



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: ILV - energy s.r.o.**, se sídlem Příchovice, Příchovice 275, IČ 290 95 956, *zastoupené Mgr. Markem Dejmekem, advokátem, se sídlem Plzeň, Perlová 7*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2013, čj. 29273/13/5000-14203-711413,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 11. 2013, čj. 29273/13/5000-14203-711413, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému .

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 11.228,- Kč, k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Marka Dejmka do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku .

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se žalobou ze dne 27. 1. 2014 domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 11. 2013, čj. 29273/13/5000-14203-711413 (dále též „*napadené rozhodnutí*“), a rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též jen „*finanční úřad*“) ze dne 2. 5. 2013, čj. 707433/13/2311-24803-403286 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), a vrácení věci k dalšímu řízení.

[II] Skutkový stav

V daném případě jde o zastavení řízení o žádosti o posečkání s úhradou odvodu z elektřiny ze slunečního záření (za odvodové období leden 2013) z důvodu zjevné právní nepřipustnosti podání [§ 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu].

Od 1. 8. 2005 do 31. 12. 2012 byly způsob podpory výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a výkon státní správy a práva a povinnosti fyzických a právnických osob s tím spojené upraveny zákonem č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů).

Novelou tohoto zákona provedenou s účinností od 1. 1. 2011 zákonem č. 402/2010 Sb. byla do zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů vložena ustanovení § 7a až § 7i zavádějící odvod z elektřiny ze slunečního záření (dále též jen „*odvod*“).

Od 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále též jen „*zákon o podporovaných zdrojích energie*“).

Podle § 7a zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, ve znění účinném od 1. 1. 2011 (dále též jen „*zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů*“), předmětem odvodu je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Podle § 7b zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů poplatníkem odvodu je výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření [*odst. 1*], a plátcem odvodu je provozovatel přenosové soustavy nebo provozovatel regionální distribuční soustavy [*odst. 2*]. Podle § 7f tohoto zákona odvodovým obdobím je kalendářní měsíc. Podle § 7g uvedeného zákona plátce odvodu je povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu [*odst. 1*] a plátce odvodu je povinen odvést odvod ze základu odvodu do 25 dnů po skončení odvodového období; ve stejné lhůtě je povinen podat vyúčtování odvodu [*odst. 2*]. Podle § 7h zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů správu odvodu vykonávají územní finanční orgány [*odst. 1*] a při správě odvodu se postupuje podle daňového řádu [*odst. 2*].

Zákon o podporovaných zdrojích energie obsahuje identickou úpravu v ustanoveních § 14 - § 22. Podle § 14 zákona o podporovaných zdrojích energie je předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „*odvod*“) elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2013 do 31. prosince 2013 v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Podle § 15 zákona o podporovaných zdrojích energie je poplatníkem odvodu výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření [*odst. 1*], a plátcem odvodu je v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu operátor trhu a v případě hrazení formou výkupní ceny povinně vykupující [*odst. 2*]. Podle § 19 zákona o podporovaných zdrojích energie je odvodovým obdobím kalendářní měsíc. Podle § 20 uvedeného zákona je plátce odvodu povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu [*odst. 1*] a plátce odvodu je povinen odvést odvod ze základu odvodu do 25 dnů po skončení odvodového období; ve stejné lhůtě je povinen podat vyúčtování odvodu [*odst. 2*]. Podle § 21

zákona o podporovaných zdrojích energie správu odvodu vykonávají finanční úřady [odst. 1] při správě odvodu se postupuje podle daňového řádu [odst. 2].

Žalobkyně je výrobcem elektřiny ze slunečního záření, tedy podle § 15 odst. 1 zákona o podporovaných zdrojích energie je poplatníkem odvodu. Plátcem odvodu ve smyslu § 15 odst. 2 zákona o podporovaných zdrojích energie byla ČEZ Prodej, s. r. o. V daném případě se jedná o odvod z elektřiny ze slunečního záření za období od 1. 1. do 31. 1. 2013.

Žalobkyně byla toho názoru, že srážky, resp. výběr tohoto odvodu u ní vyvolávají tzv. rdousící efekt a zasahují do samotné její majetkové podstaty, a proto požádala plátce odvodu o vysvětlení jeho postupu (§ 237 odst. 1 daňového řádu). Jelikož s vysvětlením společnosti ČEZ Prodej, s. r. o., nesouhlasila, podala podle § 237 odst. 3 daňového řádu na postup plátce odvodu stížnost Specializovanému finančnímu úřadu; tento správce daně její stížnost podle § 237 odst. 4 daňového řádu zamítl (rozhodnutím ze dne 3. 4. 2013, čj. 115402/13/4000-17104-050259) a Odvolací finanční ředitelství pak podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu její odvolání zamítlo a odvoláními napadená rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu potvrdilo (rozhodnutím ze dne 13. 11. 2013, čj. 28434/13/5000-14203-706599).

Předestřená linie však není aktuálně přezkoumávána soudem, předmětem tohoto soudního přezkumu je něco jiného: podáním postoupeným Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj dne 22. 3. 2013 požádala žalobkyně o posečkání s úhradou odvodu z elektřiny ze slunečního záření za odvodové období leden 2013. Rozhodnutím ze dne 2. 5. 2013, čj. 707433/13/2311-24803-403286, Finanční úřad pro Plzeňský kraj v souladu s § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu řízení zahájené podáním žádosti o posečkání s úhradou výše uvedeného odvodu za odvodové období leden 2013 zastavil. Proti tomuto rozhodnutí správce daně se žalobkyně odvolala. Napadeným rozhodnutím Odvolací finanční ředitelství podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobce zamítlo a odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj potvrdilo.

K rozsahu přezkumu jednoho z procesních rozhodnutí zaujal Nejvyšší správní soud toto stanovisko: „Rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání pro odpadnutí důvodu řízení [§ 27 odst. 1 písm. g) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků] soud přezkoumává pouze z hlediska, zda zde byly důvody pro zastavení řízení či nikoliv; nepřezkoumává meritorně otázku, zda daňovému subjektu měla být vyměřena daň z příjmů fyzických osob.“ (= rozsudek ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 17/2003-52, publikovaný pod č. 340/2004 Sb. NSS). Jelikož rozhodnutí v právě přezkoumávané věci má s rozhodnutím o zastavení řízení z důvodu odpadnutí důvodu řízení společné rysy, došel zdejší soud *per analogiam* k závěru, že přezkoumává-li soud rozhodnutí o zastavení řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, soustřeďuje se na to, zda podání skutečně bylo zjevně právně nepřípustné, nezabývá se však meritorně tím, zda žádosti mělo být vyhověno nebo ne (srov. též rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 3. 2005, čj. 31 Ca 108/2004-35, a rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 4. 2008, čj. 10 Ca 59/2007-48).

Vzhledem k takto vymezenému rozsahu přezkumu byla adekvátně zredukována rekapitulace podání účastníků tohoto řízení.

[III] Žaloba

V žalobě žalobkyně mj. namítala, že v odůvodnění svého nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, Ústavní soud výslovně připustil možnost protiústavního efektu srážek, resp. výběru odvodu v individuálních případech. Zkoumání tohoto efektu výběru odvodu na žalobkyni musí být důsledně provedeno jednak v rámci řízení o žalobě, kterou se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání žalobkyně a potvrzení rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu o zamítnutí stížností žalobkyně na postup plátce daně. Tzv. „rdousící efekt“ výběru odvodu na žalobkyni je však zcela nezbytné z dále uvedených důvodů zkoumat i v tomto řízení. Zkoumání efektu výběru odvodu na žalobkyni přitom mělo být provedeno již ve správních řízeních předcházejících předmětným soudním řízením, tedy jak v řízení příslušného správního orgánu o stížnosti žalobkyně na postup plátce daně, tak v řízení o žádosti o umožnění změny metody výběru odvodu a žádosti o posečkání s výběrem odvodu. V případě prokázání rdousícího efektu srážek, resp. výběru odvodu či zásahu do samotné majetkové podstaty žalobkyně, by se dle Ústavního soudu jednalo o protiústavní zásah do jejích základních práv, proti kterému by mu Ústavní soud musel poskytnout ochranu. O takový případ se jednoznačně a prokazatelně jedná u žalobkyně. V souvislosti s touto žalobou je pak především třeba zdůraznit, že Ústavní soud v uvedeném nálezu dále traktoval, že *„je povinností správce daně vytvořit koordinované praktické postupy směřující v odůvodněných případech k výběru odvodu výběrem, nikoliv srážkou, ze strany plátce odvodu, a to s cílem umožnit daňovému poplatníkovi přístup k institutům posečkání, rozložení úhrady daně na splátky či prodloužení lhůty.“*

Žalovaný, stejně jako v předcházejícím řízení finanční úřad, se jednotlivými skutečnostmi a námitkami, které žalobkyně v žádosti o posečkání s úhradou odvodu uvedla, nijak nezabývali. Zejména neposuzovali individuální rozměry případu a nezkoumali, jaký efekt má na žalobkyni výběr, resp. srážka odvodu. Posouzení individuálních rozměrů případu a toho, jaký efekt má na žalobkyni výběr, resp. srážka odvodu, je přitom z hlediska posouzení splnění podmínek pro povolení posečkání úhrady daně či její rozložení na splátky ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu naprosto nezbytné. K prokázání skutečnosti, že individuální účinky odvodu a jeho výběru vůči žalobkyni dosáhnou intenzity protiústavního rdousícího efektu ve smyslu uvedeného nálezu Ústavního soudu, žalobkyně předložila znalecké ocenění znaleckého ústavu RSM TACOMA a.s. (dále též jen „*Znalecké ocenění*“). V zájmu správného a úplného zjištění skutkového stavu věci ohledně majetkových poměrů žalobkyně a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, zda je možné na podkladě žádosti žalobkyně, nebo z moci úřední povolit plátcí daně posečkání s úhradou odvodu ve smyslu § 157 odst. 1 daňového řádu, měli pak finanční úřad a žalovaný, kromě provedení důkazu Znaleckým oceněním, získat a provést i další důkazy. Příslušné důkazní prostředky jsou jim bezpochyby dostupné v rámci jejich vlastní úřední evidence, resp. v rámci evidence dalších orgánů státní správy. Finanční úřad a žalovaný takto nepostupovali a tím flagrantně porušili svou základní povinnost postupovat při správě daní v souladu s právními předpisy a šetřit práva a právem chráněné zájmy žalobkyně. Závěry Znaleckého ocenění přitom zcela jasně prokazují, že pokud byly, resp. budou sraženy, popřípadě vybrány platby odvodu v rozsahu předvídaném zákonnou úpravou, individuální účinky odvodu a jeho výběru vůči žalobkyni dosáhnou

intenzity protiústavního rdousícího efektu ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu. Podmínky pro povolení posečkání úhrady odvodu ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu tedy byly (a i nadále jsou) dle názoru žalobkyně v daném případě splněny.

Žalovaný, stejně jako v předcházejícím řízení finanční úřad, však s odvoláním na nedostatek procesní subjektivity žalobkyně pro daňové řízení a postupy vedené dle daňového řádu, kterou je dle názoru žalovaného i finančního úřadu nadán výlučně plátce solárního odvodu (dále též jen „*Distributor*“), shledali v předmětném řízení důvody pro jeho zastavení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí zabýval také povahou možných forem hrazení solárního odvodu. V této souvislosti uvedl, že v případě výběru odvodu je možné institut posečkání použít, ovšem nelze tak učinit v případě srážení odvodu. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že správce daně nemá žádné prostředky, jak přimět plátce daně ke změně metody srážky na metodu výběru. I kdyby tedy v tomto případě požádal o posečkání solárního odvodu jeho plátce jako osoba aktivně legitimovaná k podání takové žádosti, nebylo by možné žádosti vyhovět, neboť v případě srážení odvodu by tak jako tak nedošlo k odložení jeho hrazení na straně poplatníka, ale pouze na straně plátce, u něhož nejsou podmínky pro posečkání naplněny. Žalobkyně s uvedenými závěry žalovaného, které v konečném důsledku vedly k zastavení řízení, nesouhlasila. Pokud finanční úřad navzdory § 156 ve spojení s § 20 odst. 1 daňového řádu dospěl k závěru, že žalobkyně není aktivně legitimována k podání žádosti o posečkání úhrady odvodu, mohl v souladu s § 156 odst. 1 daňového řádu povolit posečkání z úřední povinnosti.

Pro žalobkyni byl rovněž neakceptovatelný závěr žalovaného, že institut posečkání by nebylo možné v daném případě použít ani tehdy, pokud by o posečkání solárního odvodu požádal samotný plátce, když je možné jej použít pouze v případě výběru odvodu. Finančnímu úřadu bylo známo, že žalobkyně požádala o změnu metody výběru odvodu a podání žádosti o posečkání již Distributora jako plátce odvodu, přičemž Distributor žádostem žalobkyně bez jakéhokoliv vysvětlení nevyhověl a vyzval žalobkyni, aby se obrátila přímo na správce daně. Argumentace žalovaného, že správce daně nemá žádné prostředky, jak přimět plátce daně ke změně metody srážky na metodu výběru, byla pro žalobkyni rovněž nepřijatelná. V žádném případě pak nemůže jít taková skutečnost s odvoláním na citovaný náleze Ústavního soudu k tíži žalobkyně. I kdyby tedy žalovaný shledal na straně žalobkyně nedostatek procesní subjektivity pro podání žádosti, kterou se žalobkyně dožadovala, vedle povolení změny metody výběru odvodu z dosavadní metody srážení na metodu vybrání, též posečkání s úhradou odvodu (jakkoli tento nedostatek podle žalobkyně neexistuje), mohl a měl v daném případě postupovat tak, aby u plátce odvodu došlo ke změně metody srážení na metodu vybrání a následně povolit posečkání úhrady odvodu z úřední povinnosti, když ho k takovému postupu zavázal citovaným náleze sám Ústavní soud. Postupem Distributora (který přes odůvodněnou žádost žalobkyně neprovedl změnu metody výběru odvodu a se žádostí o posečkání odkázal žalobkyni na správce daně), Specializovaného finančního úřadu (který na základě podaných stížností nezjednal nápravu), Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (který řízení o žádostech žalobkyně o změnu metody výběru odvodu a žádosti o posečkání bezdůvodně, resp. v rozporu se zákonem zastavil) a žalovaného (který nevyhověl námitkám žalobkyně uvedeným v odvoláních proti rozhodnutím o stížnostech a v odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ohledně žádosti o změnu metody výběru odvodu a žádosti o posečkání a tato rozhodnutí potvrdil) byl fakticky znemožněn přístup žalobkyně k institutu

posečkání s výběrem odvodu [pro případ dosažení závěru o ústavnosti, resp. zákonnosti (a tedy nutnosti) výběru odvodu, se kterým žalobkyně nesouhlasí]. Stalo se tak navzdory tomu, že žalobkyně vyvinula veškeré úsilí, aby tohoto institutu mohla využít.

Lze uzavřít, že žalovaný, jakož i před ním Distributor, Specializovaný finanční úřad a Finanční úřad pro Plzeňský kraj svým postupem zkrátily žalobkyni na možnosti využít posečkání jakožto nástroje ke zmírnění negativních majetkových dopadů výběru odvodu ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu [pro případ dosažení závěru o ústavnosti, resp. zákonnosti (a tedy nutnosti) výběru odvodu, se kterým žalobkyně nesouhlasí]. Jednali tedy v příkrém rozporu se závěry citovaného nálezu Ústavního soudu a jeho shora uvedenými pokyny. Stejně tak jako samotný výběr odvodu, má přitom i odepření přístupu k institutu posečkání s výběrem odvodu ve svém důsledku negativní dopad na cash-flow žalobkyně, a to v intenzitě protiústavního rdousícího efektu ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu. Konečným důsledkem uvedených účinků je protiústavní zásah do samotné majetkové podstaty žalobkyně a tím i nepřipustný zásah do jejích ústavně zaručených základních práv. Je nesporné, že žalovaný, stejně tak jako finanční úřad, je jako správní orgán povinen postupovat a vydávat svá rozhodnutí nejen v souladu se zákony, ale především v souladu s ústavním pořádkem České republiky, k jehož výkladu Ústavní soud v rámci své rozhodovací praxe přispívá. Pokud tedy žalovaný a finanční úřad tímto ústavně konformním způsobem nepostupovali, když žalobkyni v rozporu s citovaným nálezem Ústavního soudu přístup k institutu posečkání s výběrem odvodu odepřeli, není možné akceptovat názor žalovaného, že finanční úřad postupoval plně v souladu s platnou legislativou, když řízení o posečkání úhrady odvodu zastavil. Nelze přijmout závěr žalovaného, že je vázán pouze „prostými“ zákony, obzvláště za situace, kdy existuje nález Ústavního soudu, který pro žalovaného, jakož i pro finanční úřad jasně stanoví povinnost ústavní síly vytvořit pro žalobkyni přístup k institutu posečkání.

Žalobkyně odmítla rovněž argumentaci žalovaného o tom, že postup finančního úřadu byl v souladu s platnou legislativou. Napadené rozhodnutí je dle žalobkyně projevem naprosté svévole v rozhodování. Nelze totiž akceptovat, aby žalovaný, jako odvolací orgán, do odůvodnění svého rozhodnutí neuvedl v podstatě žádné konkrétní skutečnosti, které jej k rozhodnutí vedly. Otázkou svévole se přitom Ústavní soud zabývá dosti podrobně ve své judikatuře a ustáleně její pojem vykládá v obecné poloze jako extrémní nesoulad právních závěrů s provedenými skutkovými a právními zjištěními.

Žalovaný (a před ním finanční úřad) zcela rezignoval na jakákoliv skutková zjištění. Z odůvodnění rozhodnutí nijak nevyplývá, že by se žalovaný zabýval dopady zavedení, resp. výběru odvodu a jeho účinky v individuální rovině na žalobkyni a její podnikání. Nezohlednil, že v důsledku postupu Distributora a finančního úřadu byla žalobkyně zkrácena na možnosti využít posečkání jakožto nástroje ke zmírnění negativních majetkových dopadů výběru odvodu ve smyslu nálezu Ústavního soudu [pro případ dosažení závěru o ústavnosti, resp. zákonnosti (a tedy nutnosti) výběru odvodu, se kterým žalobkyně nesouhlasí]. Tento stav se pak nepokusil aktivně zhojit, naopak jej fakticky potvrdil. Tímto způsobem postupoval v příkrém rozporu s nálezem Ústavního soudu. Přitom platí, že pokud žalovaný nebo finanční úřad přikročí v případě žalobkyně k použití zákona o podporovaných zdrojích energie a výběru odvodu, dochází tím ke zcela zjevnému a intenzivnímu zásahu do majetkové sféry

žalobkyně (je zkrácena o 26 % svého výnosu). V takové situaci jsou finanční úřad i žalovaný bezesporu povinni vynaložit veškeré své úsilí k úplnému zjištění skutkového stavu věci, zejména k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti žalobkyně. Dále jsou bezesporu povinni zvážit veškeré relevantní skutečnosti a pro případ dosažení závěru o ústavnosti, resp. zákonnosti (a tedy nutnosti) výběru odvodu (jakkoliv s ním žalobkyně nesouhlasí), a alespoň umožnit žalobkyni přístup k institutům zmírňujícím majetkové dopady výběru odvodu.

Žalovaný nesplnil své zákonné povinnosti, když zcela automaticky, bez zjištění jakýchkoliv skutečností potřebných pro správné zjištění daně, resp. z hlediska posouzení splnění podmínek pro povolení posečkání úhrady daně či její rozložení na splátky ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu, vydal napadené rozhodnutí, aniž zkoumal, zda výběr odvodu nepřiměřeným způsobem zasáhne do majetkových práv žalobkyně, resp. zda bylo a je na místě umožnit žalobkyni přístup k institutu posečkání s úhradou odvodu. K námitce žalobkyně, že napadené rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně je nepřezkoumatelné a tudíž i nezákonné pro jeho nedostatečné odůvodnění, když se finanční úřad nevypořádal s námitkami uvedenými v žádosti o posečkání, se žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nevyjádřil. Řízení o žádosti je specifickým druhem daňového řízení, v němž se rozhoduje rozhodnutím. Rozhodnutí pak musí být nejen správné, nýbrž především vzhledem k § 5 odst. 1 daňového řádu i zákonné. Rozhodnutí proto musí plně vyhovovat i požadavku dle § 102 odst. 3 daňového řádu, tzn. mj. obsahovat informaci o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Pokud rozhodnutí takovou informaci neobsahuje, stává se pro jeho nedostatečné odůvodnění nepřezkoumatelným, a tedy i nezákonným. To je případ rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů.

[III] Vyjádření žalovaného správního orgánu, replika žalobkyně

Žalovaný správní orgán ve vyjádření k žalobě datovaném dne 14. 3. 2014 odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které, dle jeho slov, obsahuje důkladný popis průběhu daňového řízení. Argumentačně pak žalovaný vycházel ve vyjádření k žalobě právě z obsahu napadeného rozhodnutí.

V replice ze dne 22. 4. 2014 žalobkyně odkázala na argumentaci žalobní.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V daném případě bylo řízení před správcem daně zastaveno. Podle současné úpravy správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže jde o *zjevně právně nepřipustné* podání [§ 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Podle předchozí úpravy nebylo-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastavilo, jestliže šlo o *nepřipustné* podání [§ 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků]. Je zřejmé, že pozdější úprava je restriktivnější: aby bylo možno řízení zastavit, podání musí být nepřipustné „právně“ a hlavně „zjevně“.

Uvedený důvod zastavení řízení je obsahově identicky textován pro řízení vedené správcem daně podle daňového řádu i pro řízení vedené správním orgánem podle správního řádu. Podle § 106 odst. 1 písm. b) *daňového řádu* správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže jde o *zjevně právně nepřipustné* podání, podle § 66 odst. 1 písm. b) *správního řádu* řízení o žádosti správní orgán usnesením zastaví, jestliže byla podána žádost *zjevně právně nepřipustná*.

K uvedenému důvodu zastavení řízení upravenému daňovým řádem zaujala odborná literatura zejména tyto názory: „*Právně nepřipustné podání je takové, které zákon vůbec neumožňuje. Například podání odvolání tam, kde je odvolání ze zákona vyloučeno (v tomto případě však před zastavením řízení musí správce daně posoudit, zda podle obsahu se nejedná o stížnost či jiný procesně přípustný prostředek ochrany). Nepřipustnost přitom musí být zjevná. Není-li tomu tak, musí se správce daně podáním zabývat tak, aby byla podateli dána možnost se k rozhodování správce daně vyjádřit. Teprve poté může správce daně, v závislosti na tom, co říká zákon, meritorně rozhodnout či řízení zastavit.*“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondrýsek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, s. 206), „*Dalším důvodem zastavení řízení je nepřipustnost podání. Zákon buď přímo sám výslovně určitá podání jako nepřipustná označuje (např. § 141 odst. 6), nebo lze nepřipustnost chápat v širším pojetí, a to jako každé podání, jehož vyřízení nemá oporu v zákoně, resp. jemuž nelze vyhovět, neboť zákon takovou možnost nepředvídá (bude např. žádáno přiznání vyšší než zákonné slevy nebo odčitatelné položky u daně z příjmů, žádáno o vydání závazného posouzení ve věci, kdy to daňový zákon neumožňuje, apod.). Na některých místech zákon uvádí nikoli, že určité podání není přípustné, ale např. stanoví, že se nelze odvolat (§ 144 odst. 4), nelze uplatnit opravné prostředky (§ 132 odst. 3). Zastavovat řízení ve smyslu § 106 je možné pouze za podmínek zde uvedených a pokud procesní situace, kterou zákon řeší zastavením řízení, skutečně nastala. Pro nepřipustnost podání dle § 106 odst. 1 písm. b) lze zastavit řízení pouze tehdy, pokud zákon toto podání výslovně za nepřipustné označuje nebo zjevně nepřipustným je (viz nemožnost právní).*“ [Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem. 1. vyd. Praha 2011, s. 377] a „*Za nepřipustné podání by bylo možné považovat žádost o něco, co je fakticky či právně nemožné, např. podání dodatečného daňového přiznání po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, uplatňování práv či plnění povinností daňového subjektu někým, kdo daňovým subjektem není, podání dodatečného daňového přiznání v průběhu daňové kontroly. V takovém případě správce daně ve věci nejedná, nýbrž řízení zastaví. Podstatné ovšem je, aby tato nepřipustnost podání byla patrná v okamžiku doručení podání, nikoliv na základě prováděného řízení.*“ [Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, s. 581].

Ohledně zmíněného důvodu zastavení řízení podle správního řádu došel Nejvyšší správní soud k tomuto závěru: „*Za zjevně právně nepřipustnou [§ 66 odst. 1 písm. b) správního řádu z roku 2004] je možno považovat pouze takovou žádost, u níž je již na první pohled zřejmé, že jí nelze vyhovět. To především znamená, že tato nepřipustnost musí být patrna již ze samotné žádosti, nikoliv teprve z výsledků dalšího dokazování či zjišťování.*“ (rozsudek ze dne 7. 5. 2008, čj. 2 As 74/2007-55, publikovaný pod č. 1633/2008 Sb. NSS). V odůvodnění tohoto rozsudku se mj. uvádí: „ (...) „*zjevná právní nepřipustnost*“ představuje neurčitý právní pojem, který je však nutno vykládat restriktivním způsobem. Podle ustanovení § 45 odst. 3 správního řádu totiž takovou žádost správní orgán neprojednává a řízení zastaví. Z důvodu ochrany práv účastníků řízení je proto možno k tomuto způsobu rozhodnutí přikročit jen tehdy, jestliže je skutečně již na první pohled zřejmé, že žádosti nelze vyhovět. To znamená, že tato nepřipustnost musí být patrna již ze samotné žádosti, nikoliv teprve z výsledků dalšího dokazování či zjišťování. (...) Nejvyšší správní soud zastává názor, že oba správní orgány a také krajský soud vzniklou právní situací vyhodnotily chybně. Jak totiž plyne ze shora uvedeného, k závěru o zjevné právní nepřipustnosti předmětné žádosti došly až na základě jejího meritorního posouzení a poté, co vyhodnotily přiložené doklady (protokol o předání a převzetí opuštěného vozidla, prohlášení o zařazení majetku do vlastnictví obce). Ve skutečnosti tedy podaná žádost svojí podstatou nebyla zjevně právně nepřipustná (např. proto, že ji podal neoprávněný subjekt či že by její podání výslovně vylučovala zákonná úprava), takže by se s ní správní orgán I. stupně věcně vůbec nemusel zabývat, nýbrž právě naopak se s ní tento orgán vypořádal věcně a – materiálně vzato – ji neshledal důvodnou. O tom ostatně svědčí i zjevné rozpaky městského úřadu patrně z obsahu správního spisu, který nejprve požádal nadřízený orgán o metodickou pomoc, a teprve po jím provedeném právním rozboru dospěl k citovanému závěru. Jinak řečeno, žádost nebyla natolik zjevně právně nepřipustná, že by s ní takto správní orgán I. stupně okamžitě naložil, nýbrž nejprve byl osloven metodicky nadřízený orgán a teprve se zaštitěním se jeho právním názorem a po podrobném rozboru nastalé právní situace došlo k zastavení řízení z tohoto důvodu. Již v tomto postupu proto Nejvyšší správní soud spatřuje pochybení, a tedy i naplnění stížnostního důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V daném případě totiž nebyl dán důvod pro zastavení řízení, nýbrž městský úřad měl rozhodnout věcně. Lze tak uzavřít, že správními orgány i krajským soudem byla chybně vyhodnocena právní otázka možného postupu dle ustanovení § 66 odst. 1 písm. b) správního řádu.“

K uvedenému důvodu zastavení řízení upravenému správním řádem zaujala odborná literatura zejména tento názor: „*Za nepřipustnou žádost by bylo možné považovat podání žádající provedení něčeho, co není fakticky či právně možné (poskytnutí neexistující licence, realizace práva, u kterého již uplynula prekluzivní lhůta, podání žádosti o přiznání určitého oprávnění fyzickou osobou, ačkoli jej může získat pouze osoba právnická apod.) nebo k čemu není žadatel oprávněn (snaží se například uplatnit vlastnická práva k cizí věci nebo se právnická osoba domáhá práv určených pouze osobám fyzickým).* Podle § 45 odst. 3 správní orgán takovou žádost neprojednává a řízení zastaví.“ [Luboš Jemelka – Klára Pondělíčková – David Bohadlo: Správní řád. Komentář. 3. vyd. Praha 2011, s. 259] a tento obdobný názor: „*Smyslem ustanovení § 45 odst. 3 je to, aby se takovou žádostí, u které je okamžitě po seznámení se s jejím obsahem zcela zjevné, že jí nemůže být vyhověno, neboť to právní úprava neumožňuje, správní orgán nemusel po věcné stránce zabývat, neboť by to bylo zjevně*

bezpředmětné (a odporující § 6 odst. 2) a výsledek řízení by byl naprosto stejný. Musí jít přitom právě jen o nepřipustnost právní, tzn. musí existovat ustanovení právního předpisu, které brání žádosti vyhovět. (...) Žádost může být kvalifikována jako zjevně nepřipustná tehdy, pokud správní orgán nebude muset při jejím posuzování uplatňovat správní uvážení nebo vykládat neurčité právní pojmy (...). V takovém případě by podle § 45 odst. 3 postupovat nešlo a správní orgán by musel žádost posuzovat a rozhodnout o ní meritorně a teprve na základě proběhlého správního řízení ji případně zamítnout rozhodnutím „ve věci“ podle § 67 odst. 1.“ [Josef Vedral: Správní řád. Komentář. 2. vyd. Praha 2012, s. 483-484].

V nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 (= č. 220/2012 Sb.), neshledal Ústavní soud zavedení solárního odvodu samo o sobě protiústavním, avšak s výhradou, že zjevně nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce elektřiny jako likvidační („rdousící efekt“) či zasahující jeho samotnou majetkovou podstatu. V rámci jakého druhu řízení je 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, je v takových výjimečných a odůvodněných případech otázkou naprosto zásadní.

Institut posečkání je upraven v § 156 a 157 daňového řádu. Podle § 156 odst. 1 tohoto zákona na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může správce daně povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“), a) pokud by neprodlená úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu, b) pokud by byla ohrožena výživa daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných, c) pokud by neprodlená úhrada vedla k zániku podnikání daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období, d) není-li možné vybrat daň od daňového subjektu najednou, nebo e) při důvodném očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň.

Podle § 20 odst. 1 daňového řádu je daňovým subjektem osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.

K řešení specifických případů jednotlivých výrobců elektřiny ze slunečního záření Ústavní soud v citovaném nálezu zdůraznil, že „vzhledem k faktickým účinkům, které na regulovaném trhu se sluneční elektřinou odvod podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb. vyvolává, a to zejména s ohledem na nárazový charakter odvodu, který teoreticky může (aniž by to v tomto řízení bylo předmětem dokazování) mít likvidační účinky projevující se neschopností výrobců dostát svým jinak průběžně plněným závazkům (výše formulováno též jako nedostatečný cash flow), které byly nastaveny ještě před účinností zákona, lze zároveň vyžadovat po zákonodárci zajištění mechanismu, jenž umožní individuální přístup k výrobcům, kteří, i kdyby při zvážení podnikatelského rizika předvíдали přijetí určitých restrikcí v budoucnu, nemohli předvídat jejich konkrétní podobu a okamžité účinky. Jestliže zákon č. 180/2005 Sb. sám takový zvláštní mechanismus neobsahuje, považuje Ústavní soud za nezbytné vykládat právní řád takovým způsobem, který by eventuálním likvidačním účinkům odvodu podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb. mohl předejít. Možnost takové

interpretace skýtá například institut posečkání podle § 156 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který by při interpretaci zvažované Ústavním soudem umožnil ve výjimečných a odůvodněných případech na žádost daňového subjektu povolit posečkání úhrady odvodu plátcem, popřípadě rozložení jeho úhrady na splátky. Ze stanoviska Ministerstva financí vyžádaného Ústavním soudem k aktuálnímu výkladu a aplikaci § 156 a 157 daňového řádu na odvod podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb. vyplývá, že institut mohou využít i plátcí odvodu z elektřiny ze slunečního záření. V tomto stanovisku Ministerstva financí se podává mimo jiné následující: „Daňový řád (...) správci daně (odvodu) umožňuje využít institut posečkání i z moci úřední, tj. bez předchozí žádosti. Daňový subjekt by však s ohledem na možnost přičinit se vlastní aktivitou (podáním žádosti) o to, že se správce daně bude naplněním podmínek posečkání zabývat, jakož i s ohledem na princip *vigilantibus iura scripta sunt*, neměl bezmezně spoléhat na to, že správce daně bude konat *ex officio*. (...) V případě odvodu z elektřiny ze slunečního záření je to jen a pouze plátcé odvodu, který má povinnost odvést sražený odvod. Vedle toho má též povinnost odvod srazit nebo vybrat. (...) Na sražení odvodu institut posečkání z povahy věci uplatnit nelze. (...) O něco jiná situace nastane v případě, kdy plátcé odvodu namísto srážky uplatní možnost odvod od poplatníka vybrat. Metoda vybrání se od srážky odlišuje tím, že k vybrání dochází nezávisle na výplatě výkupní ceny nebo zeleného bonusu (zpravidla tedy *ex post*). Tato konstrukce umožňuje plátcí odvodu, aby poplatníkovi vyplatil výkupní cenu nebo zelený bonus bez toho, aby z něj srazil odvod. (...) Pokud by plátcé odvodu docílil posečkání úhrady, mohl by „posečkat“ s výběrem odvodu od poplatníka. (...) Z výše uvedeného vyplývá, že v případě, kdy plátcé odvodu zvolí metodu výběru odvodu (v tomto není zákonem nikterak omezen), mohlo by v případě posečkání dojít k zohlednění důvodů uvedených v § 156 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu na straně poplatníka. Plátcé odvodu by mohl v žádosti argumentovat tím, že posečkání odvodu žádá za účelem toho, aby mohl oddálit dobu, ve které bude realizovat výběr odvodu od poplatníka, u něhož by jinak nastala vážná újma, resp. zánik podnikání. Předpokladem pro to ovšem bude součinnost samotného poplatníka, u něhož se pak bude zkoumat objektivní naplnění těchto podmínek.“ Není vyloučena ani možnost plátcé dát podnět správci odvodu k tomu, aby upustil od předepsání úroku z posečkání v souladu s § 157 odst. 7 daňového řádu. Jako další eventuální příklad zmírnění aktuálních dopadů odvodu je ve stanovisku Ministerstva financí zmíněna „aplikace institutu prodloužení lhůty (§ 36 daňového řádu), kde je diskreční pravomoc správce daně (odvodu) uvozena obecným kritériem naplnění „závažných důvodů“. Plátcé odvodu díky tomuto institutu může žádat prodloužení lhůty pro podání vyúčtování, na kterou je navázána lhůta splatnosti odvodu. Argumentovat může obdobně jako u posečkání tím, že odkladem úhrady odvodu bude moci oddálit okamžik, kdy zrealizuje výběr odvodu od poplatníka, který by se jinak dostal do tíživé situace.“ S ohledem na stanovisko Ministerstva financí tedy Ústavní soud dospěl k takovému výkladu výše citovaných ustanovení daňového řádu, podle něhož je povinností správce daně vytvořit koordinované praktické postupy směřující v odůvodněných případech k výběru odvodu výběrem, nikoliv srážkou, ze strany plátcé odvodu, a to s cílem umožnit daňovému poplatníkovi přístup k institutům posečkání, rozložení úhrady daně na splátky či prodloužení lhůty. V konkrétní rovině má tento postup za cíl umožnit provozovateli FVE překlenout období, kdy by se z důvodu nedostatku volných prostředků (*cash flow*) způsobeného placením odvodu nebyl schopen udržet v podnikatelském prostředí a byl by nucen své podnikání ukončit.“ [bod 89 odůvodnění nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11].

Na jaře 2013 k této záležitosti přistoupil Nejvyšší správní soud značně velkoryse: „Má-li žalobkyně [= poplatník odvodu společnost Sun Ship 03, s.r.o.] za to, že je pro ni stanovený odvod z elektřiny ze slunečního záření likvidační (tzv. „rdousící efekt“), je výhradně na ní, aby tuto okolnost namítala a současně i prokazovala v daňovém řízení (srov. § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), a to v řízení o stížnosti na postup plátce daně (§ 237 citovaného zákona), či v následném odvolacím řízení (§ 109 a násl. téhož zákona), nebo ve zcela samostatném řízení podle § 156 citovaného zákona (posečkání úhrady daně). Pokud takto žalobkyně nepostupovala, nemohla být úspěšná se svým důkazním návrhem uplatněným až v řízení o žalobě.“ (rozsudek ze dne 13. 3. 2013, čj. 7 Afs 9/2013-25).

Postupy, prostřednictvím nichž je proveditelný pokyn Ústavního soudu zohledňovat v individuálních případech likvidační účinky solárního odvodu, se následně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57, publikovaném pod č. 3000/2014 Sb. NSS.

Názor předkládajícího senátu na aplikaci institutu posečkání je v tomto usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu rekapitulován takto:

„[11] Na rozdíl od stížnosti na postup plátce je posouzení individuální situace jednotlivých poplatníků solárního odvodu za pomoci institutu posečkání daně právně možné, byť je v praxi obtížně uplatnitelné. To je patrné již z uvedeného nálezu Ústavního soudu, resp. z citace vyžádaného stanoviska Ministerstva financí obsažené v bodu 89 nálezu.

[12] Hlavní komplikaci představuje skutečnost, že správce daně může povolit posečkání úhrady daně (popřípadě rozložení její úhrady na splátky) na žádost daňového subjektu, tj. v daném případě poplatníka solárního odvodu (pokud k němu správce daně nepřistoupí z úřední povinnosti), avšak plátcem odvodu je odlišný subjekt od poplatníka. K tomu, aby bylo možno institut posečkání daně vůbec užít, by tak poplatník musel docílit toho, aby plátce odvodu v jeho případě namísto srážky uplatnil možnost odvod od poplatníka vybrat. Tato konstrukce by umožnila plátcovi odvodu poplatníkovi vyplatit výkupní cenu nebo zelený bonus bez toho, aby z nich srazil odvod, a pokud by plátce odvodu docílil posečkání úhrady, mohl by posečkat s výběrem odvodu od poplatníka.

[13] Praktická uplatnitelnost tohoto postupu je tak závislá na ochotě plátce daně ke kooperaci. Ta přitom může být omezena například obavou plátce daně z toho, zda v budoucnu nebude muset nést náklady spojené s vymáháním výběru odvodu od poplatníka (poté, co pominou důvody k posečkání s jeho úhradou). K eliminaci uvedeného rizika by tak judikatura zřejmě musela dovodit, že pokud plátce daně bude postupovat naznačeným způsobem, zproští se povinnosti v budoucnu odvést solární odvod a vymáhat příslušnou částku zpět na poplatníkovi s tím, že odvod od výrobce elektrické energie bude vybírat (a případně po něm vymáhat) přímo správce daně.

[14] Protože promítnutí a zohlednění likvidačních účinků solárního odvodu není možné v nalézací rovině při správě daní, a ač možné, je zároveň velmi nepraktické v rovině platební prostřednictvím užití § 156 a 157 daňového řádu, předestírá předkládající senát další představitelné řešení, které dosud Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích nezvažoval.“

Tento názor předkládajícího senátu byl v uvedeném usnesení rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu posouzen takto:

„[42] Dle stanoviska Ministerstva financí, vyžádaného Ústavním soudem ve věci sp. zn. Pl. ÚS 17/11, umožňuje individuální posouzení dopadů solárního odvodu například institut posečkání podle § 156 a násl. daňového řádu, i když pouze na případy, kdy plátce odvodu namísto srážky uplatní možnost odvod od poplatníka vybrat.

[43] V souladu s § 156 daňového řádu může za splnění zákonem stanovených podmínek správce daně na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky. Způsob zdanění, dle kterého je daňová povinnost sražena poplatníkovi již při výplatě peněz, posečkání úhrady daně či její rozložení do splátek z povahy věci neumožňuje.

[44] Argumentace Ministerstva financí týkající se uplatnění metody výběru a na tuto argumentaci navazující povinnost správce daně vytvořit koordinované praktické postupy směřující v odůvodněných případech k odvodu výběrem, nikoliv srážkou, je beze změny zákona nerealizovatelná. Dává-li zákon o podpoře plátci na výběr, zda solární odvod srazí, či vybere, pak je nemyslitelné, aby byl plátce, pod jehož majetkovou odpovědností je solární odvod do státního rozpočtu odváděn, nad rámec zákona nucen místo metody srážky zvolit metodu výběru. Metoda vybrání se od srážky odlišuje tím, že k vybrání dochází nezávisle na výplatě výkupní ceny nebo zeleného bonusu, tedy ex post. Pokud by plátci vyplatili výrobcům elektřiny ze slunečního záření celou výkupní cenu, byli by beze změny zákona stále odpovědní za řádný a včasný odvod solárního odvodu do státního rozpočtu a de facto závislí na platební disciplíně jednotlivých výrobců.

[45] Posečkání úhrady solárního odvodu či jeho rozložení na splátky tak není bez souhlasu plátce za stávající zákonné úpravy možné.“

Z uvedeného plyne, že 1. ustanovení § 156 a 157 ve spojení s § 20 odst. 1 daňového řádu nevylučuje z oprávnění podat žádost o posečkání poplatníka daně (odvodu) [arg.: „na žádost daňového subjektu“], 2. v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, Ústavní soud *a priori* neomezil ve výjimečných a odůvodněných případech povolování posečkání úhrady odvodu plátcem jen na žádost plátce odvodu [arg.: „na žádost daňového subjektu“, nikoli na žádost plátce odvodu], 3. senát 7 Afs Nejvyššího správního soudu pokládal žádost poplatníka odvodu o posečkání za způsob účinného domáhání se úlev v placení odvodu, 4. senát Nejvyššího správního soudu, který předkládal věc rozšířenému senátu, měl posouzení individuální situace jednotlivých poplatníků solárního odvodu za pomoci institutu posečkání daně za právně možné, byť v praxi za obtížně uplatnitelné, a až za možné, zároveň za velmi nepraktické v rovině platební a 5. teprve rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sice v bodě 45 výše citovaného usnesení posečkání na žádost poplatníka přímo zcela nevyloučil [arg.: „není bez souhlasu plátce ... možné“], ale v bodě 59 svrchu uvedeného usnesení posečkání jako takové nepřímo naprosto eliminoval [arg.: adverbium „jen“ v dikci „Pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 v návaznosti na § 259 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.“].

Ústavní soud pak v nálezu ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, zaujal ohledně institutů daňového řízení využitelných k prokázání rdousícího efektu při solárním odvodu tento názor: „Není primárně úkolem Ústavního soudu, aby se vyslovoval k tomu, zda tomuto nežádoucímu efektu lze v konkrétním případě zamezit posečkáním (§ 156 daňového řádu)

anebo promíjením (§ 259 daňového řádu). Je nicméně nutno trvat na tom, aby orgány finanční správy o podané žádosti o posečkání, případně o prominutí daně řádně rozhodly a aby takováto rozhodnutí byla soudně přezkoumatelná. Je totiž primárně věcí právě finanční správy, aby velmi bedlivě v každém konkrétním případě zvážila, jak zmírnit případné likvidační účinky, a to případně i s ohledem na celkovou ekonomickou situaci daňového subjektu se zohledněním jeho celkové daňové zátěže.“ (nález ze dne 20. 1. 2015, sp. zn. II. ÚS 2216/14, bod 34).

V daném případě mohlo být řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastaveno pouze tehdy, kdyby žádost poplatníka o posečkání mohla být shledána *zjevně právně nepřipustnou*. Kdyby ji bylo možno klasifikovat „jen“ jako *právně nepřipustnou*, musela by být zamítnuta (samozřejmě s odpovídající argumentací vyrovnávající se se všemi okolnostmi tohoto složitého případu).

Podle názoru zdejšího soudu vzhledem k výše uvedené komplikované situaci nelze žádost poplatníka solárního odvodu o posečkání úhrady odvodu, popřípadě o rozložení jeho úhrady na splátky pokládat za zjevně právně nepřipustné podání, neboť zde absentuje klíčový znak „zjevně“. Zdejší soud je přesvědčen o tom, že žádost poplatníka o posečkání (postoupené správci daně dne 22. 3. 2013) není možno podřadit pod žádosti, u nichž je již na první pohled zřejmé, že jim nelze vyhovět, protože to zákon ani Ústavní soud *a priori* nevyloučily, některé senáty Nejvyššího správního soudu to určitou dobu akceptovaly a eliminoval to teprve rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, a to toliko nepřímo a až se značným odstupem od podání předmětné žádosti.

Jelikož v daném případě bylo řízení před správcem daně zastaveno z důvodu, ohledně něhož tu nebyly splněny zákonné podmínky, soud napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil pro vady řízení a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který ve zrušujícím rozsudku vyslovil soud (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[V] Náklady řízení

Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v celkové (a žalobkyní požadované) výši **11.228,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000,- Kč, z odměny advokáta za dva úkony právní služby po 3.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (6.200,- + DPH = 7.502,- Kč) a z náhrady hotových výdajů – výdajů na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za dva úkony právní služby po 300,- Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu (600,- + DPH = 726,- Kč). Za úkony právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu se považují *a)* převzetí a příprava zastoupení a *b)* žaloba.

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 31. července 2015

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková