

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Photon SPV 4 s.r.o.**, se sídlem Hvězdova 1716/2b, Praha 4, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 10. 2016, č. j. 8 A 20/2015 – 73,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

Žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřoval v tom, že žalovaný nevydal rozhodnutí podle ustanovení § 260 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kterým byl stanovil podmínky 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 jej

vymezil Ústavní soud. Uvedl, že je provozovatel fotovoltaické elektrárny a že je mu z jeho příjmů srážen odvod z elektřiny ze slunečního záření. Solární odvod nepřiměřeně omezuje jeho podnikání takovým způsobem, že dosahuje tzv. rdousícího efektu, jak jej vymezil nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Proto se obrátil na žalovaného, aby rozhodl o hromadném prominutí daně, jak vyplývá z ustanovení § 260 daňového řádu. Měl za to, že je právní nárok na vydání takového rozhodnutí a že žalovaný měl dostatek času na vyřešení vzniklé situace.

Napadeným rozsudkem ze dne 20. 10. 2016, č. j. 8 A 20/2015 - 73, městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 171/2015, podle kterého je možné domáhat se zásahovou žalobou vydání rozhodnutí ministra podle ustanovení § 260 daňového řádu, kterým by mohl být solární odvod prominut, ale jen pokud je zřejmé, že jiné dostupné prostředky (zejména posečkání s úhradou jiných daní) nebudou k ochraně před likvidačními účinky odvodu postačovat. Soud tedy vysvětlil, že žaloba může být úspěšná pouze, pokud by žalobce osvědčil, že při své činnosti doposud postupoval s péčí řádného hospodáře, že samotný rozsah a další parametry jeho podnikatelského záměru odpovídají obvyklým standardům v daném odvětví, že se žalobce pokusil využít všech běžných prostředků ochrany proti zátěži představované solárním odvodem. V projednávané věci je nesporné, že žalobce nevyužil právních nástrojů podle ustanovení § 156 a 157 daňového řádu, proto žaloba na ochranu před nezákonným zásahem nemůže být důvodná.

II. Kasační stížnost a vyjádření

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost. Stěžovatel specifikoval, že kasační stížnost podává z důvodu obsaženého v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zopakoval, že je jako provozovatel fotovoltaické elektrárny negativně zatížen solárním odvodem takovým způsobem, že se jedná o rdousící efekt, kterým se žalovaný má zabývat, jak vyložil Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ve spojení s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 76/2013. Nesouhlasil s tím, že na daný případ dopadá rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 171/2015, neboť představuje exces proti předchozí rozhodovací praxi, když Nejvyšší správní soud nově nutí využívat posečkání s úhradou jiných daní než solárního odvodu. Citovaný rozsudek se tak zjevně odchýlil od výroku rozšířeného senátu, který hovoří pouze o institutu prominutí daně. Názor rozšířeného senátu nemůže být podle stěžovatele překonán rozhodovací praxí „malého tříčlenného senátu“. Nesouhlasil rovněž s tím, že podmínkou úspěšnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem je žádost o povolení posečkání se zaplacením daně (v případě neúspěchu takové žádosti musí daňový subjekt podat správní žalobu), přičemž musí doložit, že při svém podnikání postupoval s péčí řádného hospodáře. Takové podmínky pro vyhovění žádosti daňový řád nestanoví, čímž rozsudek Nejvyššího správního soudu zasahuje do jeho informačního sebeurčení. Stěžovatel se přitom snažil tomuto požadavku dostát a předložil Rozbor základních ekonomických ukazatelů, v němž provedl výpočet úlevy získané případnou žádostí o posečkání se zaplacením daně z příjmů v případě, kdy by správce daně zároveň rozhodl o prominutí úroku z posečkané částky, přičemž ani takový postup by nevedl k odstranění

rdousícího efektu a k návratnosti státem garantované investice do fotovoltaické elektrárny. Podle názoru stěžovatele je napadený rozsudek rovněž nepřezkoumatelný, protože městský soud se k této námitce vyjádřil zcela nedostatečně. Požadavek městského soudu na podání žádosti o povolení posečkání se zaplacením daně proto považoval za obstrukční. Soud se měl více zabývat specifičností případu, kdy chybí právní předpis řešící problematiku rdousícího efektu, kterou má žalovaný v souladu s nálezem Ústavního soudu a rozhodnutím rozšířeného senátu vyřešit. Stěžovatel dále poukazoval na to, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 65/2016, na který odkázal městský soud, rovněž popírá předchozí rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, protože institut povolení posečkání není opravným prostředkem, proto jej nebyl povinen vyčerpat před podáním žaloby.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil v podání ze dne 20. 12. 2016, v němž vyjádřil pochybnost, zda se institut hromadného prominutí daně může uplatnit na řešení rdousícího efektu solárního odvodu. Ztotožnil se s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu, podle níž je to právě daňový subjekt, kdo musí prokázat splnění tam uvedených podmínek. Nesouhlasil však s tím, že rozhodnutí dle ustanovení § 260 daňového řádu představuje kvazi-právní předpis, představující podklad pro vydávání individuálních rozhodnutí o prominutí daně nebo příslušenství daně. Vyslovil názor, že rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu není nejednotná, jak namítá stěžovatel, ale že se pouze organicky vyvíjí a upřesňuje. Je proto správné, pokud správní soudy požadují, aby daňový subjekt vyčerpal všechny možnosti nápravy, včetně žádosti o posečkání na jiných daních, přičemž v tomto řízení nemusí být doloženy ostatní podmínky, které vymezil Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 171/2015 ve vztahu k důvodnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v nevydání rozhodnutí dle ustanovení § 260 daňového řádu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínky ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel fakticky podal z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., neboť rovněž dovozuje nepřezkoumatelnost rozsudku z důvodu nevypořádání se s jeho žalobní argumentací (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 7/2004 - 47 ze dne 18. 3. 2004).

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná.**

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí.

Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130). 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74).

V případě napadeného rozsudku se městský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nezjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadený rozsudek jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotný stěžovatel jeho obsahu porozuměl, neboť s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti, v níž podrobně namítá nesprávné posouzení otázky důvodnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, který podle stěžovatele spočívá v nevydání rozhodnutí dle ustanovení § 260 odst. 1 daňového řádu. Nelze tudíž hovořit o tom, že by rozsudek městského soudu byl nesrozumitelný. Skutečnost, že stěžovatel se závěry soudu nesouhlasí a požaduje jiné, podrobnější odůvodnění, které by nadto plně odpovídalo jeho postoji, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nesrozumitelnost.

Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu pro nedostatek důvodů, ani v tomto směru nezjistil Nejvyšší správní soud žádné pochybení městského soudu, neboť ten uvedl, z jakého důvodu má za to, že žalobě nemůže vyhovět. Městský soud vyjádřil svůj právní názor ohledně důvodnosti zásahové žaloby s ohledem na okolnosti případu, a to i odkazem na recentní judikaturu správních soudů; z faktu, že nepřisvědčil argumentaci stěžovatele a že dospěl k závěrům, se kterými nesouhlasí, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku. K tvrzením stěžovatele, že městský soud se nezabýval jeho argumentací dokládající, že žádost o posečkání jeho situaci nemůže jakkoli vyřešit, Nejvyšší správní soud obecně připomíná, že městský soud neměl povinnost vypořádat každou dílčí žalobní námitku, pokud proti žalobě postavil právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: *„Není*

porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná." (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Právě takový postup městský soud zvolil, když zamítnutí žaloby postavil na nesplnění podmínek nastavených judikaturou Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil kasační námitce poukazující na nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále uvedl, že městský soud nebyl oprávněn aplikovat závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 171/2015, neboť tyto jsou v rozporu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57.

Ani s touto námitkou se kasační soud neztotožnil. Je nutné zdůraznit, že závěry uvedených rozhodnutí nejsou rozporné, jak tvrdí stěžovatel. Rozsudek sp. zn. 1 Afs 171/2015 je doplněním a obohacením předchozí rozhodovací praxe soudů ve věci solárního odvodu. Tento závěr zdejší soud učinil již v rozsudku ze dne 1. 11. 2016, č. j. 8 Afs 192/2016 - 75, kde mj. uvedl: „..... *rozšířený senát v usnesení ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013 - 57, skutečně za stávající právní úpravy institut prominutí daně označil za nejpřiléhavější prostředek k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce. Tento názor byl však vysloven při posuzování, zda lze konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu a v soudním řízení, které na ně navazuje. V řízení před rozšířeným senátem nebyl prostor pro řešení likvidačních účinků a uvedené řešení bylo pouze zdůrazněno při posuzování využitelnosti jiných institutů (srov. nadpis „Posouzení dopadů solárního odvodu prostřednictvím jiných institutů"), kterými by bylo možno zmírnit dopady rdousícího efektu. V rozsudku ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 76/2013 - 68, který na usnesení rozšířeného senátu navazoval, první senát Nejvyššího správního soudu shodně jako rozšířený senát uvedl, že je primárně na zákonodárci, aby v zákoně stanovil orgánu veřejné moci pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň. Nad rámec závěrů rozšířeného senátu první senát Nejvyššího správního soudu doplnil, že při nečinnosti zákonodárce přichází v úvahu také aplikace ustanovení § 260 daňového řádu, které zakládá pravomoc promíjet daň či její příslušenství ministru financí, pokud jde o daně, které spravují ministrem řízené správní orgány. V řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 171/2015 Nejvyšší správní soud na uvedené závěry navázal. K řízení vedenému před rozšířeným senátem uvedl, že rozšířený senát byl vázán skutkovým a právním půdorysem posuzované věci a vlastní pravomocí řešit pouze předloženou spornou právní otázku, nemohl se vymknout do jiných daňových povinností daňového subjektu a jeho ekonomické situace. Za těchto okolností rozšířený senát pouze „modeloval možnost eliminace likvidačních účinků odvodu". Tento popis odpovídá průběhu řízení před rozšířeným senátem. Závěry rozšířeného senátu poté doplnil první senát v tom směru, že vyvrátil dojem, který nesprávně nabyli (aniž by takový závěr z usnesení rozšířeného senátu plynul) například stěžovatelé, a sice že žalovaný je povinen vydat rozhodnutí podle § 260 daňového řádu. První senát dodal, že není věcí soudní moci diktovat veřejné správě konkrétní způsoby naplnění jejích ústavních povinností; daňová exekutiva má sama možnost rozvinout úvahu o zmírnění likvidačních účinků i jinými prostředky; bylo by předčasné*

hodnotit, zda lze prostřednictvím posečkání úhrady jiných daní zvoleného daňovou exekutivou dosáhnout ústavně žádoucího stavu. Jinými slovy tím Nejvyšší správní soud vyjádřil, že je na uvážení daňové exekutivy, jakými prostředky naplní povinnosti pro ni plynoucí z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11; prominutí daně je jen nezávazným návrhem takového prostředku a je možné, že ústavně žádoucího efektu bude dosaženo i při využití institutu posečkání úhrady jiných daní. Stěžovatelé se proto mýlí, domnívají-li se, že Nejvyšší správní soud žalovaného zavázal povinností vydat rozhodnutí podle § 260 daňového řádu a že žalovaný je nečinný, nevydal-li toto rozhodnutí. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, čj. 1 Afs 171/2015 - 41, také nelze dovodil, že by Nejvyšší správní soud za nejpřiléhavější prostředek k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce, označil posečkání úhrady jiných daní podle § 156 a 157 daňového řádu. Ve výše popsaném vývoji judikatury Nejvyšší správní soud neshledal změnu, nýbrž pouze její doplnění, jsoucí důsledkem množících se žádostí o vydání rozhodnutí podle § 260 daňového řádu. Připuštění posečkání úhrady jiných daní jako možného prostředku, jímž lze dosáhnout Ústavním soudem stanovených povinností, nebylo v rozporu se závěry usnesení rozšířeného senátu. Jednalo se pouze o obohacení institutů zvažovaných v usnesení rozšířeného senátu, které lze při individuálním posuzování dopadů solárního odvodu využít, o institut další. Tato úvaha byla navíc učiněna nad rámec sporné právní otázky předložené rozšířenému senátu." Závěry uvedeného rozsudku plně přebírá zdejší soud i pro nyní projednávanou věc. V citovaném rozsudku se zdejší soud zabýval i otázkou nutnosti aktivace rozšířeného senátu zdejšího soudu, k čemuž uvedl, že „*Z výše uvedeného rovněž plyne, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 8. 2015, čj. 1 Afs 171/2015 - 41, nedospěl k právnímu názoru, který by byl odlišný od právního názoru již vyjádřeného v jiném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Pro postoupení věci k rozhodnutí rozšířenému senátu proto nebyl v tehdejším řízení důvod.*" To stejné platí i pro nyní posuzovanou věc.

Městský soud tudíž nepochybil, pokud na věc aplikoval výše citovanou judikaturu, vč. rozsudku vydaného ve věci sp. zn. 1 Afs 171/2015. Ostatně v intencích rozsudku vydaného ve věci sp. zn. 1 Afs 171/2015 návazně postupoval Nejvyšší správní soud i v rozsudcích ze dne 6. 1. 2016, č. j. 1 Afs 116/2015 – 30; ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 66/2016 - 34, a č. j. 4 Afs 65/2016 – 33; ze dne 22. 8. 2016, č. j. 9 Afs 110/2016 – 39; ze dne 7. 9. 2016, č. j. 7 Afs 91/2016 – 31 či ze dne 9. 3. 2017, č. j. 7 Afs 29/2017 - 27. Dále je nutné uvést, že rozsudek sp. zn. 1 Afs 171/2015 byl podroben přezkumu ze strany Ústavního soudu, který ústavní stížnost směřující proti němu odmítl (usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 12. 2016, sp. zn. IV. ÚS 3448/15). Závěry rozsudku sp. zn. 1 Afs 171/2015 proto pro nyní posuzovanou věc plně přebírá i nyní rozhodující senát. Rovněž Ústavní soud aproboval závěry učiněné v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 65/2016, neboť ústavní stížnost proti němu podanou odmítl usnesením ze dne 15. 11. 2016, sp. zn. IV. ÚS 3275/2016; tento rozsudek Nejvyššího správního soudu proto nelze považovat za exces, jak nemístně dovozuje stěžovatel ve své kasační stížnosti, neboť v opačném případě by neprošel testem ústavnosti u Ústavního soudu.

V citovaném rozsudku sp. zn. 1 Afs 171/2015 Nejvyšší správní soud vytyčil podmínky, úspěšnosti zásahové žaloby domáhající se vydání rozhodnutí ministra financí podle § 260 daňového řádu ve věci solárních odvodů. Mj. vyslovil, 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 nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11. [...]

Je tak nyní na stěžovateli aby tvrdil a konkrétními argumenty a fakty týkajícími se jeho hospodaření osvědčil, že solární odvod pro něho přestavuje 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 odvodu jsou v jeho případě takové, že nezbývá, 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 nalezl soud."

Pokud stěžovatel nesouhlasí s tím, že mu judikatura Nejvyššího správního soudu ukládá povinnost doložit, že postupoval s péčí řádného hospodáře, musí Nejvyšší správní soud setrvat na závěrech uvedených v rozsudku ze dne 1. 11. 2016, č. j. 8 Afs 192/2016 - 75: *„Usilují-li stěžovatelé o to, aby byl zohledněn rdousící efekt solárního odvodu na jejich podnikání, žádají beneficium ze strany státu. Je proto na nich, aby jednak tvrdili relevantní důvody pro poskytnutí takového dobrodiní a současně aby ke svým tvrzením předložili důkazní prostředky."* Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že pokud se stěžovatel skutečně nachází

v tak ekonomicky nepříznivé situaci, že návratnost předmětné investice u něj činí údajně 140 let, nepovažuje za nemístné, aby stěžovatel tuto skutečnost, která je nadto při porovnání s deklarovaným závazkem 15ti-leté návratnosti investice velice jednoduše posouditelná, správnímu orgánu předložil. Pokud tedy platí, že stát svou daňovou regulací způsobil zcela zásadní existenční potíže daňového subjektu, nevidí Nejvyšší správní soud jediný legitimní důvod, proč by daňový subjekt, kterému je nadto zjevně známa judikatura správních soudů, nevyužil ten postup, který mu správní soudy opakovaně vysvětlily jako správný. Jestliže se tedy daňové subjekty dovolávají toho, že předmětná právní úprava jim v reálu činí značné komplikace a dovolávají se tudíž institutu „rdousícího efektu", který stojí na těchto skutečných, faktických obtížích, je na místě, aby je rovněž fakticky doložily, neboť není možné se dovolávat okolnosti, kterou je nutné prokázat, jen na základě právní argumentace, která však její doložení zpochybňuje či vylučuje. Ve skutečnosti tím naopak daňové subjekty vytváří dojem, že jim o řešení rdousícího efektu a faktických problémů nejde, ale že se jedná o zastírací manévr jak dosáhnout na vyšší zisky, což Nejvyšší správní soud z ekonomického hlediska sice chápe, avšak nehodlá tento účel při posuzování rdousícího efektu akceptovat, neboť by to bylo zjevně proti jeho smyslu.

Stěžovatelem předložený Rozbor základních ekonomických ukazatelů přitom výše uvedeným požadavkům zjevně nemůže dostát, neboť postrádá údaje o cash flow stěžovatele, technických parametrech solární elektrárny (její výkonnost, technologie solárních panelů, vhodnost umístění, průměrný počet hodin slunečního svitu v dané lokalitě). Stěžovatel nevyčíslil ani nedoložil konkrétní náklady vynaložené na pořízení potřebného vybavení. Podmínky úvěrového a jiného financování své investice stěžovatel rovněž nedoložil, tato informace je při tom pro hodnocení podnikání konkrétního výrobce solární elektřiny zcela zásadní. Soudu není zřejmé, jak je z úvahy o předpokládané návratnosti vložené investice zjistitelné, jaký byl konkrétní podnikatelský plán stěžovatele a zda odpovídal obvyklým parametrům a standardům v odvětví výroby solární elektřiny. Na základě předložených tvrzení a souhrnných údajů v Rozboru nemůže soud objektivně posoudit skutečný dopad solárního odvodu na podnikání stěžovatele, tj. že při dodržení všech obvyklých standardů se dostal do situace, kdy v důsledku dodatečného zdanění a právě jenom jeho, mu akutně hrozí ekonomický zánik. Ani skutečnost, že podnikatelský subjekt vykazuje ve třech ze čtyř po sobě srovnávaných zdaňovacích období ztrátu, sama o sobě likvidační charakter solárního odvodu neprokazuje. Skutečnost, že solární odvod má obecně za následek daleko nižší příjmy, než stěžovatel očekával, je logickým důsledkem zákonodárcem zavedeného zdanění a sama o sobě individuální likvidační účinky neprokazuje.

Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje se závěrem městského soudu v tom, že podmínky úspěšnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v nevydání rozhodnutí podle § 260 daňového řádu, stanovené v rozsudku sp. zn. 1 Afs 171/2015, musejí být splněny kumulativně. V posuzované věci je přitom nesporné, že stěžovatel se nepokusil využít všech „konvenčních" prostředků ochrany proti zátěži představované solárním odvodem, tedy že nevyužil instrumentů podle § 156 a § 157 daňového řádu. Bylo věcí stěžovatele, aby prokázal splnění této podmínky, a to tím, že by se s příslušnými žádostmi obrátil na příslušného správce daně. Pokud tak neučinil, nemůže dovozovat, že by jeho žádosti byly neúspěšné, resp. že by nevedly k nápravě údajně

nezákonného stavu, zvláště když podle názoru soudu nelze ze stěžovatelem předloženého Rozboru zjistit všechny relevantní informace. Za této situace městský soud postupoval správně, když žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že judikatura Nejvyššího správního soudu je vnitřně jednotná a ustálená, nadto je dlouhodobě potvrzována i Ústavním soudem. Za této situaci Nejvyšší správní soud nenachází důvod, natož ani prostor, se od ní v projednávané věci jakkoli odchýlit, neboť by tím popřel nejen předchozí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ale i Ústavního soudu – srov. přiměřeně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2017, č. j. 5 As 140/2014 – 76.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 28. června 2017

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu