



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **SOLARPARK beta a.s.**, se sídlem Údolní 33, Brno, zastoupeného JUDr. Martinem Florou, advokátem se sídlem Lidická 57, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2013, č. j. 13548/13/5000-14203-706599, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 8. 2014, č. j. 62 Af 74/2013 – 40,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Žalobce vlastní a provozuje zařízení na výrobu elektřiny - fotovoltaickou elektrárnu v Kamenici nad Lipou. Elektrickou energii vyráběl rovněž v období od 1. 6. 2012 do 30. 9. 2012 a dodával ji do distribuční sítě společnosti E.ON Distribuce, a. s., která však uhradila žalobci jen část z fakturovaných částek za uvedená období. Žalobce ji ve všech případech požádal o vysvětlení podle § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Společnost E.ON Distribuce, a. s. svůj postup odůvodnila tím, že jako plátce daně byla povinna z platby srazit a odvést správci daně odvod z elektřiny ze slunečního záření (dále též pouze „solární odvod“) dle § 7a zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů).

[2] Žalobce (poplatník daně) následně podal proti postupu společnosti E.ON Distribuce, a. s. (jakožto plátcí daně) stížnosti dle § 237 odst. 3 daňového řádu. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) je zamítl; poukázal na text § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., ve znění

zákona č. 402/2010 Sb. Z něho plyne, že provozovatel přenosové soustavy je povinen z platby za výkup elektřiny vyrobené ze slunečního záření srazit (vybrat) a odvést tzv. solární odvod, neboť byly splněny všechny zákonné podmínky. Správce daně uzavřel, že plátce daně postupoval v souladu se zákonem, a proto jsou stížnosti nedůvodné.

[3] Proti rozhodnutím správce daně se žalobce odvolal. Odvolací finanční ředitelství podaná odvolání zamítlo v záhlaví citovaným rozhodnutím a rozhodnutí správce daně potvrdilo. Žalovaný se plně ztotožnil s názorem správce daně a tvrzená porušení zákazu retroaktivity a ochrany legitimního očekávání neshledal. V rozhodnutí poukázal rovněž na nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11. K tvrzení žalobce, dle něhož má sražení odvodu pro něho rdousící efekt, žalovaný opět odkázal na uvedený nálezný Ústavního soudu a zdůraznil, že každý podnikatel má povinnost nastavit svůj *cash flow* tak, aby se mohl vyrovnat s případnými změnami na trhu. Zdůraznil, že i kdyby se odvolateli podařilo prokázat likvidační efekt odvodu, správce daně nemá žádnou možnost, jak tuto skutečnost zohlednit. Změna je možná pouze prostřednictvím stanovení výkupních cen Energetickým regulačním úřadem, nebo změnou zákona.

[4] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, v níž zejména argumentoval, že daňová povinnost protiústavně zasahuje do jeho majetkových práv, porušuje zákaz retroaktivity a ochranu legitimního očekávání. Zdůraznil rovněž, že se u něho jedná o specifický případ zmiňovaný Ústavním soudem, neboť zavedení odvodu má pro něho rdousící efekt. K tomu již před správcem daně navrhl provedení důkazu svým účetnictvím a tabulkou s výpočtem návratnosti investice před a po zavedení odvodu (analýzou). Navrhl, aby krajský soud přerušil řízení do doby, než bude po ukončení tří let trvání povinnosti k úhradě odvodu možné prokázat, že úhrada odvodu se na jeho straně projeví nedodržením patnáctileté doby návratnosti investice.

[5] Krajský soud žalobu zamítl; zdůraznil, že ústavností právní úpravy odvodu z elektřiny ze slunečního záření se zabýval Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11, přičemž neshledal porušení zákazu retroaktivity či principů legitimního očekávání a právní jistoty. S těmito závěry se krajský soud plně ztotožnil a žalobcovy námitky v tomto směru vyhodnotil jako nedůvodné. Pokud jde o Ústavním soudem zmiňované specifické situace, v nichž by uvalený 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. S ohledem na závěry rozšířeného senátu nelze individuální dopady solárního odvodu zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně. Z tohoto důvodu soud rovněž odmítl provést důkazy vztahující se k námitce likvidačního efektu v dané věci a žalobu zamítl.

## II. Kasační stížnost

[6] Žalobce podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost; nejprve obsáhle a ze široka zrekapituloval průběh celého řízení před správcem daně i před soudem. Obecně pak zopakoval žalobní tvrzení týkající se nepředvídatelnosti právní úpravy, libovůle zákonodárce a nerovnosti v přístupu k právu podnikat. Tvrdí, že sražení odvodu za elektřinu ze slunečního záření, jakož i odvod sám odporuje zákazu retroaktivity a principu ochrany legitimního očekávání. K těmto principům uvedl řadu příkladů z judikatury Ústavního soudu. Postup plátce daně (společnosti E.ON Distribuce, a. s.) ani postup správce daně či žalovaného nelze odůvodnit prostým odkazem na povinnost postupovat v souladu se zákonem. Ústavní soud se v citovaném nálezu nevěnoval hodnocení skutečnosti, že zavedením solárního odvodu došlo k porušení garance poskytnuté výrobcům elektřiny z obnovitelných zdrojů ustanovením § 2 odst. 8 (dříve

odst. 9) vyhlášky Energetického regulačního úřadu č. 140/2009 Sb. Tímto se však nezabýval ani krajský soud a jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

[7] Žalobce zopakoval žalobní námitku týkající se garance zachování 15leté doby návratnosti investice. V této souvislosti nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, který reprodukoval úvahy rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu s tím, že posuzování likvidačního dopadu do pozic stěžovatele není relevantní (nelze provádět) v řízení o stížnosti na postup plátce daně a námitky likvidačního dopadu lze uplatnit pouze v odlišném procesním prostoru. Žalobce považuje postup proponovaný usnesením rozšířeného senátu za nerealizovatelný. Podmínky, aby žalobce mohl žádost o prominutí (byť části) odvodu uplatnit nebyly vůbec exekutivou naplněny, a to přes výslovný apel rozšířeného senátu.

[8] Ze všech těchto důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že on i správce daně postupovali v souladu se zákonem. Žalobce v daňovém řízení argumentoval výhradně protiústavností aplikované právní úpravy, což ovšem správce daně ani žalovaný s ohledem na své kompetence nemohli posoudit. Použitý právní předpis je pro správce daně a žalovaného závazný do doby, kdy by byla vyslovena jeho protiústavnost Ústavním soudem, což se ovšem nestalo.

[10] Žalovaný zdůraznil, že předestřenyými otázkami retroaktivity právní úpravy, její libovůle a nepředvídatelnosti, tedy její neústavností se zabýval Ústavní soud ve zmiňovaném nálezu Pl. ÚS 17/11, v němž shledal její ústavní konformitu. Správní orgány ani obecné soudy proto nemají prostor pro odlišný výklad či závěr v těchto otázkách.

[11] Žalovaný dále odkázal na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (vyslovené v usnesení č. j. 1 Afs 76/2013 – 57), který podrobně hodnotil možnost posuzování individuálních případů z hlediska dopadu solárního odvodu na výrobce elektřiny a uzavřel, že tyto dopady dle platné právní úpravy nelze zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně před správními orgány ani soudy. Proveditelnost pokynu Ústavního soudu eventuálně zohledňovat individuální likvidační účinky solárního odvodu lze dle rozšířeného senátu jen prostřednictvím institutu prominutí daně na základě ustanovení § 260 v návaznosti na § 259 daňového řádu. Žalovaný trvá na správnosti napadeného rozsudku a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

### IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou a není důvod ji odmítnout pro nepřipustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)].

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Kasační stížnost vyjadřuje dva okruhy námitek. V prvním z nich žalobce namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, která podle jeho přesvědčení spočívá ve skutečnosti, že se Ústavní soud v citovaném nálezu a ani krajský soud v napadeném rozsudku nevěnovali hodnocení otázky, zda zavedením odvodu z elektřiny ze slunečního záření podle § 7a až § 7i zákona č. 180/2005 Sb. došlo k porušení garance poskytnuté výrobcům elektřiny z obnovitelných zdrojů ustanovením § 2 odst. 8 (původně odst. 9) vyhlášky Energetického regulačního úřadu č. 140/2009 Sb.

[15] Nejvyšší správní soud nemůže této námitce přisvědčit. Naopak, na stranách 4–7 napadeného rozsudku krajský soud podrobně rekapituloval závěry Ústavního soudu (z nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11) věnované garanci patnáctileté návratnosti investice, podrobně vysvětlil, že Ústavní soud nedospěl k závěru, že by výnosem ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) bodu 2. zákona č. 180/2005 Sb. měla být určita konkrétní výše čistého zisku. Uvedl, že to sice může vést k polemikám, zda minimální státem garantovaná cena, za níž je elektřina vykupována, je stanovena Energetickým regulačním úřadem v dostatečné výši, nicméně otázkou výkupních cen se Ústavní soud nezabýval, neboť protiústavnost snížení ziskovosti provozování elektrárny nebyla spojována se snížením výkupních cen, ale se zavedením odvodu za elektřinu ze slunečního záření. Přesto však Ústavní soud dodal (a krajský soud rovněž zdůraznil), že i přes zavedení odvodu je zisk provozovatelům fotovoltaických elektráren garantován. Soud závěrem zdůraznil, že v projednávané věci (žaloba proti rozhodnutí žalovaného o stížnosti na postup plátce daně) jsou tyto námitky nerelevantní. Nejvyšší správní soud považuje v tomto ohledu námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu za nedůvodnou.

[16] Druhý okruh kasačních námitek v podstatě míří do neústavnosti právní úpravy vztahující se k odvodu z elektrické energie. Kasační stížnost je zopakováním žalobních bodů obecně namítajících porušení principu rovnosti, legitimního očekávání a zákazu retroaktivity.

[17] Sám žalobce uvádí, že si je vědom toho, že ani správní orgány a ani soudy nemohou v těchto otázkách postupovat odlišně, než jak učinil Ústavní soud ve zmíněném plenárním nálezu, a že se nemohou od závěrů zde vyslovených odklonit. Žalobce v kasační stížnosti obsáhle rekapituluje pasáže a závěry nálezu Ústavního soudu a zdůrazňuje, že jsou mu známy, avšak se zvoleným řešením nesouhlasí.

[18] Nejvyšší správní soud má za to, že opakováním pasáží jak z plenárního nálezu Ústavního soudu, tak rozsudku krajského soudu vztahujícím se k otázkám žalobcem tvrzené retroaktivity právní úpravy, libovůle zákonodárce, porušení principu rovnosti a legitimního očekávání, by k objasnění věci nad rámec již opakovaně uvedeného nikterak nepřispěl. Závěry Ústavního soudu v těchto otázkách jsou zřejmé, byly podrobně popsány krajským soudem a s těmito závěry se zcela ztotožňuje i Nejvyšší správní soud. Podle jeho názoru by bylo zcela nadbytečné, i z důvodu zjevné obeznámenosti žalobce s těmito závěry, aby je na tomto místě znovu uváděl.

[19] Soud musí též odmítnout nesouhlas žalobce se závěrem krajského soudu, že v řízení o stížnosti na postup plátce daně nejsou námitky o likvidačních účincích relevantní. Stížnost dle § 237 daňového řádu totiž představuje specifický prostředek obrany poplatníka vůči plátcí 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; v takovém řízení není prostoru pro řešení tvrzených individuálních likvidačních účinků právní

úpravy. K témuž závěru ostatně dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení č. j. 1 Afs 76/2013 – 57.

[20] Žalobce nad rámec důvodů uvedených v žalobě reagoval i na upozornění krajského soudu na existenci závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ohledně procesního prostoru pro obranu před likvidačními účinky solárního odvodu. Žalobce *de facto* polemizuje se závěry rozšířeného senátu, tato polemika však nemůže vést k jeho úspěchu v nynějším řízení. Závěry rozšířeného senátu jsou jednoznačné a plně dopadající na posuzovanou věc, přičemž senát rozhodující v této věci nevidí žádný důvod k tomu, aby se pokoušel o jejich změnu iniciováním nového řízení před rozšířeným senátem. K argumentaci žalobce nicméně považuje za vhodné uvést následující.

[21] Usnesení rozšířeného senátu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, je určující pro posouzení námitek týkajících se prokazování porušení zákonem garantované patnáctileté doby návratnosti investice a rdousícího efektu solárního odvodu.

[22] Nejvyšší správní soud – pro zdůraznění souvislostí – shrnuje, že Ústavní soud ve výše opakovaně zmiňovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 nevyhověl návrhu skupiny senátorů na zrušení části zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů upravující tzv. solární odvod. Na závěr zmíněného nálezu však dodal, že *„při abstraktním přezkumu ústavnosti není schopen objektivně prokázat nebo hypoteticky vymodelovat všechny myslitelné situace, které napadená ustanovení v individuálním případě mohou vyvolat. Předmětem posouzení tedy nyní nemohou být ani specifické případy jednotlivých výrobců, u nichž s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem, s přihlédnutím k míře podnikatelského a ekonomického rizika může Ústavní soud své posouzení upřesnit v budoucnu.“* Podle Ústavního soudu totiž zjevně *„nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační („rdousící efekt“) či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny – tedy protiústavně. Zde bude nutno hodnotit jak dodržení garancí ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 180/2005 Sb. v jejich dlouhodobém (patnáctiletém) trvání, tak okamžité (průběžné) účinky napadených ustanovení, aby byl v takovém výjimečném případě vzniklý nárok ochráněn.“* Pro takové specifické případy pak zavázal obecné soudy *„udělat vše pro spravedlivé řešení, jakkoliv se to může jevit složitě“* (bod 88. nálezu).

[23] Rozšířený senát následně dovodil, 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. V nyní projednávaném případě proto krajský soud správně uvedl, že v řízeních, jež vyústila v napadené rozhodnutí žalovaného (tj. v řízeních o stížnosti na postup plátce daně), není místa pro řešení namítaných likvidačních dopadů solárních odvodu na žalobce.

[24] Podle rozšířeného senátu je nejprůhlednějším 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).

[25] Žalobce v reakci na uvedené závěry vznesl v kasační stížnosti otázku, jak má postupovat, jestliže exekutiva dosud nenaplnila požadavky plynoucí jak z nálezu Ústavního soudu, tak z apelu rozšířeného senátu.

[26] K této otázce lze uvést následující. Rozšířený senát si byl vědom, že zákonodárci, stejně jako ministru financí je třeba nejprve ponechat časový prostor, v němž reálně mohou reagovat na požadavky vyslovené Ústavním soudem a specifikované rozšířeným senátem. Pouze v případě,

že by tyto složky státní moci zůstaly dlouhodobě nečinné a tato nečinnost by nabyla ústavního rozměru, byly by správní soudy povinny zakročit na ochranu práv žalobce a ostatních dotčených osob. Řešení nepříznivých dopadů odvodu na jednotlivce je totiž primárně v rukou moci zákonodárné a výkonné.

[27] Od vydání rozhodnutí rozšířeného senátu však již uplynula dostatečně dlouhá doba k tomu, aby se s ním všechny zainteresované subjekty mohly podrobně seznámit a reagovat na něj. I když se prozatím jedná pouze o „hypotetické“ řešení, neboť rozšířený senát v uvedeném usnesení zdůraznil, že v řízení o stížnosti na postup plátce daně (což je procesní prostředí právě projednávané věci) není prostoru pro řešení likvidačních účinků, rozhodl se Nejvyšší správní soud v nynějším řízení obrátit na ministra financí s výzvou ke sdělení stanoviska (postupem 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.

[28] 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 příkládá závěrům Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu ohledně možného „rdousícího efektu“ solárního odvodu v individuálních případech maximální důležitost.

[29] Podle názoru 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 úhrady daně. 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 shledán „rdousící efekt“ odvodu, nic nebrání správci daně toto zohlednit a poskytnout poplatníkovi úlevu formou posečkání např. na dani z příjmů či na dani 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.

[30] 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>).

[31] Ministerstvo financí je tedy názoru, že uvedený postup představuje mechanismus požadovaný Ústavním soudem pro možnost individuálního řešení případných likvidačních účinků odvodu z elektřiny ze slunečního záření.

[32] Nejvyšší správní soud k uvedenému dodává, že pokud se tedy 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 jiné daně. Garance patnáctileté návratnosti investice do solární elektrárny však 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.

[33] 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 nález Ústavního soudu ze dne 16. 4. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04).

[34] Není věcí soudní moci diktovat veřejné správě konkrétní způsoby naplnění jejích ústavních povinností. Řešení navržené rozšířeným senátem má samozřejmě stále svoji významnou relevanci. 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.

[35] Nelze nyní 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 daně. 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 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. Je však na veřejné správě, aby pečlivě a průběžně analyzovala rámcové podmínky hospodaření subjektů v oboru výroby elektřiny ze solárního záření a v případě, že by se taková nutnost objevila, včas reagovala vydáním uvedeného rozhodnutí.

[36] Pokud by veřejná správa takto nepostupovala, ačkoli by vydání uvedeného „rozhodnutí“ bylo nezbytné, lze se domáhat soudní ochrany tzv. zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. Nevydání „rozhodnutí“ podle § 260 odst. 1 písm. a) daňového řádu není nečinností ve smyslu § 79 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť se nejedná o nevydání rozhodnutí ve věci samé ve smyslu správního aktu adresovaného individuálně určeným osobám, ani o vydání osvědčení, nýbrž o vydání abstraktního či abstraktně-konkrétního správního aktu. Jde tedy o jinou nečinnost než nevydání rozhodnutí či osvědčení, a proto soudní ochranu v takovémto případě poskytuje zásahová žaloba [viz bod 20 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 98 (č. 2206/2011 Sb. NSS), nejnověji viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2014, č. j. 2 As 127/2014 – 32].

### V. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud tedy shledal všechny námitky uplatněné stěžovatelem nedůvodnými; jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 17. prosince 2014

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu