



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **GELP s. r. o.**, se sídlem Revoluční 1082/8, Praha 1, zastoupena Mgr. PhDr. Karlem Smetanou, advokátem se sídlem Staroměstské náměstí 608/10, Praha 1, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 525/15, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem ministra financí spočívajícím v nevydání rozhodnutí o prominutí minimální dílčí daně z technických her za 1. čtvrtletí 2021, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 14. 4. 2022, č. j. 10 A 136/2021-32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V posuzované věci je Nejvyšší správní soud postaven před otázku, zda se lze zásahovou žalobou domoci vydání rozhodnutí podle § 260 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) o prominutí dílčí daně podle zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her (dále jen „zákon o dani z hazardních her“), a to z důvodu mimořádné události v podobě pandemie nemoci Covid-19.

[2] Žalobkyně požádala tehdejší ministryni financí o prominutí dílčí daně z technických her za 1. čtvrtletí roku 2021, jejíž je plátkyní podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z hazardních her. Jako důvod uvedla omezení svého podnikání kvůli šíření nemoci Covid-19. Ministryně však tomuto návrhu nevyhověla a přistoupila pouze k prominutí příslušenství této daně a posečkání s její úhradou. Následně žalobkyně podala zásahovou žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji odmítl.

[3] Městský soud dospěl k závěru, že žaloba je nepřipustná, neboť žalobkyně měla k dispozici jiné prostředky ochrany svých práv. Navíc je prominutí daně zcela na uvážení ministra financí a současně směřuje vůči neomezenému okruhu adresátů. Městský soud tak vyjádřil pochyby nad možností individuálního zásahu do práv žalobkyně. Žalobkyně však v tomto ohledu odkázala na sérii rozhodnutí Nejvyššího správního soudu týkajících se tzv. solárních odvodů. Kasační soud v minulosti připustil, že za výjimečných okolností může být žaloba na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v nevydání rozhodnutí podle § 260 daňového řádu projednatelná ve správním soudnictví. Tento závěr se však opírá o skutečnost, že majitelé solárních elektráren zjevně byli bez jiné možnosti ochrany. Tento případ se však od nynějšího liší v tom, že platba byla majitelům solárních elektráren strhávána přímo z výkupních cen. Platba tak nebyla výsledkem správního řízení, a tedy rozhodnutí, proti němuž by mohli majitelé brojit. V případě žalobkyně je však situace odlišná v tom, že minimální dílčí daň může být doměřena pouze platebním výměrem, proti němuž je přípustné odvolání a následně také žaloba ve správním soudnictví. V daňovém a případně soudním řízení může žalobkyně uplatnit nyní vznesené argumenty, které jsou ostatně relevantní také v řízení o žádosti o posečkání s úhradou daně. Žádost o posečkání s úhradou daně byla podle názoru kasačního soudu ve věci solárních odvodů shledána teoreticky dostatečnou k obraně práv provozovatelů. Její aplikace však byla prakticky sporná s ohledem na konstrukci placení daně. V nynější věci však žalobkyni nic nebránilo v podání žádosti podle § 156 daňového řádu, což ostatně učinila. Závěry Nejvyššího správního soudu ve věci solárních odvodů jsou tak vystavěny na jiných skutkových okolnostech. Jestliže žalobkyně poukázala na rdousící efekt daně, konstatoval k tomu městský soud, že nespecifikovala konkrétní okolnosti potvrzující její názor. Neprokázala tak likvidační účinek daně, což je podstatou rdousícího efektu. Ochrana majetku podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod žalobkyni nechrání před vysokým zdaněním, ale pouze před takovým, které má likvidační dopady. Před těmi je však ochranou institut posečkání s úhradou daně. Pokud jde o zákaz podnikatelské činnosti na určité období, nejde o likvidační efekt, ale pouze rozložení *cash-flow* v čase.

[4] Městský soud proto uzavřel, že nebylo důvodu připustit proti nevydání rozhodnutí o prominutí dílčí daně zásahovou žalobu, neboť žalobkyně může ochrany svých práv dosáhnout jinými prostředky.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Usnesení městského soudu napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka má za to, že v právním státě nelze vybírat daň z činnosti, kterou nelze reálně vykonávat. Postup podle § 260 daňového řádu je podle stěžovatelky jediný správný, neboť omezení v souvislosti s pandemií nemoci Covid-19 dopadala na celé území České republiky. Proto měla ministryně financí řešit situaci

pokračování

hromadným prominutím, aby bylo zamezeno daňové diskriminaci. Stěžovatelčinu situaci pak zákon o dani z hazardních her pomíjí. Z tohoto důvodu se nemůže uplatnit konstrukce, že by argumenty uplatněné v nynější žalobě, použila v odvolání proti platebnímu výměru. Ačkoliv jde o běžný postup, stěžovatelka s ním nesouhlasí. V nynější věci jej použít nelze, což uvedla v části VI. žaloby a městský soud se s tím v obecné rovině ztotožnil, avšak následně uzavřel, že situace v případě solárních odvodů byla specifická. Judikatura ve věci solárních odvodů měla ostatně sloužit jako pouhý příklad, jak by se mělo ve věci stěžovatelky postupovat, neboť tato situace je (stejně jako případ solárních odvodů), ojedinělá.

[6] Městský soud poukazuje na postup podle § 156 daňového řádu. Stěžovatelka však v žalobě v bodech III. a IV. odkázala na judikaturou zavedený postup při ukládání daní a zdanění reálného přírůstku majetku. Tyto skutečnosti městský soud zcela přehlédl. Navíc v bodech III. a IV. žaloby stěžovatelka poukázala na právní základ zdanění v České republice. Městský soud však konstatoval, že protiústavním zásahem do práv může být pouze rdousící efekt zdanění. S touto argumentací však nelze souhlasit. Městský soud se nijak nevypořádal s argumentací uvedenou v bodech III. a IV. žaloby. Současně se nevyjádřil k rdousícímu efektu v této konkrétní věci. Stěžovatelka již v žalobě poukazovala na to, že nejde o skutkově shodnou věc, a proto na ni nelze obecně aplikovat závěry z rozsudků ve věcech solárních odvodů. Argument týkající se *cash-flow* je podle stěžovatelky irelevantní. Stěžovatelka závěrem namítla, že městský soud opomněl věc zkoumat prismatem základu zdanění v České republice, tedy i prostřednictvím Listiny základních práv a svobod. Současně se městský soud nevypořádal s námitkou, že ministr financí je povinen vyhovět žádosti podle § 260 daňového řádu. Závěrem stěžovatelka odkazuje na podrobnou argumentaci uvedenou v žádosti o prominutí daně a v žalobě. Z těchto důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný uvedl, že stěžovatelka v kasační stížnosti pouze vyjadřuje nesouhlas s napadeným usnesením. Současně však nepředkládá žádnou novou argumentaci. Proto žalovaný odkazuje na vyjádření k žalobě s tím, že se s napadeným usnesením ztotožňuje. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o 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. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud úvodem upozorňuje, že v řízení o kasační stížnosti přezkoumává rozhodnutí a postup krajských soudů, stěžovatelka je proto v kasační stížnosti povinna uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném usnesení městského soudu (srov. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351). Vlastní argumentaci tak v zásadě nelze nahradit obecným odkazem na to, co již bylo stěžovatelkou řečeno v jiné fázi správního či soudního řízení. Stěžovatelčiny námitky jsou však velmi

obecné, neboť vyjadřuje pouhý nesouhlas s výsledkem řízení před městským soudem. Přes obecnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační body jsou vymezeny srozumitelně a jednoznačně, a proto jsou projednatelné (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[10] Dále kasační soud přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti. Nepřezkoumatelná jsou taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Nepřezkoumatelné je také rozhodnutí, ve kterém soud opřel své důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75). Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je i takové rozhodnutí, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Podle Nejvyššího správního soudu však takovými vadami napadené usnesení netrpí.

[11] Stěžovatelka měla za to, že městský soud opomněl body III. a IV. žaloby. Stěžovatelce lze dát za pravdu, že městský soud tyto námitky nevypořádal zcela vyčerpávajícím způsobem. Žalobní argumentace se však zcela míjí s podstatou argumentace městského soudu. Ten ve světle subsidiarity zásahové žaloby shledal, že stěžovatelka měla jiné prostředky ochrany a tomu současně přizpůsobil svou argumentaci. Stěžovatelka bez dalšího trvá na tom, že zásahová žaloba byla v jejím případě přípustná, a proto se dožaduje detailního vypořádání své argumentace. Městský soud však uvedl, že stěžovatelčiny námitky budou přípustné v řízení o odvolání, případně v řízení o žalobě proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Jestliže tedy v nyní napadeném usnesení obecně odkázal na to, že protiústavním zásahem do vlastnického práva může být pouze rdousící účinek daně, je tím dostatečně vypořádána námitka týkající se ústavního základu zdanění v České republice. K samotnému rdousícímu efektu se pak městský soud také vyjádřil. Není tak pravdou, že by tuto námitku zcela pominul.

[12] Pokud jde o vlastní argumentaci městského soudu k možnosti užití § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu, je třeba s ní souhlasit. Podle tohoto ustanovení může ministr financí z moci úřední zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně mimo jiné při mimořádných, zejména živelných událostech. Tímto rozhodnutím se promíjí daň nebo příslušenství všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká. Jde tak o institut hromadného prominutí daně (a nikoliv posouzení individuální žádosti), založený na správním uvážení ministra financí, zda v době mimořádné události jej uplatní, v jakém rozsahu a vůči jakým subjektům.

[13] Tato úvaha, stejně jako je tomu v jiných případech uplatnění správního uvážení, nemůže být svévolná. Lze si proto představit situace, kdy takové rozhodnutí (které má však dle judikatury kasačního soudu povahu opatření obecné povahy, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2022, č. j. 4 Afs 412/2021-26, bod 17) zasáhne do práv určitých daňových subjektů, které se neodůvodněně ocitnou mimo rámec těchto mimořádných opatření, v krajním případě i tehdy, nepřijme-li ministr takové rozhodnutí. To by však z povahy věci nemohlo mít individuální dopad, ale muselo by se týkat určitého okruhu daňových subjektů. Především jeho vydání jakožto opatření obecné povahy se lze domáhat zásahovou žalobou pouze tam, kde měl správní orgán povinnost jej vydat ze zákona a jeho nečinnost žalobce skutečně omezuje na právech (rozsudky Nejvyššího

pokračování

správního soudu ze dne 21. 6. 2018, č. j. 2 As 132/2016-86, bod 30, nebo ze dne 4. 1. 2018, č. j. 10 As 322/2016-58, bod 22).

[14] Stěžovatelka sice uplatnila námitku, že ministryně financí měla vydat rozhodnutí podle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu vůči všem daňovým subjektům v obdobné situaci jako byla stěžovatelka, avšak jde o námitku nepřipustnou, neboť ji uplatnila až v řízení o kasační stížnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). I kdyby ji však stěžovatelka uplatnila v řízení o žalobě, nebyla by způsobilá jakkoliv zvrátit jinak správný závěr městského soudu o nepřipustnosti zásahové žaloby s ohledem na povahu rozhodnutí ministra financí (ačkoliv jej městský soud výslovně neoznačil za opatření obecné povahy) a na subsidiární charakter zásahové žaloby.

[15] Kasační soud se totiž plně ztotožňuje s městským soudem v tom, že zásahová žaloba by byla přípustná také a pouze tehdy, pokud by nebyly dostupné jiné individuální prostředky ochrany práv. Ostatně na tomto závěru je vystavěna i judikatura Nejvyššího správního soudu ve věci solárních odvodů, kterou městský soud vyložil zcela správně. Vlastníci solárních elektráren neměli jinou možnost ochrany, než se zásahovou žalobou domoci vydání rozhodnutí podle § 260 daňového řádu. Hlavní příčinou byla odlišná konstrukce zdanění (usnesení rozšířeného senátu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013-57, č. 3000/2014 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud však i v navazující judikatuře týkající se solárních odvodů připustil, že zásahovou žalobou se lze domáhat vydání rozhodnutí podle § 260 daňového řádu, jen je-li zřejmé, že jiné dostupné prostředky nebudou k ochraně před likvidačními účinky odvodu postačovat (srov. rozsudek ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 171/2015-41). Stěžovatelka však nutnost přijetí rozhodnutí podle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu a přípustnost zásahové žaloby pro případ nevydání takového rozhodnutí dovozuje pouze z toho, že považuje minimální daň v kombinaci s dočasným omezením jejího podnikání za neústavní. To však samo o sobě nepostačuje k závěru, že postup podle § 260 daňového řádu je jediným prostředkem ochrany jejích práv.

[16] Konečně stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že v bodě VI. žaloby uvedla důvod, proč nelze její argumentaci uplatnit v řízení o odvolání a případně v žalobě a proč je tedy namístě, aby byl ministr financí povinen vydat rozhodnutí podle § 260 daňového řádu. Městský soud se měl údajně s její argumentací ztotožnit. Zaprvé je třeba odmítnout tvrzení, že městský soud stěžovatelce přitakal. Soud pouze v bodě 15 napadeného usnesení podotkl, že správní uvážení ministra financí podle § 260 daňového řádu není absolutní. Zadruhé nelze tvrdit, že stěžovatelka uvedla důvody přípustnosti zásahové žaloby. Jí odkazovaná část žaloby sestává z nesouhlasu s žalovaným a z citace judikatury. Žalobkyně nemůže rozumně vyžadovat po městském soudu, aby na základě prostého nesouhlasu a odkazu na judikaturu za ni žalobní argumentaci dotvořil. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (opět srov. rozsudek rozšířeného senátu č. 2162/2011 Sb. NSS).

[17] Nejvyšší správní soud tak dává za pravdu městskému soudu, že stěžovatelka může svou argumentaci uplatnit v řízení o odvolání proti platebnímu výměru a v případné žalobě proti rozhodnutí o odvolání. Není důvodu, aby v těchto řízeních správní orgány a soud nezohlednily i stěžovatelčiny argumenty stran rdousícího a likvidačního účinku zdanění v době pandemie nemoci Covid-19. Tím však kasační soud nikterak nepředjímá výsledek tohoto posouzení.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[19] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, a proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 6. října 2022

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu