



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jířího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Photon SPV 1 s.r.o.**, se sídlem Uruguayská 17, Praha 2, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 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 11. 2. 2016, č. j. 8 A 15/2015 – 53,

**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 22. 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. Žalobkyně popsala, že provozuje fotovoltaickou elektrárnu, přičemž jí je z jejích příjmů pravidelně srážen odvod z elektřiny ze slunečního záření. Vyslovila přesvědčení, že tento odvod omezuje její podnikání a způsobuje jí závažné ekonomické komplikace naplňující tzv. rdousící efekt. Žalobkyně se proto obrátila na žalovaného s podnětem proti nečinnosti, aby nastalou situaci řešil a vydal příslušné rozhodnutí. Poukazovala přitom na to, že za současného právního stavu nemůže podat žádost o prominutí daně. Vycházela z předpokladu, že na vydání rozhodnutí ministra žalovaného je právní nárok a že žalovaný

se pouze vymlouvá, čímž odmítá respektovat závěry Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Zdůraznila, že jednotlivec se prakticky nemůže bránit proti rdousícímu efektu.

[2] Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 9. 6. 2015, v němž odmítl argument žalobkyně, že nevydání rozhodnutí dle § 260 odst. 1 daňového řádu představuje jeho nečinnost. Proto také pouze odložil podnět žalobkyně proti nečinnosti, neboť jeho podáním nebylo zahájeno řízení, které by bylo nutné zastavit. Vyslovil rovněž názor, že žalobkyně nemá nárok na vydání rozhodnutí ministra financí dle § 260 daňového řádu, jelikož konstrukce citovaného ustanovení nezakládá povinnost správního orgánu vydat rozhodnutí, což ostatně vyplývá i z toho, že takové rozhodnutí se má týkat hromadného prominutí solárního odvodu, nikoliv pouze individuálně určenému subjektu, který se tak vydání takového hromadného rozhodnutí nemůže domáhat. Měl rovněž za to, že nemůže být ve věci nečinný ani v širším slova smyslu; pokud by totiž byl striktně dodržován požadavek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsažený v usnesení ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57, vedlo by to k velmi komplikovaným situacím, neboť odvod by byl vrácen plátcí odvodu, nikoli poplatníkovi, který by musel složitě komunikovat s tímto plátcem, a to již při samotném podání žádosti o prominutí odvodu. Žádnou takovou povinnost přitom plátce daně nemá. Žalovaný se přitom problematikou rdousícího efektu v roce 2014 podrobně zabýval, přičemž dospěl k závěru, jak tuto situaci řešit, a to prostřednictvím postupu dle § 156 a § 157 daňového řádu, o čemž byla veřejnost informována sdělením Generálního finančního ředitelství. Žalovaný poukázal v neposlední řadě na to, že žalobkyně konkrétně nespécifikuje naplnění podmínek rdousícího efektu v jejím případě. Žalovaný proto navrhoval, aby městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

[3] Žalobkyně v replice ze dne 18. 12. 2015 podrobně rozebírala svou hospodářskou situaci a dokládala, že v jejím případě je podstatným způsobem bez prominutí solárního odvodu a daně z příjmů ohrožena zákonná garance návratnosti investice do 15 let. Vyslovila přesvědčení, že jakýkoli zásah státu ve snaze snížit zisk provozovatelů solárních elektráren byl nelegitimní, neboť nikde nebylo dopředu stanoveno, jaký zisk je považován za přiměřený.

[4] Městský soud v Praze se ztotožnil se stanoviskem žalovaného a proto rozsudkem ze dne 11. 2. 2016, č. j. 8 A 15/2015 – 53, žalobu jako nedůvodnou zamítl. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 171/2015 – 41, z něhož vyplývá, že zásahovou žalobou se lze domáhat vydání rozhodnutí ministra žalovaného 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. Taková žaloba by navíc mohla být podle závěru soudu úspěšná pouze tehdy, pokud by žalobkyně osvědčila, že při své činnosti doposud postupovala s péčí řádného hospodáře, tedy že své náklady vynakládala za podmínek na trhu obvyklých, že samotný rozsah a parametry jejího podnikatelského záměru odpovídaly a odpovídají obvyklým standardům odvětví a že se v neposlední řadě pokusila využít všech běžných prostředků ochrany proti zátěži představované solárním odvodem. V projednávané věci je přitom nesporné, že žalobkyně minimálně nespĺnila poslední požadavek v podobě nutnosti využití nástrojů podle § 156 a § 157 daňového řádu, nebylo tudíž nutné zabývat se posouzením zbývajících podmínek úspěšnosti zásahové žaloby. Proto musel soud žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

[5] Proti tomuto rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 2. 2016, č. j. 8 A 15/2015 – 53, podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost ze dne 27. 3. 2016 z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka uvedla, že zásahové žaloby byly zavedeny

pokračování

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 nepřijatelných 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 nálezu Ústavního soudu a rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 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 rdoušena i přes příslušné rozhodnutí ministra financí. Proto stěžovatelka městskému soudu doložila ekonomický rozbor svého podnikání, kterým prokazovala, že je její žaloba důvodná. Vytýkala proto městskému soudu, že tento důkazní prostředek neprovedl. V neposlední řadě stěžovatelka namítala, že městský soud nesprávně aplikoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 171/2015, 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. Tyto okolnosti přitom stěžovatelka prokazovala neprovedenými důkazními prostředky, z nichž vyplývá, že ani posečkáním s úhradou jiných daní by jí nepomohlo. Stěžovatelka proto navrhovala, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 13. 4. 2016, v němž namítal, že považuje 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 třeba v rozhodnutí ministra financí vymezit obecným způsobem, přičemž nelze přihlížet ke specifikům individuálních případů, což prakticky vylučuje aplikaci citovaného ustanovení na daný problém. Pokud stěžovatelka namítá, že městský soud v rozporu se zákonem neprovedl dokazování, žalovaný uvádí, že jakékoli další dokazování by postrádalo smyslu, pokud stěžovatelka nesplnila třetí podmínku pro vyhovění její žaloby dle závěrů Nejvyššího správního soudu obsažených v rozsudku sp. zn. 1 Afs 171/2015, který městský soud správně na daný případ aplikoval. Žalovaný má proto za to, že kasační stížnost je nedůvodná, proto navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

## II.

### Posouzení kasační stížnosti

[7] Stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Městského soudu v Praze vzešel (ustanovení § 102 s. ř. s.),

kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody podle ustanovení § 104 s. ř. s. způsobující její nepřípustnost.

[8] 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 přihlédnout z úřední povinnosti. Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatelka fakticky podala z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., neboť rovněž dovozuje nepřezkoumatelnost rozsudku z důvodu neprovedení navrženého důkazního prostředku (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 7/2004 - 47 ze dne 18. 3. 2004). Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „*nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor. Podle písm. d) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „*nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*“

[9] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí městského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka nenamítala, 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. 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). 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).

[11] V případě napadeného rozsudku se městský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nejjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadený rozsudek jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotná stěžovatelka jeho obsahu porozuměla, 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 stěžovatelky 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 stěžovatelka se závěry soudu nesouhlasí a požaduje jiné, podrobnější odůvodnění, které by nadto plně odpovídalo jejímu postoji, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nesrozumitelnost.

pokračování

[12] Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu pro nedostatek důvodů, pod tento termín spadají rovněž nedostatky důvodů skutkových. Bude se typicky jednat o případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

[13] 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 pouze 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 stěžovatelky a že dospěl k závěrům, se kterými nesouhlasí, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku.

[14] Stěžovatelka v tomto směru městskému soudu vytýká, že neprovedl dostatečné dokazování, tj. že neprovedl její důkazní návrh. Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí následující:

[15] Podle zásad uvedených v § 52 (zejména odstavec 1 s. ř. s.) soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné (a za případného přiměřeného použití příslušných ustanovení občanského soudního řádu). Soud není vázán skutkovým stavem, jak jej zjistil správní orgán, může proto v rámci dokazování zopakovat, tj. znovu provést důkazy, které již provedl správní orgán, nebo provést důkazy, které správní orgán vůbec neprovedl. Při rozhodování pak vychází jak z důkazů zopakovaných, tak z důkazů, které provedl sám; tyto důkazy pak zhodnotí podle zásady volného hodnocení důkazů, tj. každý jednotlivě a všechny v jejich souhrnu a vzájemné souvislosti s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem. Ve svém rozhodnutí pak vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.

[16] K otázce dokazování soudem a nutnosti vypořádat se s důkazními návrhy se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, v němž dospěl k závěru, že „*lze tak shrnout, že žalobce se v rámci řízení před krajským soudem může domáhat provedení dosud neprovedených důkazů, mají-li prokázat rozhodné skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které z navržených důkazů provede a které nikoli, je samozřejmě výlučně na úvaze soudu (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezabavuje povinnosti takový postup odůvodnit (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004, č. 618/2005 Sb. NSS). Je tedy zřejmé, že krajský soud byl oprávněn i v nyní projednávané věci provedení navržených důkazů odmítnout, nemohl tak však učinit pouhým odkazem na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. Jde tedy z jeho strany mimo jakoukoliv pochybnost o procesní pochybení a zůstává tak posoudit, zda jde o pochybení natolik závažné, aby vyvolalo nezákonnost následně vydaného rozsudku [§103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Je totiž třeba mít rovněž na zřeteli, že (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 44/2008) je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno obledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhnout již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nabrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí. Lze tak shrnout, že krajský soud je vždy povinen podané důkazní návrhy buď provést, anebo se s nimi musí alespoň argumentačně vypořádat a jejich provedení odmítnout. V případě odmítnutí jejich provedení v daňové věci však nestačí poukázat na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., nýbrž vždy je třeba vyložit, proč navržený důkaz nemá pro rozhodovanou věc žádnou relevanci, je zjevné, že se jedná o důkaz nevěrohodný nebo naopak*

*důkaz potvrzující tvrzení, která již byla postavena najisto. Neprovedení tohoto důkazu soudem ze shora uvedených důvodů však může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout stěžovatel již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Koncepce daňového řádu je totiž založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem (§ 16 odst. 8, § 43 odst. 1), zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání [§ 48 odst. 3 písm. e) daňového řádu] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (odst. 7 cit. ustanovení). Z prezentované logiky daňového řízení plyne závěr, že je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé, který si jejich existence v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodu jakési procesní taktiky. Na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud (1.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení (viz bod 42) a (2.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).“*

[17] Městský soud tedy nemá povinnost provést libovolný důkaz, který mu účastníci navrhnou. Pokud by žalobkyně např. navrhovala jako důkaz něco, co nemá s posuzovaným případem zjevně žádnou souvislost, případně pokud by nebyla schopná ani k výzvě soudu uvést, co konkrétně má jí navrhovaný důkaz ve vztahu k danému případu dokázat, pak by jistě soud nemusel takový důkaz provádět.

[18] Nejvyšší správní soud z obsahu předloženého soudního spisu zjistil, že stěžovatelka navrhovala provést jako důkaz dokument - rozbor základních ekonomických ukazatelů, jehož prostřednictvím chtěla prokázat, že její současná hospodářská situace je taková, že není možné dosáhnout garantované patnáctileté návratnosti investice. Městský soud k tomuto návrhu s odkazem na recentní rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu uvedl, že jakékoli další dokazování by nemohlo přivést změnu jeho závěru o tom, že žaloba je nedůvodná. Tento závěr přitom Nejvyšší správní soud hodnotí s ohledem na níže uvedené jako zcela logický. Posouzení toho, zda se jedná o závěr správný, však naplňuje stížní důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[19] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku zejm. v tom, že by se městský soud opomněl vypořádat s předloženým důkazním návrhem.

[20] K věci samé, tedy naplnění stížního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uvádí Nejvyšší správní soud následující:

[21] 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 (nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11) a Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 – 57), se Nejvyšší správní soud již zabýval, a to v rozsudku ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 171/2015 - 41, v němž dospěl k následujícím závěrům:

*„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 nejpřílehavějším*

pokračování

*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; nevznel 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 projednávání 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 podle § 74 odst. 1 s. ř. s.), zda Ministerstvo financí připravuje nějaké legislativní změny či zda ministr považuje 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 shledán „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/resentimoznych-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, byl' by ve spojení s dalšími faktory zásadně ovlivnily hospodaření podnikatele, mohou mít likvidační účinky ve smyslu, v jakém je chápe náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11.

Podstatné je, že rozhodnutí ve věci žádosti o posečkáni 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 náleží Ústavního soudu ze dne 16. 4. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04).

Není věcí soudní moci diktovat veřejné správě konkrétní způsoby naplnění jejich 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 posečkáni 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 posečkáni 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 obrožuje 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 průměrné 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 nezbytvá, 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 nebudlá, nezbylo by než, aby takové účinné prostředky našel soud.“



pokračování

[22] Jestliže Nejvyšší správní soud má v souladu s ustanovením § 12 s. ř. s. zajišťovat jednotu rozhodování v oblasti správního soudnictví, musí rozhodovat jednotně i on 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 jimi bylo s to otřást. Nejvyšší správní soud přitom v kasační argumentaci neshledává nic, co by 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.

[23] 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 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.

[24] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani se závěrem stěžovatelky, že městský soud nesprávně interpretoval a následně i nesprávně aplikoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1 Afs 171/2015 – 41. Nelze totiž právní větu vytvořenou z tohoto rozsudku vytrhávat z kontextu odůvodnění samotného rozhodnutí. Z tohoto odůvodnění přitom 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 věcí 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. 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 jako Rozbor základních ekonomických ukazatelů proto nemůže způsobit, že správní soudy budou rozhodovat namísto správních orgánů. Bylo totiž věcí stěžovatelky, aby tento důkazní prostředek spolu s dalšími relevantními důkazy předložila správním orgánům, které by je posoudily a vyhodnotily, zda jsou v případě stěžovatelky naplněny podmínky § 156 a §157 daňového řádu.

### III.

#### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[25] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Městského soudu v Praze k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., za použití ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Kasační stížnost proto není důvodná a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[26] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla ve věci procesně úspěšná, proto nárok na náhradu nákladů řízení nemá; žalovanému pak podle obsahu spisu žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 30. června 2016

JUDr. Dagmar Nygrínová  
předsedkyně senátu