí o prominutí daně. Usnesením rozšířeného senátu jsou provozovatelé fotovoltaických elektráren zbaveni možnosti bránit svá práva a je jim odepřena spravedlnost. Pokud rozšířený senát

považuje prominutí daně za jediný možný prostředek obrany proti negativním účinkům solárního odvodu, měl zvolit takovou cestu, která adresáty nezbaví právní jistoty a přístupu ke spravedlnosti. Například měla být podání stěžovatelů posouzena podle obsahu a nikoliv formy, a stížnost na postup plátce daně měla být vyhodnocena jako žádost o vrácení přeplatku.

[17] Společník stěžovatele byl v době investice státním občanem Ukrajiny. Česká republika je zavázána zajistit řádné a spravedlivé zacházení a plnou ochranu a bezpečnost investorů - státních občanů Ukrajiny, a to podle Dohody mezi vládou České republiky a vládou Ukrajiny o podpoře a vzájemné ochraně investic, uveřejněné ve sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 23/1996 Sb. ve znění sdělení č. 42/2010 Sb. m. s. (dále jen „Dohoda“). Tento závazek však Česká republika nedodržela, neboť podrobila investici solárnímu odvodu, tedy opatření mající obdobný účinek jako vyvlastnění, které je možné jedině na základě zákona, ve veřejném zájmu a za náhradu.

IV.

[18] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

[19] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Tato námitka není důvodná. Krajský soud v rozsudku uvedl, že *„z obsahu žaloby, repliky přitom dle názoru soudu nevyplynuly žádné skutečnosti, které by odůvodňovaly závěr, že v konkrétním případě měla aplikace předmětné právní úpravy vůči žalobci rdousící efekt.“* Soud tento závěr vyvodil z obsahu žalobních tvrzení. Zároveň výslovně uvedl, že nepřistoupil k provedení důkazu předloženým znaleckým posudkem ani dalších navržených důkazů, neboť důkazní břemeno měl stěžovatel plnit v daňovém řízení vedeném před správcem daně. Pokud by důkazy provedl, nahrazoval by takovým postupem nepřípustně činnost správního orgánu. Takové odůvodnění plně odpovídá požadavkům na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí, vyplývajícím z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Je z něj zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy (srov. např. rozsudky ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 – 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 – 78, či ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 – 130, čj. 244/2004 Sb. NSS). Věcné důvody rozsudku jsou tedy srozumitelně vyjádřeny; námitka nepřezkoumatelnosti důvodná není.

[22] Je vhodné připomenout, že otázkou ústavnosti solárního odvodu podle zákona o podpoře se zabýval Ustavní soud v nálezu sp. zn. Pl. US 17/11, a konstatoval, že úprava solárního odvodu není v rozporu s ústavním pořádkem. Nejvyšší správní soud odkazuje pro stručnost na podrobné odůvodnění tohoto nálezu, který je účastníkům řízení znám.

[23] Pro posouzení vlastní důvodnosti kasační stížnosti je určující zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2003, čj. 1 Afs 76/2013 – 57. Rozšířený senát dospěl v uvedeném usnesení k závěru, že nelze posuzovat dopady solárního odvodu na konkrétní situaci poplatníka v řízení o stížnosti na postup plátce daně

a ani v navazujícím soudním řízení. Stížnost podle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek ochrany poplatníka před případným nezákonným postupem plátce daně. Není tedy nástrojem, který by umožnil správci daně posoudit věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytnout poplatníkovi efektivní ochranu.

[24] Za současného právního stavu je nejvhodnějším prostředkem k zohlednění rdousících dopadů solárního odvodu, ke kterým může dojít ve výjimečných individuálních případech, je podle rozšířeného senátu institut prominutí daně podle § 259, resp. § 260 daňového řádu. Pouze pomocí tohoto institutu může státní moc za stávající právní úpravy dostát pokynu Ústavního soudu a uplatnit individuální přístup vůči poplatníkům, na které bude mít solární odvod rdousící efekt.

[25] V této souvislosti je proto třeba korigovat názor krajského soudu, že stěžovatel měl uplatnit a doložit námitku rdousícího efektu solárního odvodu již v řízení o stížnosti na postup plátce daně. Tento názor vyšel z předpokladu, že správce daně mohl posoudit konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie v řízení podle § 237 daňového řádu. Přes tento dílčí závěr je napadený rozsudek věcně správný a Nejvyšší správní soud neshledal důvod k jeho zrušení (srov. např. rozsudky ze dne 16. 1. 2014, čj. 7 Afs 108/2013 – 36 nebo čj. 7 Afs 120/2013 – 37).

[26] Podle stěžovatele by zamítnutí kasační stížnosti způsobilo odepření spravedlnosti, neboť nemá možnost iniciovat vydání rozhodnutí o prominutí daně ani jinak chránit svá práva. Výše připomenutý princip dělby moci a role správního soudnictví však Nejvyššímu správnímu soudu neumožňují jakkoli nahrazovat činnost moci zákonodárné či výkonné. Zákonodárci či ministru financí musí být ponechán časový prostor, v němž mohou reagovat na požadavky vyslovené Ústavním soudem a posléze rozšířeným senátem. Pouze pokud by uvedené složky státní moci zůstaly dlouhodobě nečinné a tato nečinnost by nabyla ústavního rozměru, otevře se stěžovateli cesta k ochraně práv prostřednictvím moci soudní. Za současného stavu však zamítnutí kasační stížnosti nepředstavuje odepření spravedlnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ve skutkově a právně obdobné věci ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 101/2013 – 47).

[27] Stěžovatel také uvedl, že Ústavní soud měl při rozhodování ve věci solárních odvodů nesprávné podklady. Předložil modelový výpočet, podle kterého činí návratnost u fotovoltaických elektráren uvedených do provozu v roce 2010 více než patnáct let, což je v rozporu se zákonnými garancemi a se závěry Ústavního soudu v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Nejvyšší správní soud se však nemohl předloženým důkazem zabývat. Předně nebyl oprávněn zkoumat správnost podkladů, které měl Ústavní soud k dispozici při abstraktním přezkumu ústavnosti solárního odvodu. Zároveň jak plyne z výše uvedeného, v řízení o stížnosti na postup plátce daně a v navazujícím soudním řízení nelze z povahy věci zkoumat individuální dopad solárního odvodu na konkrétního stěžovatele. Okruh přezkumu je vymezen pouze otázkou, zda plátce daně dostál povinnostem, které mu zákon ukládá v souvislosti se solárním odvodem, zejména zda srazil odvod ve výši, kterou mu zákon ukládá. Nesprávnosti v tomto ohledu shledány nebyly a stěžovatel je ani nenamítl. Jeho argumentace mířila přímo proti samotné povaze solárního odvodu a jeho dopadům na stěžovatele. V projednávané věci tedy nebyl ani Nejvyššímu správnímu soudu dán prostor k provedení navržených důkazů o dopadu solárního odvodu na stěžovatele a k řešení otázky, zda ve stěžovatelově případě doba návratnosti investice skutečně činí více než zákonem garantovaných patnáct let.

[28] Nemohla obstát ani námitka stěžovatele, že se krajský soud zabýval pouze otázkou rdousícího efektu solárního odvodu a nikoli otázkou, zda solární odvod nemá protiústavní dopad do majetkové podstaty stěžovatele. Smyslem odůvodnění rozsudku je přesvědčivě objasnit důvody a úvahy, které soud vedly k výroku ve věci samé. Odůvodnění rozsudku je proto třeba

vnímat nejen z hlediska jeho jednotlivých částí, ale také jako celek. Není proto možné dovozovat nedostatky odůvodnění pouze z jedné věty, vytržené z kontextu celého rozsudku, nebo naopak takovou větu přeceňovat. Krajský soud uvedl, že podle jeho názoru neměl solární odvod na stěžovatele „rdousící efekt." Zároveň však odmítl provést důkazy, kterými chtěl stěžovatel prokázat, že doba návratnosti investice v jeho případě přesáhla zákonem garantovaných 15 let. Právě v této prodloužené době návratnosti stěžovatel spatřoval protiústavní zásah do své majetkové podstaty. Krajský soud se důkazy nezabýval, neboť dospěl k závěru, že měly být předloženy již v daňovém řízení. Tento dílčí závěr vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nesprávný (viz shora citované usnesení rozšířeného senátu čj. 1 Afs 76/2012 – 57). Nelze z něj však vyvodit, že by krajský soud zcela pominul otázku zásahu solárního odvodu do majetkové podstaty výrobce ve smyslu nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

[29] Nejvyšší správní soud se nemohl zabývat námitkou, že solární odvod měl povahu vyvlastnění, za které by měl společník stěžovatele obdržet přiměřenou náhradu. Tato námitka je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel vznesl poprvé až v řízení o kasační stížnosti. *Obiter dictum* lze poznamenat, že solární odvod je podle § 7i zákona o podpoře příjmem státního rozpočtu. Podle § 7h odst. 2 zákona o podpoře v rozhodném znění se při správě solárního odvodu postupuje podle daňového řádu. Podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu je daní peněžité plnění, u kterého zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu. Solární odvod tedy má na základě těchto ustanovení nepochybně daňový charakter, což ostatně vyslovil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v bodě [23] shora citovaného usnesení čj. 1 Afs 76/2012 – 57. Ve světle shora uvedeného tedy ani nemohl obstát názor stěžovatele, že solární odvod má povahu vyvlastnění.

[30] Vzhledem k výše uvedenému zamítl Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou.

[31] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně 18. dubna 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu