



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobkyně: **Onyx Energy, s. r. o.**, IČ: 28030800, se sídlem Hvězdova 1716/2b, Praha 4, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 2. 2016, č. j. 9 A 24/2015 – 61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Žalobkyně se žalobou ze dne 26. 1. 2015 domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřovala v tom, že žalovaný nevydal rozhodnutí podle § 260 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), o prominutí odvodu z elektřiny ze slunečního záření dle § 7a zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, ve znění pozdějších předpisů, nebo jeho části tak, aby byly odstraněny příčiny i následky rdousícího efektu, jak byl vymezen v nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (dále jen „solární nález I“). Žalobkyně popsala, že provozuje fotovoltaickou elektrárnu, přičemž jí je z jejích příjmů pravidelně srážen odvod z elektřiny ze slunečního záření, který omezuje její

podnikání a způsobuje jí závažné ekonomické komplikace naplňující tzv. rdousící efekt ve smyslu výše uvedeného nálezu Ústavního soudu a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, č. 3000/2014 Sb. NSS (dále jen „solární usnesení“). Žalovaný však stále nevydal rozhodnutí podle § 259 a násl. daňového řádu, a je proto nečinný. Žalobkyně se proto obrátila na žalovaného s podnětem proti nečinnosti, aby ten nastalou situaci řešil a vydal příslušné rozhodnutí. Žalovaný však podnět posoudil jako nedůvodný a ve smyslu § 3 odst. 4 daňového řádu jej odložil. Žalobkyně dále uvedla, že nesdílí přesvědčení žalovaného, že na vydání rozhodnutí ministra financí o prominutí daně nebo příslušenství daně podle § 260 odst. 1 daňového řádu není právní nárok. V této souvislosti žalobkyně poukázala na bod 56 výše uvedeného solárního usnesení a nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14 (dále jen „solární nálezu II“). Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že nemohla podat žádost o prominutí daně a doložit, že v jejím případě má solární odvod rdousící efekt, protože hromadné prominutí daně musí provést ministr financí z moci úřední, § 260 daňového řádu podání žádosti neumožňuje. Měla proto za to, že na vydání rozhodnutí ministra žalovaného je právní nárok a nelze přisvědčit obtížím, kterými žalovaný odůvodňuje nemožnost vydání rozhodnutí o plošném prominutí části solárního odvodu. Žalobkyně odmítla, že by rdousící efekt solárního odvodu byl vyřešen sdělením Generálního finančního ředitelství ze dne 18. 9. 2014 a vyjádřila nesouhlas se stanoviskem Nejvyššího správního soudu k uvedenému sdělení uvedeným v bodě 35 rozsudku ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 121/2014 – 52. Zdůraznila, že jednotlivec se prakticky nemůže bránit proti rdousícímu efektu.

[2] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 10. 2. 2016, č. j. 9 A 24/2015 – 61, žalobu zamítl a rozhodl dále, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Městský soud konstatoval, že žalobkyně je povinna podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, sp. zn. 1 Afs 171/2015 (dále jen rozsudek ve věci „Photon SPV 3“, doložit, že využila instrumentů podle § 156 a § 157 daňového řádu a požádala o posečkání jiné daně, která je splatná. V posuzované věci žalobkyně na tento rozsudek reagovala tím, že navrhla důkaz rozborem svých základních ekonomických ukazatelů k prokázání existence rdousícího efektu na její straně. Soud tento důkaz k jejímu návrhu provedl a dospěl k závěru, že jím žalobkyně neprokázala, že pro ni solární odvod představuje zátěž, která ji ohrožuje v její ekonomické situaci. Městský soud při tom vyšel ze závěrů uvedených v již zmíněných rozsudcích Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 121/2014 a ve věci Photon SPV 3. Městský soud tak dospěl k závěru, že zásahovou žalobou se lze domáhat vydání rozhodnutí ministra financí podle § 260 daňového řádu, prostřednictvím kterého by mohl být solární odvod prominut, jen je-li zřejmé, že jiné dostupné prostředky (zejména posečkání s úhradou jiných daní) nebudou k ochraně před likvidačními účinky odvodu postačovat. Nevyužila-li žalobkyně konkrétní ochrany, kterou jí § 156 a § 157 daňového řádu umožňuje a kterou exekutiva zvolila jako účinný prostředek ochrany konkrétního subjektu před likvidačními (rdousivými) účinky solárního odvodu, nemůže se účinně domáhat zásahovou žalobou vydání rozhodnutí ministra podle § 260, prostřednictvím kterého by jí byl tento odvod prominut.

[3] Městský soud následně uzavřel, že žalobkyně ve smyslu § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neprokázala, že byla přímo zkrácena nezákonným zásahem spočívajícím v nevydání rozhodnutí ministra

pokračování

financí podle § 260 daňového řádu, tedy, že byl tento zásah zaměřen přímo proti ní. Žalobkyně tak není subjekt, jehož subjektivní veřejné právo by bylo poškozeno tím, že ministr financí požadované rozhodnutí podle § 260 daňového řádu dosud nevydal.

[4] Pro úplnost městský soud uvedl, že vnímá poukaz žalobkyně na její žádost na ochranu proti nečinnosti žalovaného, odpověď žalovaného na ni a nesouhlas žalobkyně s tím, jak bylo žalovaným postupováno. Stejně soud nahlíží na nesouhlas žalobkyně s postojem žalovaného, který jí sdělil, že na prominutí daně nebo příslušenství daně není právní nárok. Tato tvrzení jsou však pouze popis skutkového stavu a okolností, které žalobkyni vedly k tomu, aby uplatnila zásahovou žalobu.

[5] Proti tomuto rozsudku Městského soudu v Praze podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka uvedla, že městský soud žalobu zamítl, protože prý stěžovatelka nesplnila tři podmínky pro úspěšnost žaloby vytyčené v dřívější judikatuře Nejvyššího správního soudu: 1) prokázat, že postupovala s péčí řádného hospodáře, 2) prokázat, že její podnikatelský plán odpovídal obvyklým parametrům a standardům v odvětví výroby solární elektřiny, 3) bránit se proti rdousicímu efektu nástroji, kterému jí daňové právo poskytuje. Náзор městského soudu považuje stěžovatelka za nesprávný. Stěžovatelka uvedla, že zásahové žaloby byly zavedeny jako ochrana proti policejním přehmatům, jejíž podmínky byly podrobně rozebrány v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 1/2005. Zásahem v předmětné věci však není žádný faktický atak státní moci, ale nesplnění úkolu, který dala exekutivě moc soudní, a to v podobě identifikace případů nepříjemných dopadů solárního odvodu a nastavení nástroje na jejich eliminaci. Podstatou zásahu je tedy absence právního předpisu, protože rozhodnutí ministra financí podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu není individuálním rozhodnutím. Stěžovatelka se proto dovolávala solárního nálezu I a II a solárního usnesení ve věci tzv. rdousícího efektu, podle nichž je potřeba vydat kvaziprávní předpis, kterým žalovaný vymezí obecné podmínky, za nichž dochází ke vzniku rdousícího efektu na výrobce solární elektřiny, což se nestalo. Teprve po jeho vydání může stěžovatelka otestovat, zda její konkrétní ekonomickou situaci napraví a případně se domáhat změny tohoto právního předpisu za podmínky, že prokáže, že je solárním odvodem rdousena i přes příslušné rozhodnutí ministra financí. Proto stěžovatelka městskému soudu doložila ekonomický rozbor svého podnikání, kterým prokazovala, že je její žaloba důvodná. Městský soud důkaz provedl, ale nijak jej ve vztahu k splnění podmínky péče řádného hospodáře a reálnosti podnikatelského plánu stěžovatelky nehodnotil. Z rozsudku městského soudu tak není zřejmé, proč považoval tyto podmínky za nesplněné, což stěžovatelka odvozuje především z odkazu městského soudu na jiný rozsudek téhož soudu sp. zn. 11 A 17/2015, který se opíral o závěr, že žalobce nedoložil přímé zkrácení svých práv v podobě doložení rdousícího efektu, což však stěžovatelka v posuzované věci prokázala ekonomickým rozporem svého hospodaření. Z tohoto důvodu považuje stěžovatelka rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný. V neposlední řadě stěžovatelka namítala, že městský soud nesprávně aplikoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci Photon SPV 3, neboť z jeho právní věty je zřejmé, že žaloba může být úspěšná, pokud se prokáže, že jiné dostupné prostředky nepovedou k ochraně před likvidačními účinky odvodu. Právě v ekonomickém rozboru stěžovatelka vypočetla a doložila, že posečkání s úhradou jiných daní žádnou

nápravu přinést nemůže. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti označil za sporné, zda se stěžovatelka může úspěšně prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem domáhat vydání rozhodnutí ministra financí podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť se jedná o nenárokové rozhodnutí. Vysvětlil s ohledem na svou ustálenou praxi, jaké okolnosti považuje za nesrovnalost v daňových zákonech, která zakládá důvod pro vydání předmětného rozhodnutí, přičemž uvedl, že tyto podmínky nebyly v projednávané věci splněny. Skutečnost, že ministr financí nevydal ve věci solárních odvodů takové rozhodnutí, je nadto způsobilá zasáhnout do práv stěžovatelky pouze v případě, že na její straně rdousící efekt existuje, a tudíž by stěžovatelka patřila do potencionálního okruhu adresátů rozhodnutí o prominutí; tyto okolnosti by tedy stěžovatelka měla prokázat, což podle názoru žalovaného neučinila. Žalovaný rovněž vyslovil pochybnost, zda je institut hromadného rozhodnutí o prominutí daně aplikovatelný na „rdousící efekt“ solárního odvodu, neboť není možné na základě takového rozhodnutí ministra financí vydávat další navazující rozhodnutí posuzující individuální okolnosti případu. Podmínky prominutí je přitom v rozhodnutí ministra financí z povahy věci třeba vymezit obecným způsobem, přičemž nelze přihlížet ke specifickým individuálních případů, což prakticky vylučuje aplikaci citovaného ustanovení na daný problém. K hodnocení důkazu ekonomickým rozbořem podnikání stěžovatelky ze strany městského soudu žalovaný uvedl, že stěžovatelka v žalobě výslovně konstatovala, že z její strany nebyla splněna třetí podmínka uvedená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci Photon SPV 3, tj. nepokusila se předejít rdousícímu efektu solárního odvodu podáním žádosti o posečkáni na jiných daních. Jelikož naposledy uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu podmiňuje úspěšnost žaloby kumulativním splněním všech v něm uvedených podmínek, bylo již nadbytečné, aby se soud podrobně zabýval otázkou naplnění podmínky první a druhé. Žalovaný se proto ztotožnil s městským soudem, že stěžovatelka provedeným důkazem neprokázala, že pro ni solární odvod představuje zátěž ohrožující její ekonomickou situaci. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[8] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka se v kasační stížnosti dovolává důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu z nedostatku důvodů, kterou stěžovatelka uplatnila, když v kasační stížnosti namítala, že z rozsudku městského soudu není zřejmé, proč považoval po provedení důkazu rozborem hospodaření stěžovatelky za nesplněné podmínky péče řádného hospodáře a reálnosti podnikatelského plánu. Pokud by rozsudek městského soudu trpěl vadou nepřezkoumatelnosti, mohlo by to mít za následek nemožnost přezkoumat další stěžovatelčiny námitky; sama o sobě by pak tato vada odůvodnila zrušení napadeného rozsudku.

[11] Pokud jde o obsah pojmu nepřezkoumatelnosti, odkazuje Nejvyšší správní soud na svou ustálenou judikaturu (srov. například rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, nebo ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245), ze které se podává, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považoval žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené nebo proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze včas uplatněných žalobních námitek. Dle judikatury Ústavního soudu (viz např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, všechna citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces a vylučujícím libovůli při rozhodování, i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví srov. ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění tak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

[12] V projednávaném případě však Nejvyšší správní soud takové vady napadeného rozsudku městského soudu neshledal. Městský soud totiž svůj rozsudek dostatečně odůvodnil a jeho právní názory jsou rovněž srozumitelné. O tom svědčí i to, že stěžovatelka v kasační stížnosti se závěry městského soudu věcně polemizuje, což v případě neodůvodněného nebo nesrozumitelného rozhodnutí zpravidla nepřichází v úvahu. Nejvyšší správní soud rovněž nezjistil v řízení před městským soudem jinou procesní vadu, která by měla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

[13] Městský soud provedl důkaz rozborem základních ekonomických ukazatelů stěžovatelky a poté s odkazem na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že stěžovatelka je povinna především doložit, že využila instrumentů podle § 156 a § 157 daňového řádu, a nevyužila – li stěžovatelka konkrétní ochrany, kterou jí § 156 a § 157 daňového řádu umožňuje, nemůže se úspěšně domáhat zásahovou žalobou vydání rozhodnutí ministra podle § 260 daňového řádu. Tento závěr přitom Nejvyšší správní soud hodnotí i s ohledem na níže uvedené jako zcela logický a správný.

[14] Námitka stěžovatelky, že městský soud se po provedení uvedeného důkazu nezabýval tím, zda stěžovatelka splňuje podmínky splnění podmínky péče řádného hospodáře a reálnosti podnikatelského plánu, není důvodná, neboť městský soud se ekonomickou situací stěžovatelky zabýval, když konstatoval, že stěžovatelka uvedeným důkazem neprokázala, že pro ni solární odvod představuje zátěž, která ji ohrožuje v její ekonomické situaci. Nejvyšší správní soud připouští, že tento závěr městského soudu je velice stručný, což však nečiní rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, neboť podstatné pro posouzení věci je právě skutečnost, že stěžovatelka nedoložila využití instrumentů podle § 156 a 157 daňového řádu, a vzhledem k této skutečnosti nebyla splněna jedna z tří podmínek vytyčených v již několikrát zmíněném rozsudku Nejvyššího právního soudu ve věci Photon SPV 3. Městský soud na tuto skutečnost přílehavě poukázal, a je tudíž logické a v souladu s principem procesní ekonomie, že za situace, kdy nebyla splněna jedna z podmínek, které je třeba dle uvedeného rozsudku zdejšího soudu splnit kumulativně, se již podrobně ostatními podmínkami nezabýval.

[15] K věci samé Nejvyšší správní soud uvádí, že otázkou důvodnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v nevydání rozhodnutí podle § 260 odst. 1 daňového řádu, které by se týkalo tzv. rdousícího efektu solárního odvodu vymezeného judikaturou Ústavního soudu (solární nález I) a Nejvyššího správního soudu (srov. solární usnesení), se Nejvyšší správní soud již zabýval, a to právě v rozsudku ve věci Photon SPV 3, v němž konstatoval, že *„v projednávané věci se stěžovatel domáhal ukončení nezákonného zásahu, který spatřoval v nečinnosti ministra. Ten podle stěžovatelova názoru byl vázán příkazem soudní moci vydat „rozhodnutí“ postupem podle § 260 daňového řádu. Je skutečností, že podle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu by byl nejprůlehavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce, za stávající právní úpravy institut prominutí daně, upravený v § 259 a 260 daňového řádu (k podrobnostem viz body [48] až [57] citovaného usnesení rozšířeného senátu).*

Stěžovatel však v nyní posuzovaném případě brojí proti „nečinnosti“ ministra s tvrzením, že právě tato jeho nečinnost zasahuje přímo proti němu; nevznese však žádný konkrétní důvod proč a jak absence postupu ministra podle § 260 daňového řádu zasahuje do jeho konkrétních subjektivních práv. V tomto ohledu tedy souhlasí Nejvyšší správní soud se závěrem městského soudu, že v „nečinnosti“ ministra nelze bez dalšího spatřovat nezákonný zásah namířený přímo proti žalobci.

Z principu dělby moci a subsidiarity ochrany práv jednotlivce je zřejmé, že řešení nepříznivých dopadů odvodu na jednotlivce je primárně v rukou moci zákonodárné a výkonné; není-li naplněn požadavek ochrany jednotlivce v těchto stupních, nastupuje moc soudní.

Od vydání rozhodnutí rozšířeného senátu však uplynula již dostatečně dlouhá doba k tomu, aby se s ním všechny zainteresované subjekty mohly podrobně seznámit a reagovat na ně. Ačkoliv se prozatím jednalo pouze o „hypotetické“ řešení, neboť rozšířený senát v uvedeném usnesení zdůraznil, že v řízení o stížnosti na postup plátce daně (což bylo procesní prostředí projednávané věci) není prostoru pro řešení likvidačních účinků, rozhodl se Nejvyšší správní soud v řízení ve věci sp. zn. 1 Afs 121/2014 obrátit na ministra financí s výzvou ke sdělení stanoviska (postupem

pokračování

podle § 74 odst. 1 s. ř. s.), zda Ministerstvo financí připravuje nějaké legislativní změny či zda ministr zvažuje vydání rozhodnutí dle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu tak, aby bylo možno v konkrétních případech posoudit, nemá-li solární odvod na jednotlivé poplatníky likvidační dopady, a podrobit úvahu správního orgánu o dané otázce soudnímu přezkumu, v intencích závěrů vyslovených v citovaném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

Ministerstvo financí reagovalo na tuto výzvu přípisem doručeným Nejvyššímu správnímu soudu dne 8. 12. 2014, z něž plyne, 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 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 přesvědčení Ministerstva financí pak lze „rdousícímu efektu“ solárního odvodu za současné právní úpravy účinně předcházet postupem podle § 156 a 157 daňového řádu, tedy posečkáním úhrady jiných daní, u kterých výrobci elektřiny ze slunečního záření vzniká povinnost jejich úhrady. Ve výjimečných případech, kdy má 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 sbledán „rdousící efekt“ odvodu, nic nebrání správci daně toto zohlednit a poskytnout poplatníkovi úlevu formou posečkání s úhradou např. daně z příjmů či daně z přidané hodnoty. Podle § 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. Ministerstvo financí dále odkázalo na upozornění, které pro daňové subjekty zveřejnilo na internetových stránkách daňové správy dne 18. 9. 2014 (<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2014/resenimoznych-individualnich-likvidacni-5347>). Je tedy názoru, že zde uvedený postup představuje mechanismus požadovaný Ústavním soudem pro možnost individuálního řešení případných likvidačních účinků odvodu z elektřiny ze slunečního záření.

Nejvyšší správní soud k uvedenému již uvedl, že pokud se výrobce elektřiny ze slunečního záření dostane do situace individuálních likvidačních účinků spojených s úhradou (odvedením) této daně, může požádat o posečkání s úhradou jiné daně. Správce daně posoudí jeho celkovou ekonomickou situaci a nastane-li takový účinek, rozhodne o posečkání úhrady jiné daně. Garance patnáctileté návratnosti investice do solární elektrárny (zákonem proponovaná) totiž neznamená právo každého jednotlivého podnikatele v oboru výroby elektřiny ze solárního záření na ziskovost jeho podnikání odpovídající uvedené návratnosti. Znamená pouze, že za obvyklých okolností a při vynaložení péče řádného hospodáře by zpravidla uvedené návratnosti mělo být u průměrného podnikatele podnikajícího v tomto oboru dosaženo. Proto tedy ne každé obtíže spojené s nutností unést břemeno solárního odvodu, byť by ve spojení s dalšími faktory zásadně ovlivnily hospodaření podnikatele, mohou mít likvidační účinky ve smyslu, v jakém je chápe nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Podstatné je, že 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). Není věcí soudní moci diktovat veřejné správě konkrétní způsoby naplnění jejích ústavních povinností. Rozšířený senát na konkrétním případě modeloval možnost eliminace likvidačních účinků odvodu; byl ovšem při svém rozhodování vázán jednak vlastní pravomocí řešit předloženou spornou právní otázku (a jen ji), jednak skutkovým a právním půdorysem posuzované věci. Na něm formuloval své závěry a nemohl se vymknout do oblasti jiných daňových povinností daňového subjektu a jeho celkové ekonomické situace. Na rozdíl od rozšířeného senátu má daňová exekutiva možnost rozvinout úvahu o zmírnění likvidačních účinků i jinými prostředky – a to posouzením celkové ekonomické situace daňového subjektu se zohledněním a znalostí jeho pozic ve všech daních.

Nejvyšší správní soud stále sleduje vývoj praxe ve věcech úhrady solárních odvodů. Je si rovněž vědom, že za současného stavu prozatím nelze předjímat, zda k dosažení ústavně žádoucího stavu, tedy k tomu, aby v těch případech, v nichž je to vskutku odůvodněné, byl případný likvidační efekt solárního odvodu eliminován, postačí uplatnit pouze institut posečkání s úhradou jiné daňové povinnosti. Je dobře možné, že vzhledem k rámcovým ekonomickým podmínkám a s ohledem na to, jaký typ osob v oboru výroby elektřiny ze solárního záření převážně podniká, postačí toliko uplatnění institutu posečkání úhrady jiné daně. Pokud by tomu tak bylo, nebylo by možno veřejné správě vytýkat nevydání „rozhodnutí“ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť by to s ohledem na konkrétní rámcové ekonomické podmínky nebylo nezbytné. Takové hodnocení by v současné věci bylo pouze hypotetické. Stěžovatel totiž ani nevyužil konkrétní ochrany, kterou mu § 156 a § 157 daňového řádu umožňuje a kterou exekutiva zvolila jako účinný prostředek ochrany konkrétního subjektu před likvidačními účinky solárního odvodu.

Je tak nyní na stěžovateli, aby tvrdil a konkrétními argumenty a fakty týkajícími se jeho hospodaření osvědčil, že solární odvod pro něho představuje zátěž, která jej ohrožuje v jeho ekonomické existenci. Stěžovatel musí především osvědčit, že při své činnosti doposud postupoval s péčí řádného hospodáře. To především znamená doložit, že si pořídil vybavení pro svou činnost (typicky solární panely) za podmínek v dané době obvyklých a že i v jiných ohledech jednorázové i průběžné náklady jeho činnosti byly vynaloženy, resp. jsou vynakládány za podmínek na trhu obvyklých; totéž obdobně musí být samozřejmě doloženo i o způsobu a podmínkách financování stěžovatele z vnějších zdrojů. Dále to znamená osvědčit, že samotný rozsah a další parametry jeho podnikatelského záměru odpovídaly a i nyní odpovídají obvyklým standardům v daném odvětví (např. pro svůj malý rozsah neumožňují v přiměřené míře využít ekonomického efektu úspor z rozsahu; podstatným mohou být i specifické lokální, klimatické nebo jiné podmínky místa, v němž se solární panely nacházejí, anebo i nevhodné nastavení jiných ekonomických parametrů na okraji obvyklého spektra projektů obecně považovaných za slibné a skýtající rozumnou naději na rentabilitu a životaschopnost). Konečně je třeba osvědčit, že stěžovatel se poctivě pokusil využít všech „konvenčních“ prostředků ochrany proti zátěži představované solárním odvodem, a přesto tyto prostředky nejsou s to zachovat jeho životaschopnost. Je tedy především povinen doložit, že využil instrumentů podle § 156 a 157 daňového řádu, a to v plné jejich šíři a ve vztahu ke všem jím placeným daním či jiným odvodům, na které jsou tyto instrumenty použitelné, a ačkoli mu jejich dobrodiní bylo poskytnuto, ani tak to nestačí k zachování jeho životaschopnosti. Teprve osvědčil-li by stěžovatel výše uvedený komplex rozhodných na sebe navazujících skutečností, bylo by to signálem, že objektivní účinky solárního

pokračování

odvodu jsou v jeho případě takové, že nezbyvá, než aby ministr financí vydal „rozhodnutí“ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu o takovém obsahu, který situaci stěžovatele umožní řešit způsobem zajišťujícím naději na zachování jeho ekonomické životaschopnosti. Teprve pokud by ministr i za této situace zůstal nečinný, tedy pokud by exekutiva nenalezla účinné prostředky zabránění zmiňovaného nežádoucího stavu a z jejího dosavadního postupu plynulo, že ani nalézt nehodlá, nezbylo by než, aby takové účinné prostředky našel soud.“

[16] Jestliže Nejvyšší správní soud má v souladu s ustanovením § 12 s. ř. s. zajišťovat jednotu rozhodování v oblasti správního soudnictví, musí především rozhodovat jednotně sám. Pokud tedy zde existuje rozhodnutí týkající se obdobných účastníků a řešící stejnou právní otázku, je na místě, aby se Nejvyšší správní soud závěry uvedenými v takovém rozhodnutí sám řídil. Stěžovatelka sice s těmito závěry fakticky nesouhlasí, ale nepřednáší nic nového, co by těmito závěry bylo s to otrást. Nejvyšší správní soud přitom v kasační argumentaci neshledává nic, co odůvodnilo odchýlení se od výše uvedených závěrů, případně postoupení věci rozšířenému senátu – srov. přiměřeně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 – 98; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008 - 77.

[17] S ohledem na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit s argumentem stěžovatelky, že její žaloba na ochranu před nezákonným zásahem musí být úspěšná bez ohledu na její individuální situaci, jak uvádí v bodu 10 kasační stížnosti, neboť tato situace je pro posouzení důvodnosti žaloby naopak zcela zásadní. Bez těchto konkrétních informací nejde jakkoli posoudit, zda se v případě stěžovatelky jedná o rdousící efekt či nikoli. Z rozhodnutí Ústavního soudu a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu přitom nelze dovodit, že nastalou situaci lze řešit pouze a jen vydáním rozhodnutí dle ustanovení § 260 odst. 1 daňového řádu, jak tvrdí stěžovatelka.

[18] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani se závěrem stěžovatelky, že městský soud nesprávně interpretoval a následně i nesprávně aplikoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci Photon SPV 3. Nelze totiž právní větu vytvořenou z tohoto rozsudku vytrhávat z kontextu, kterým je zejména odůvodnění samotného rozhodnutí. Z tohoto odůvodnění přitom Nejvyššímu správnímu soudu jednoznačně plyne, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v nevydání rozhodnutí dle § 260 daňového řádu, může být úspěšná jen tehdy, pokud „se stěžovatel poctivě pokusil využít všech „konvenčních“ prostředků ochrany proti zátěži představované solárním odvodem, a přesto tyto prostředky nejsou s to zachovat jeho životaschopnost. Je tedy především povinen doložit, že využil instrumentů podle § 156 a 157 daňového řádu, a to v plné jejich šíři a ve vztahu ke všem jím placeným daním či jiným odvodům, na které jsou tyto instrumenty použitelné“. Bylo tedy věci stěžovatelky, aby prokázala splnění této podmínky, a to tím, že by se s příslušnými žádostmi obrátila na příslušného správce daně. Pokud tak neučinila, nemůže dovozovat, že by její žádosti byly neúspěšné, resp. že by nevedly k nápravě údajně nezákonného stavu. Správní orgány, tj. orgány finanční správy, totiž musí mít možnost učinit vše k nápravě závadného stavu (byl-li by zde tvrzený „rdousivý“ účinek solárního odvodu). Teprve poté mohou nastoupit v souladu s § 5 s. ř. s. správní soudy a postup správních orgánů přezkoumat, nemohou je tedy nahradit a přímo rozhodnout, jak *de facto* požaduje stěžovatelka. Předložení důkazu nazvaného *Rozbor základních ekonomických ukazatelů*, ani jeho provedení správním soudem proto nemůže mít za následek, že správní soudy budou

rozhodovat namísto správních orgánů, aniž by správní orgány mohly tvrzený nezákonný stav napravit způsobem naznačeným v rozsudku ve věci Photon SPV 3. Bylo tedy věci stěžovatelky, aby tento důkazní prostředek spolu s dalšími relevantními důkazy předložila správním orgánům, které by jej posoudily a vyhodnotily, zda jsou v případě stěžovatelky naplněny podmínky § 156 a §157 daňového řádu.

[19] Nejvyšší správní soud se pak neztotožňuje ani s tvrzením stěžovatelky, že v „Rozboru“ vypočetla a doložila, že posečkání s úhradou jiných daní jí žádnou nápravu přinést nemůže. V tomto dokumentu je pouze výpočet úlevy v případě posečkání se zaplacením daně z příjmu právnických osob za roky 2011 až 2014. Přitom je třeba v souladu s rozsudkem ve věci Photon SPV 3 požádat o posečkání a upuštění od předepsání úroku z posečkání ve vztahu ke všem stěžovatelkou placeným daním a odvodům (např. i daně z přidané hodnoty) v maximální šíři (tj. i za další zdaňovací období). Teprve poté by bylo možné učinit si úsudek o otázce, zda ani využití těchto institutů by nemohlo odstranit stěžovatelkou tvrzený „rdousivý“ účinek odvodu.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[20] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelkou uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[21] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. června 2016

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu