



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ILV-energy s. r. o.**, se sídlem Příchovice 275, Příchovice, zastoupené Mgr. Markem Dejmekem, advokátem, se sídlem Perlová 7, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2013, č. j. 28434/13/5000-14203-706599, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 2. 2015, č. j. 30 Af 4/2014 - 94,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „napadený rozsudek“ a „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta její odvolání proti rozhodnutím Specializovaného finančního úřadu ze dne 3. 4. 2013, č. j. 115402/13/4000-17104-050259, ze dne 11. 7. 2013, č. j. 303179/13/4000-17104-501644, ze dne 11. 7. 2013, č. j. 303159/13/4000-17104-501644 a ze dne 11. 7. 2013, č. j. 303191/13/4000-17104-501644. Těmito rozhodnutími bylo rozhodováno o stížnostech žalobkyně na postup plátce daně, a to společnosti ČEZ Prodej s. r. o. (dále jen „plátce daně“) při výběru odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále také „solární odvod“) podle § 14 a násl. zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, v rozhodném znění

(dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“), a to za období leden, únor, březen a duben roku 2013.

Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zdůraznil, že ústavností právní úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření se zabýval Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (dále též jen „nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11“), přičemž neshledal zavedení solárního odvodu samo o sobě protiústavním s výhradou toho, že ve výjimečných a odůvodněných případech je nutno připustit rdousící efekt solárního odvodu na konkrétního výrobce. Pokud jde o Ústavním soudem zmiňované specifické situace, v nichž by uvalený solární odvod měl rdousící efekt na výrobce energie ze slunečního záření, poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57 (dále též jen „usnesení rozšířeného senátu“). S ohledem na jeho závěry nelze individuální dopady solárního odvodu zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně podle § 237 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Z tohoto důvodu krajský soud rovněž odmítl provést důkazy vztahující se k posouzení finanční situace žalobkyně. Krajský soud se vyjádřil také k námitkám týkajícím se rozporu s právem EU a uvedl, že směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/28/ES o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů nemá ve vztahu k solárním odvodům přímý účinek. Závěrem poznamenal, že Ústavní soud nálezem ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II ÚS 2216/14, potvrdil, že rdousící efekt nemůže být zkoumán v řízení o stížnosti na postup plátce podle § 237 daňového řádu.

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti explicitně netvrdí žádný z důvodů podle § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), z jejího obsahu je však zřejmé, že uplatňuje kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka si je vědoma usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, z něhož zejména vycházel krajský soud, má však za to, že uvedené rozhodnutí je v přímém rozporu s plenárním nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Z tohoto nálezu je patrné, že individuální zásahy solárního odvodu musí soudy přezkoumat a musí učinit vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv to pro ně bude složité. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že je třeba postupovat podle § 260 v návaznosti na § 259 daňového řádu, však vylučuje soudy z přezkumu práv poplatníků, neboť řízení o prominutí daně nepodléhá soudnímu přezkumu. Jedná se o nenárokovou žádost. Uvedené usnesení rozšířeného senátu tak odejmulu poplatníkům právo na soudní přezkum jejich práv a vyvázalo obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení, jak to plyne z uvedeného plenárního nálezu Ústavního soudu. Krajský soud se tak odkazem na usnesení rozšířeného senátu žalobou fakticky po věcné a právní stránce nezabýval. Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření setrvává na právním názoru obsaženém v napadeném rozhodnutí a domnívá se, že usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu není v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Krajský soud právní názor Nejvyššího správního soudu respektoval, a proto o kasační stížnosti stěžovatelky bude dle

pokračování

názoru žalovaného rozhodnuto v intencích usnesení rozšířeného senátu. Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, neboť obsahuje ucelenou argumentaci ústící v logický právní závěr. Žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věta první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že již v minulosti opakovaně rozhodoval o kasačních stížnostech provozovatelů solárních elektráren (i ve věcech stěžovatelky) proti rozhodnutím správních soudů o žalobách proti rozhodnutím orgánů finanční správy ve věcech stížností na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu, jimiž se stěžovatelé v soudním řízení správním domáhali zejména zohlednění likvidačního efektu zavedení solárního odvodu, a to např. v rozsudcích ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 121/2014 - 52, ze dne 16. 1. 2014, č. j. 7 Afs 108/2013 - 36, ze dne 18. 4. 2014, č. j. 8 Afs 3/2014 - 39, ze dne 14. 5. 2014, č. j. 10 Afs 18/2014 - 48, ze dne 11. 9. 2015, č. j. 4 Afs 177/2015 - 22, a ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 131/2015 - 30 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Jelikož se v nyní posuzované věci jedná o meritorně obdobnou věc, kasační soud se při posouzení kasační stížnosti přidržel závěrů dříve vyslovených a na odůvodnění těchto rozhodnutí rovněž přiměřeně odkazuje. Nejvyšší správní soud nicméně konstatuje, že si je vědom toho, že vyjmenovaná rozhodnutí vycházela z právní úpravy solárního odvodu podle dnes již neúčinného zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podpoře výroby elektřiny“), a nikoliv dle zákona o podporovaných zdrojích energie. Veškerá uváděná judikatura je nicméně aplikovatelná také na úpravu dle posledně uvedeného zákona, neboť ta byla založena na totožných východiscích. Ke stejnému závěru ostatně Nejvyšší správní soud dospěl již ve svém rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 149/2015 - 39, na nějž taktéž odkazuje.

Stěžovatelka se předně domnívá, že krajský soud se žalobou fakticky po věcné a právní stránce nezabýval. Dospěl-li by Nejvyšší správní soud k uvedenému závěru, bylo by nutné považovat napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Tuto námitku je navíc na místě posoudit jako první, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 47/2009 - 71).

Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Afs 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek

uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze pak obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 78).

Nejvyšší správní soud, i s přihlédnutím ke svým dřívějším judikatorním závěrům, konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvažil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou. Soud se tedy v odůvodnění svého rozsudku musí plně věcně vypořádat se všemi žalobními námitkami, ledaže by to bylo vzhledem k výsledku řízení nadbytečné (v tomto směru viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku nesdílí závěr stěžovatelky, že se krajský soud nezabýval žalobou po věcné a právní stránce. Předně nutno uvést, že stěžovatelka tuto svou námitku ponechala v obecné rovině a nijak blíže neupřesnila, kterými konkrétními žalobními body se neměl krajský soud zabývat. Stěžovatelka se však, s ohledem na znění větší části žaloby, pravděpodobně domnívá, že se krajský soud nevypořádal s jejími námitkami týkajícími se ústavnosti solárního odvodu, resp. jeho ekonomickými dopady vůči její osobě. S tím Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit. Krajský soud právě odkazy na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 a usnesení rozšířeného senátu objasnil skutečnost, že uvedené námitky jsou v tomto řízení irelevantní, neboť rozšířený senát dospěl k závěru, že institut stížnosti na postup plátce daně není za stávající právní úpravy nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytnout poplatníkovi efektivní ochranu. Je tak evidentní, což ostatně konstatoval také krajský soud, že předmětné námitky nemohly být zohledněny ani v řízení před daňovými orgány, ani v následném soudním řízení. Proto krajský soud nepochybil, když se těmito námitkami věcně nezabýval.

Nejvyšší správní soud tak k uvedené námitce uvádí, že z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, jaký závěr krajský soud učinil a jaké skutečnosti a úvahy jej k němu vedly. Odůvodnění je zcela srozumitelné a obsahuje vypořádání všech zásadních žalobních námitek. Je tak možné konstatovat, že námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku je nedůvodná.

Ve zbytku kasační stížnosti stěžovatelka poukazuje toliko na rozpor usnesení rozšířeného senátu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, z něž plyne, že individuální dopady solárního odvodu musí soudy přezkoumat a musí učinit vše pro

pokračování

spravedlivé řešení, jakkoliv to pro ně bude složité. Usnesení rozšířeného senátu však vylučuje soudy z přezkumu práv poplatníků, neboť řízení o prominutí daně nepodléhá soudnímu přezkumu. Uvedené usnesení rozšířeného senátu tak odejmulu poplatníkům právo na soudní přezkum jejich práv a vyvázalo obecné soudy z povinnosti udělat vše pro spravedlivé řešení.

Aplikační praxe již řešila otázku, prostřednictvím jakých procesních cest lze dostat vyslovenému požadavku pro nalezení spravedlivého řešení v individuálních případech. Již v minulosti Nejvyšší správní soud opakovaně dovodil, že institut stížnosti na postup plátce daně (§ 237 odst. 3 daňového řádu) neumožňuje správci daně zohlednit konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v předmětném usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, č. 3000/2014 Sb. NSS, uvedl: „*Stížnost dle § 237 daňového řádu představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátci 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.*“ (bod 38). Vzápětí rozšířený senát dodal, že „[s] ohledem na absenci psané právní úpravy řešící výjimečné situace, v nichž vede solární odvod k ekonomické likvidaci poplatníka, je patrné, že použití institutu stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu nemůže bez dalšího představovat efektivní ochranu práv těch poplatníků, do jejichž práv bylo vskutku s ohledem na konkrétní okolnosti jejich případu protiústavně zasazeno. Institut stížnosti tedy není za stávající právní úpravy nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu.“ (body 40 - 41).

Podle rozšířeného senátu je nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků solárního odvodu vyměřeného podle zákona, ale dopadajícího rdousícím efektem na jednotlivce, za stávající právní úpravy institut prominutí daně dle § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu.

Závěry rozšířeného senátu byly následně potvrzeny i Ústavním soudem, nejdříve formou usnesení o odmítnutí ústavní stížnosti pro zjevnou neopodstatněnost (např. usnesení ze dne 13. 5. 2014, sp. zn. II. ÚS 1273/14; všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz) a následně z důvodu vyjasnění výkladu ústavních norem a způsobu jejich promítnutí do aplikace podústavního práva i nálezem (ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14).

Posledně jmenovaným nálezem, na nějž odkazoval i krajský soud v napadeném rozsudku, druhý senát Ústavního soudu konstatoval, že zhodnocení rdousícího efektu solárního odvodu se nelze domáhat v rámci řízení o stížnosti na postup plátce daně. Obecné soudy totiž nemohou s ohledem na princip dělby moci příliš extenzivním výkladem nahrazovat činnost zákonodárce a revidovat ustanovení § 237 daňového řádu tak, že by mu přisoudily úplně odlišný smysl zcela v rozporu se zněním zákona a s doktrínou. Není možné, aby soudní moc přiznávala plátci daně oprávnění, která mu

mohou být dána pouze zákonem samotným. Takovou, *contra legem* jdoucí, interpretaci nelze ospravedlnit ani odkazem na předchozí výzvy Ústavního soudu k ochraně vlastnického práva při solárním odvodu v některých specifických případech. Apel Ústavního soudu na hledání spravedlivého řešení učiněný v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 nelze chápat „jako výzvu soudní moci k „ohýbání“ a nepřiměřené interpretaci právních norem obsažených v daňovém řádu, nýbrž jako výzvu dotčeným státním subjektům k přijetí takové právní úpravy, jež by umožňovala plátcům (respektive správci) daně či soudní moci zohlednit v určitých jasně daných případech skutečnost, že solární odvod má na poplatníka likvidační dopad“ (nález sp. zn. II. ÚS 2216/14, bod 32). Krajský soud tak v nyní projednávaném řízení posoudil věc zcela správně, když uvedl, že individuálních likvidačních účinků solárního odvodu se nelze dovolávat v řízení o stížnosti na postup plátce daně a žalobu zamítl.

S ohledem na uvedené nelze považovat usnesení rozšířeného senátu za rozporné s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, neboť ani tento nález nedává správním soudům pravomoc založit plátcům daně v řízení o stížnosti podle § 237 daňového řádu nové povinnosti, tudíž fakticky změnit existující právní úpravu.

Nejvyšší správní soud tak znovu zdůrazňuje, že prostředkem k zohlednění individuálních účinků solárního odvodu vyměřeného podle zákona o podpoře výroby elektřiny, resp. podle zákona o podporovaných zdrojích energie, je podle usnesení rozšířeného senátu řízení o prominutí daně. Jeho úprava je obsažena předně v § 259 daňového řádu, který předpokládá, že nárok na prominutí daně či jejího příslušenství jakož i pravomoc k tomuto prominutí založí některému z orgánů veřejné moci buďto jednotlivé zákony nebo přímo daňový řád. Zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů ani zákon o podporovaných zdrojích energie však neupravuje institut prominutí solárního odvodu, včetně případných hmotněprávních podmínek, ani pravomoc správců daně k jeho promíjení. Předpokladem takového řešení by tedy muselo být naplnění pokynu Ústavního soudu zákonodárci, aby vytvořil vhodný mechanismus, tj. aby zákonem stanovil orgánu veřejné moci (ať již kterémukoliv stupni správce daně) pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň (solární odvod).

Při nečinnosti zákonodárce však přichází v úvahu také aplikace § 260 daňového řádu, který zakládá pravomoc promíjet daň či její příslušenství ministru financí, pokud jde o daně, které spravují ministrem řízené správní orgány, a to buď z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo při mimořádných, zejména živelných událostech. Zavedení solárního odvodu jistě nelze považovat za mimořádnou událost rovnající se např. živelné pohromě ve smyslu § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu; jeho paušální uplatnění však může při konkrétních skutkových okolnostech způsobovat značné nesrovnalosti, které má na mysli odst. 1 písm. a) citovaného ustanovení.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje také na své rozhodnutí ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 121/2014 – 52. Ve zmíněné věci si soud vyžádal stanovisko Ministerstva financí, ze kterého vyplynulo, že ministr financí momentálně neplánuje vydat rozhodnutí o prominutí daně dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu, které by dopadalo na poplatníky solárního odvodu. V přípravě nejsou ani žádné změny relevantní zákonné úpravy. Ministerstvo nicméně zdůraznilo, že danou problematikou se s cílem naplnit

pokračování

principy vyslovené soudní mocí intenzivně zabývá a přikládá závěrům Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu ohledně možného rdousícího efektu solárního odvodu v individuálních případech maximální důležitost.

Podle názoru Ministerstva financí lze rdousícímu efektu solárního odvodu za současné právní úpravy účinně předcházet postupem podle § 156 a 157 daňového řádu, tedy posečkáním úhrady jiných daní (podtrženo Nejvyšším správním soudem), u kterých výrobci elektřiny ze slunečního záření vzniká povinnost jejich úhrady. Ve výjimečných případech, kdy má solární odvod na poplatníka - výrobce elektřiny ze slunečního záření - likvidační účinky, lze podle Ministerstva financí důvodně předpokládat, že jeho ekonomická situace bude celkově špatná a tento poplatník bude mít popř. nedoplatky i na jiných daních. Pro uplatnění institutu posečkání je přitom rozhodující posouzení komplexní situace daňového subjektu. Pokud tedy bude v konkrétním individuálním případě shledán rdousící efekt solárního odvodu, nic nebrání správci daně toto zohlednit a poskytnout poplatníkovi úlevu např. formou posečkání úhrady daně z příjmů či daně z přidané hodnoty. Ve smyslu ustanovení § 157 odst. 7 daňového řádu může zároveň správce daně z důvodu tvrdosti založené ekonomickými nebo sociálními poměry daňového subjektu upustit od předepsání úroku z posečkání.

Lze tedy shrnout, že pokud se výrobce elektřiny ze slunečního záření dostane do situace individuálních likvidačních účinků spojených s úhradou (odvedením) odvodu z elektřiny ze slunečního záření, může požádat o posečkání s úhradou jiné daně. Správce daně posoudí jeho celkovou ekonomickou situaci a nastane-li takový účinek, rozhodne o posečkání s úhradou jiné daně; v podrobnostech viz též rozsudek ze dne 8. 4. 2015, č. j. 1 Afs 43/2015 – 41.

Samotné rozhodnutí ve věci žádosti o posečkání s úhradou jiné daně musí být řádně odůvodněno a je samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2006, č. j. 3 Afs 10/2003 – 106, ze dne 22. 4. 2011, č. j. 2 Afs 88/2010 – 70, nebo ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 131/2007 – 53; popř. i nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 4. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04).

Pokud by ani toto nepostačovalo a pokud by stěžovatelka vskutku osvědčila, že využila instrumentů podle § 156 a 157 daňového řádu, a to v plné jejich šíři a ve vztahu ke všem jí placeným daním či jiným odvodům, na které jsou tyto instrumenty použitelné, a ačkoli jí jejich dobrodiní bylo poskytnuto, ani tak to nestačilo k zachování její životaschopnosti, nastaly by podmínky pro postup ministra financí podle § 260 daňového řádu. Výše uvedené skutečnosti by totiž byly signálem, že objektivní účinky solárního odvodu jsou ve stěžovatelčině případě takové, že nezbyvá, než aby ministr financí vydal „rozhodnutí“ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu o takovém obsahu, který by dopadal svými podmínkami uplatnění i na situaci stěžovatelky a umožnil by ji řešit způsobem zajišťujícím naději na zachování její ekonomické životaschopnosti.

Nejvyšší správní soud upozorňuje, že k tomu, aby právní prostředky ochrany před rdousícím efektem byly účinné, je třeba, aby daňová správa průběžně vyhodnocovala jejich působení v konkrétních případech. Musí tedy mít přehled, v jakých případech provozovatelé solárních elektráren žádali o posečkání, z jakých důvodů a na základě jakých

tvrzení a dokladů své ekonomické situace, a zda a v jakém rozsahu jim bylo, případně nebylo vyhověno. Dále je třeba, aby vyhodnocovala, zda posečkání plní svůj účel a zda – za předpokladu jinak zodpovědného hospodaření provozovatele solární elektrárny – je s to hrozbu rdousícího efektu účinně odvracet. Pokud by zjistila, že tomu tak není, je třeba, aby ministr financí bez zbytečného prodlení reagoval postupem podle § 260 daňového řádu. I k tomu může být správními soudy donucen (viz bod 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 121/2014 – 52).

Závěrem Nejvyšší správní soud upozorňuje, že ničím nekonkretizovaný odkaz stěžovatelky na žalobu v závěru podané kasační stížnosti neposoudil jako samostatně uplatněný kasační bod, jak jej vymezuje ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. V kasační stížnosti je totiž nutné výslovně uvést důvody, pro které je rozhodnutí soudu napadáno; nestačí pouhý odkaz na žalobní tvrzení. Stížnostní bod musí zpravidla zahrnovat jak skutkové, tak právní důvody, pro něž stěžovatel považuje rozhodnutí soudu za nezákonné. Žaloba podle § 4 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je prostředkem obrany proti správnímu rozhodnutí, kdežto kasační stížnost je prostředkem obrany proti rozhodnutí krajského soudu o žalobě (§102 s. ř. s.); jejich předmět je tedy jiný. Proto je třeba v kasační stížnosti konkretizovat v čem, podle názoru stěžovatele, pochybil soud v řízení o žalobě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Azs 9/2006 – 41, nebo ze dne 26. 4. 2007, č. j. 7 Afs 94/2006 - 99). Nejvyšší správní soud se proto zabýval pouze kasačními námitkami v kasační stížnosti vymezenými, a nikoliv odkazem na námitky žalobní.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl napadený rozsudek zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 4 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 27. října 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu