



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 **žalobce: ILV-energy s.r.o.**, se sídlem Příchovice 275, IČ 290 95 956, *zastoupeného JUDr. Jakubem Hájkem, advokátem v advokátní kanceláři NH Partners, advokátní kancelář, s.r.o., se sídlem Václavské nám. 832/19, Praha 1*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2013, čj. 22777/13/5000-14203-711217,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 9. 2013, čj. 22777/13/5000-14203-711217, 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 žalobci náklady řízení ve výši 11.228,- Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Jakuba Hájka do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 9. 2013, čj. 22777/13/5000-14203-711217, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 6. 3. 2013, čj. 9172/13/2311-24803-403286, a ze dne 5. 3. 2013, čj. 8615/13/2311-24803-403286, a vrácení věci k dalšímu řízení.

V daném případě jde o zastavení řízení o žádosti o posečkání s úhradou odvodu z elektřiny ze slunečního záření 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“).

Podle § 7a zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, ve znění účinném od 1. 1. 2011 (dále 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].

Žalobce je výrobcem elektřiny ze slunečního záření, tedy podle § 7b odst. 1 tohoto zákona je poplatníkem odvodu. Provozovatelem regionální distribuční soustavy, tedy podle § 7b odst. 2 uvedeného zákona plátcem odvodu je zde společnost ČEZ Distribuce, a.s. V daném případě se jedná o odvod z elektřiny ze slunečního záření za období od 1. 11. do 30. 11. 2012 a od 1. 12. do 31. 12. 2012.

Žalobce je toho názoru, že srážky, resp. výběr tohoto odvodu u něj vyvolávají tzv. rdousící efekt a zasahují do samotné jeho majetkové podstaty, a proto požádal plátce odvodu o vysvětlení jeho postupu (§ 237 odst. 1 daňového řádu). Jelikož s vysvětlením společnosti ČEZ Distribuce, a.s., nesouhlasil, podal podle § 237 odst. 3 daňového řádu na postup plátce odvodu stížnost Specializovanému finančnímu úřadu; tento správce daně jeho *stížnosti podle § 237 odst. 4 daňového řádu zamítl* a Odvolací finanční ředitelství pak podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu jeho odvolání zamítlo a odvoláními napadená rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu potvrdilo.

Tato linie však není aktuálně přezkoumávána soudem, předmětem tohoto soudního přezkumu je něco jiného: podáními postoupenými Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj dne 6.

3. 2013 a dne 13. 2. 2013 požádal žalobce o posečkání s úhradou odvodu z elektřiny ze slunečního záření za odvodová období listopad 2012 a prosinec 2012. Rozhodnutími ze dne 6. 3. 2013, čj. 9172/13/2311-24803-403286, a ze dne 5. 3. 2013, čj. 8615/13/2311-24803-403286, Finanční úřad pro Plzeňský kraj v souladu s § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu řízení zahájena podáním žádosti o posečkání s úhradou výše uvedeného odvodu za odvodová období listopad 2012 a prosinec 2012 *zastavil*. Proti každému z těchto rozhodnutí správce daně se žalobce odvolal. Rozhodnutím ze dne 16. 9. 2013, čj. 22777/13/5000-14203-711217, Odvolací finanční ředitelství podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobce zamítlo a odvoláním napadená 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 nepřipustné, 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.

II. Žaloba

V žalobě žalobce mj. namítá, 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 žalobce musí být důsledně provedeno jednak v rámci řízení o žalobě, kterou se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání žalobce a potvrzení rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu o zamítnutí stížností žalobce na postup plátce daně. Tzv. „rdousící efekt“ výběru odvodu na žalobce je však zcela nezbytné z dále uvedených důvodů zkoumat i v tomto řízení. Zkoumání efektu výběru odvodu na žalobce přitom mělo být provedeno již ve správních řízeních předcházejících předmětným soudním řízením, tedy jak v řízeních příslušného správního orgánu o stížnostech žalobce na postup plátce daně, tak v řízeních o žádostech o umožnění změny metody výběru odvodu a žádostech o posečkání s výběrem odvodu. V případě prokázaného rdousícího efektu srážek, resp. výběru odvodu či zásahu do samotné majetkové podstaty žalobce, by se dle Ústavního soudu jednalo o protiústavní zásah do jeho základních práv, proti kterému by mu Ústavní soud musel poskytnout ochranu. O takový případ se jednoznačně a prokazatelně jedná u žalobce. 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 posečkáni, rozložení úhrady daně na splátky či prodloužení lhůty.“.

Žalovaný, stejně jako v předcházejícím řízení finanční úřad, se jednotlivými skutečnostmi a námitkami, které žalobce v žádosti o posečkáni s úhradou odvodu uvedl, nijak nezabývali. Zejména neposuzovali individuální rozměry případu a nezkoumali, jaký efekt má na žalobce výběr, resp. srážka odvodu. Posouzení individuálních rozměrů případu a toho, jaký efekt má na žalobce výběr, resp. srážka odvodu, je přitom z hlediska posouzení splnění podmínek pro povolení posečkáni 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 žalobci dosáhnou intenzity protiústavního rdousícího efektu ve smyslu uvedeného nálezu Ústavního soudu, žalobce předložil Znalecké ocenění. V zájmu správného a úplného zjištění skutkového stavu věci ohledně majetkových poměrů žalobce a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, zda je možné na podkladě žádosti žalobce, nebo z moci úřední povolit plátci daně posečkáni 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 žalobce. 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 žalobci dosáhnou intenzity protiústavního rdousícího efektu ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu. Podmínky pro povolení posečkáni úhrady odvodu ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu tedy byly (a i nadále jsou) dle názoru žalobce v daném případě splněny.

Žalovaný, stejně jako v předcházejícím řízení finanční úřad, však s odvoláním na nedostatek procesní subjektivity žalobce pro daňové řízení a postupy vedené dle daňového řádu, kterou je dle názoru žalovaného i finančního úřadu nadán výlučně plátce solárního odvodu (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 posečkáni použít, ovšem nelze tak učinit v případě srážení odvodu. Dále uvedl, že i kdyby tedy v tomto případě požádal o posečkáni 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 posečkáni naplněny. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že správce daně nemá žádné prostředky, jak přimět plátce daně ke změně metody srážky na metodu výběru. Žalobce s uvedenými závěry žalovaného, které v konečném důsledku vedly k zastavení řízení, nemůže souhlasit. Pokud finanční úřad navzdory ust. § 156 odst. 1 ve spojení s § 20 odst. 1 daňového řádu dospěl k závěru, že žalobce není aktivně legitimován k podání žádosti o posečkáni úhrady odvodu, mohl v souladu s § 156 odst. 1 daňového řádu povolit posečkáni z úřední povinnosti.

Pro žalobce je 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 žalobce požádal o změnu metody výběru odvodu a podání žádosti o posečkání již Distributora jako plátce odvodu, přičemž Distributor žádostem žalobce bez jakéhokoliv vysvětlení nevyhověl a vyzval žalobce, aby se obrátil přímo na správce daně. Argumentace žalovaného, že správce daně nemá žádné prostředky, jak přimět plátce daně ke změně metody srážky na metodu výběru, je pro žalobce rovněž nepřijatelná. V žádném případě pak nemůže jít taková skutečnost s odvoláním na citovaný nálezk Ústavního soudu k tíži žalobce. I kdyby tedy žalovaný shledal na straně žalobce nedostatek procesní subjektivity pro podání žádosti, kterou se žalobce dožadoval vedle povolení změny metody výběru odvodu z dosavadní metody srážení na metodu vybrání též posečkání s úhradou odvodu (jakkoli tento nedostatek podle žalobce 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 nálezkem sám Ústavní soud. Postupem Distributora (který přes odůvodněnou žádost žalobce neprovedl změnu metody výběru odvodu a se žádostí o posečkání odkázal žalobce na správce daně), Specializovaného finančního úřadu (který na základě podaných stížností nezjednal nápravu), Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (který řízení o žádostech žalobce o změnu metody výběru odvodu a žádostech o posečkání bezdůvodně, resp. v rozporu se zákonem zastavil) a žalovaného (který nevyhověl námitkám žalobce uvedeným v odvoláních proti rozhodnutím o stížnostech a v odvoláních proti rozhodnutím o zastavení řízení ohledně žádostí o změnu metody výběru odvodu a žádostí o posečkání a tato rozhodnutí potvrdil) byl fakticky znemožněn přístup žalobce k institutu posečkání s výběrem odvodu (pro případ dosažení závěru o ústavnosti, resp. zákonnosti (a tedy nutnosti) výběru odvodu, se kterým žalobce nesouhlasí). Stalo se tak navzdory tomu, že žalobce vyvinul veškeré úsilí, aby tohoto institutu mohl využít.

Lze uzavřít, že žalovaný, jakož i před ním Distributor, Specializovaný finanční úřad a Finanční úřad pro Plzeňský kraj svým postupem zkrátili žalobce 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 žalobce 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 žalobce, a to v intenzitě protiústavního rdousícího efektu ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu. Konečným důsledkem uvedených účinků je protiústavní zásah do samotné majetkové podstaty žalobce a tím i nepřipustný zásah do ústavně zaručených základních práv žalobce. 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 žalobci v rozporu s citovaným nálezkem Ústavního soudu přístup k institutu posečkání s výběrem Odvodu odepřeli, nelze 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, obzvlášť za situace, kdy existuje nález Ústavního soudu, který pro žalovaného, jakož i pro finanční úřad jasně stanoví povinnost ústavní síly vytvořit pro žalobce přístup k institutu posečkání.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

K žalobě se Odvolací finanční ředitelství vyjádřilo tak, že napadeným rozhodnutím byla potvrzena rozhodnutí, kterými byla dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastavena řízení ve věci žádostí o posečkání odvodu z elektřiny ze solárního zařízení. Žalobce je poplatníkem odvodu ze solární energie, kdy je odvod plátcí prováděn srážkou. Při této metodě srážky je posečkání úhrady daně vyloučené. Bylo tedy zjištěno, že žalobce jako poplatník solárního odvodu není oprávněn podat žádost o povolení posečkání úhrady daně podle § 156 odst. 1 daňového řádu, a proto byla jeho žádost posouzena jako právně nepřipustná a řízení o ní bylo zastaveno. V tomto řízení se jedná o přezkoumání rozhodnutí, kterým bylo zastaveno řízení o žádosti, která byla posouzena jako zjevně právně nepřipustná. O žádosti tedy nebylo rozhodováno věcně po stránce jejího obsahu a důvodnosti, a to z toho důvodu, že byly zjištěny zákonné překážky pro vedení řízení. Žalovaný má tedy za to, že veškerá argumentace týkající se majetkových poměrů žalobce, naplnění posečkáckých důvodů a likvidačních dopadů odvodu ze solární energie na žalobce je nesouvisející a pro toto řízení bezpředmětná. Předmětem přezkoumání rozhodnutí vydaného podle § 106 odst. 1 daňového řádu tedy dle názoru žalovaného mohou být jen ty skutečnosti, na základě kterých bylo řízení zastaveno, nikoliv ty, které by byly předmětem vlastního řízení o žádosti, pokud by nebylo zastaveno (tu se příkladmo poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 3. 2005, čj. 31 Ca 108/2004-35, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 17/2003-52).

Skutečností rozhodnou pro vydání napadeného rozhodnutí bylo to, že žalobce vystupoval z pozice poplatníka solárního odvodu, od něž je tento odvod plátcem vybírán srážkou z výkupní ceny. Za takových okolností je posečkání úhrady daně vyloučené. Tento fakt je zmíněn také v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, který se možností posečkání úhrady solárního odvodu zabýval v odst. 90 a násl. [k tomu se cituje stanovisko Ministerstva financí k § 156 a § 157 daňového řádu ve vztahu k výběru solárního odvodu obsažené v bodu 89 uvedeného nálezu Ústavního soudu]. Touto problematikou se mimo jiné zabýval v usnesení vydaném rozšířeným senátem dne 17. 12. 2013 pod čj. 1 Afs 76/2013-57 také Nejvyšší správní soud. Ten došel ke stejnému závěru, a to tomu, že za stávající právní úpravy není povolení posečkání úhrady daně poplatníkům solárního odvodu, od nichž je tato daň vybírána srážkou, možné. Zároveň zhodnotil možnosti *koordinovaných postupů správce daně* k tomu, aby bylo poplatníkům umožněno platit daň výběrem odvodu a tím jim i za splnění dalších komplikovaných podmínek zpřístupnit institut posečkání daně. Nejvyšší správní soud poukázal na to, že zákon dává plátcům odvodu ničím nelimitovanou možnost zvolit si způsob výběru odvodu od poplatníků. Taková právní úprava, která by ukládala plátcům postupovat jen jedním konkrétním způsobem výběru, tedy není. Vedle toho se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, do jaké míry lze od plátců spravedlivě požadovat, aby postupovali jen jedním ze dvou možných způsobů výběru, když jsou to právě oni, kdo mají pod vlastní majetkovou odpovědností povinnost odvod pro stát vybírat. Bylo tedy uzavřeno, že ukládat plátcům způsob výběru odvodu nelze [k tomu se citují body 42 až 45

usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57].

Správce daně i žalovaný tedy postupovali zcela v souladu s účinnou právní úpravou, která nepřipouští možnost odchýlení, což bylo konstatováno rovněž Ministerstvem financí a Nejvyšším správním soudem. Žalobci tedy nebyl *fakticky* znemožněn přístup k institutu posečkání na základě správní úvahy či rozhodnutí správce daně nebo žalovaného, ale proto, že právní úprava žalobci odložení úhrady daně prostřednictvím posečkání vůbec neumožňuje. Lze tedy uzavřít, že správce daně i žalovaný postupovali ve smyslu zásady zákonnosti zakotvené v § 5 odst. 1 daňového řádu, kdy tato zásada je jen projevem vyšší zásady, dle které lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Žalovaný proto odmítá tvrzení žalobce, že rozhodnutím žalovaného došlo k protiústavnímu zásahu do majetkové podstaty žalobce. Nad to je zřejmé, že se tato argumentace spíše než postupu správce daně a žalovaného týká možných dopadů samotné povinnosti k dani (odvodu ze solární energie) na žalobce.

IV. Replika

V replice žalobce uvedl, že podle usnesení ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57, došel rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k závěru, že za stávající právní úpravy není povolení posečkání úhrady daně poplatníkům solárního odvodu, od nichž je tato daň vybírána srážkou, možné [k tomu se citují body 44 a 45 uvedeného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu]. Žalobci v souvislosti s výše uvedeným nezbývá, než opětovně poukázat na náleze ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, v němž Ústavní soud traktoval, že *„je povinností správce daně vytvořit koordinované praktické postupy směřující v odůvodněných případech k výběru odvodu výběrem, nikoli srážkou, ze strany plátce odvodu, a to s cílem umožnit daňovému poplatníkovi přístup k institutům posečkání, rozložení úhrady daně na splátky či prodloužení lhůty.“*

Žalobce je toho názoru, že závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu jsou s nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, v rozporu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve výše citovaném usnesení v souvislosti s problematikou solárního odvodu a jeho výběru dále došel k závěru, že konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit v řízení o stížnosti na postup plátce daně (ani v soudním řízení, které na ně navazuje). Nejvyšší správní soud přitom konstatoval, že za stávající právní úpravy je možné likvidační účinky odvodu v individuálních případech zohlednit jen prostřednictvím institutu prominutí daně podle § 260 daňového řádu v návaznosti na § 259 daňového řádu. Ani tento právní závěr Nejvyššího správního soudu však podle názoru žalobce nelze za současného právního stavu, kdy nebylo vydáno citovaným rozhodnutím předvídané rozhodnutí ministra financí o prominutí odvodu (tzn. prominutí daně podle § 260 daňového řádu), které by umožnilo posouzení individuálních dopadů odvodu na konkrétní výrobce elektrické energie, přijmout. Přijetí výše uvedených závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu by ve svém důsledku znamenalo, že za daného právního stavu neexistuje procesní prostředek, jehož prostřednictvím by bylo možné se bránit individuálními dopady odvodu na konkrétní výrobce elektrické energie a těmito individuálními dopady odvodu se zabývat. Výběr odvodu by tak byl z tohoto pohledu nepřezkoumatelným. Takový právní stav by podle názoru žalobce znamenal naplnění znaků

denegatio iustitiae. Je tedy mimo jakoukoliv pochybnost, že uvedené závěry za daného právního stavu přijmout nelze.

V. Vlastní argumentace soudu

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 Ondrýšek 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 ji 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 patrné 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 žadající 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 ji 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 předvídali 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 plátce 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 plátce 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 plátci 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. ust. § 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 nález 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.“].

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 žádosti poplatníka o posečkání (postoupené správci daně dne 6. 3. 2013 a 13. 2. 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 nepřímou a až se značným odstupem od podání předmětných žádostí.

Jen pro úplnost zdejší soud dodává, že v době od vyhlášení tohoto rozsudku do jeho vyhotovení zaujal Ústavní soud 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 prominutím (§ 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).

VI. Celkový závěr a náklady řízení

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. 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.).

Soud neakceptoval návrh žalovaného správního orgánu na spojení žalob vedených pod sp. zn. 30Af 37/2013 a 30Af 10/2014, protože předsedové senátu 30A a 30Af zdejšího soudu ke spojení žalob ke společnému projednání podle § 39 odst. 1 s. ř. s. přistupují – s výjimkou případů, kdy je to výslovně vyžadováno soudní praxí (viz zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, čj. 6 As 35/2008-163) – , dosti zřídka a vlastně jen tehdy, jestliže každé z odvolacích rozhodnutí řeší pouze jedno prvoinstanční rozhodnutí.

Žalobce i žalovaný správní orgán souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání (§ 51 odst. 1 věta první s. ř. s.).

Žalobce, který měl 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 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 1) převzetí a příprava zastoupení a 2) žaloba.

Naproti tomu za náklady řízení před soudem, které žalobce důvodně vynaložil, nepokládá soud „náklady pořízení Znaleckého ocenění ve výši 56.160,- Kč včetně DPH“ už proto, že jde o náklad řízení před správním orgánem (datováno dnem 21. 8. 2012) a není zde kauzální nexus mezi obsahem tohoto dokumentu objednaného žalobcem a možným rozsahem soudního přezkumu v předmětné věci.

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 možností 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 ve dvou vyhotoveních 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 30. prosince 2014

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

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková