



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **ILV - energy, s. r. o.**, se sídlem Příchovice 275, 334 01 Příchovice, zast. Mgr. Markem Dejmekem, advokátem se sídlem Perlová 7, 301 00 Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 8. 2013, čj. 20392/13/5000-14203-706599, a ze dne 16. 9. 2013, čj. 22777/13/5000-14203 – 711217, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 1. 2015, čj. 30 Af 32/2013 - 75, a ze dne 30. 12. 2014, čj. 30 Af 37/2013 - 98,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 26/2015 a sp. zn. 1 Afs 28/2015 se spojují ke společnému projednání a rozhodnutí. Věc bude nadále vedena pod sp. zn. 1 Afs 26/2015.
- II. Rozsudky Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 1. 2015, čj. 30 Af 32/2013 – 75 a ze dne 30. 12. 2014, čj. 30 Af 37/2013 – 98, se zrušují a věci se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 8. 2013, čj. 20392/13/5000-14203-706599, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 28. 1. 2013, čj. 1736/13/2311-24803-403286, kterým bylo podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zastaveno řízení o žádosti žalobkyně o posečkání úhrady odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále též „odvod“) za měsíc říjen 2012

podle § 7a zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů, ve znění účinném do 31. 12. 2012. Žalovaný dovodil, že pro daňové řízení a postupy vedené dle daňového řádu je nadán procesní subjektivitou primárně plátce solárního odvodu, nikoliv jeho poplatník, který musí pouze strpět sražení odvodu či jeho výběr ze strany plátce daně. Jediným procesním postupem, který může poplatník v souvislosti s daní vybíranou srážkou využít, je institut stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu v případě pochybností o správnosti sražené nebo vybrané daně (odvodu). Posečkání úhrady daně či její rozložení na splátky (§ 156 daňového řádu) je způsobem modifikace uhrazovací povinnosti ve vztahu mezi osobou povinnou zaplatit daň a správcem daně. Aktivně legitimován k podání žádosti je jen daňový subjekt, jehož povinností je daň hradit správci daně, tj. v daném případě plátce odvodu. Je třeba přihlížet k rozdílné povaze možných forem hrazení odvodu. V případě metody výběru odvodu je možné institut posečkání použít, nepřichází však do úvahy tehdy, kdy plátce zvolí formu sražení odvodu, jak tomu bylo předmětné věci. Správce daně nemá žádné prostředky jak přimět plátce daně ke změně metody srážky na metodu výběru. Při použití metody srážky nelze posečkání aplikovat vůbec a i kdyby v takovém případě požádal o posečkání plátce, nebylo by možné mu vyhovět, neboť by tak nedošlo k odložení jeho hrazení na straně poplatníka, ale pouze na straně plátce. Žalovaný proto uzavřel, že šlo o zjevně právně nepřípustné podání a správce daně proto postupoval správně, jestliže řízení zastavil, aniž by se zabýval naplněním podmínek posečkání, neboť tato úvaha je základem meritorního rozhodnutí.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni. Ten rozsudkem ze dne 28. 1. 2015 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění soud rozsáhle citoval z judikatury Nejvyššího správního soudu a z odborné literatury k výkladu důvodu zastavení řízení, uvedenému v § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, i textově shodnému ustanovení § 66 odst. 1 písm. b) správního řádu. Dále uvedl pasáže z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl ÚS 17/11(dále též „nález“), jímž Ústavní soud neshledal samu právní úpravu zavádějící solární odvod protiústavní, nicméně připustil možnost, že v individuálních případech může mít pro některé subjekty likvidační účinky. Zdůraznil apel Ústavního soudu na správní orgány a obecné soudy, aby eliminovaly případy, kdy odvody budou mít rdousící účinky a tím i individuálně protiústavní rozměr. Soud se poté široce věnoval vývoji judikatury Nejvyššího správního soudu, citoval z rozsudku ze dne 13. 3. 2013, čj. 7 Afs 9/2013 - 25, a zejména z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013 - 57, včetně odkazu na stanovisko prvního senátu, který věc rozšířenému senátu předložil k posouzení.

[3] Následně krajský soud shrnul, že ustanovení § 156 a 157 ve spojení s § 20 odst. 1 daňového řádu nevylučují oprávnění poplatníka daně podat žádost o posečkání úhrady daně, Ústavní soud v nálezu *a priori* neomezil ve výjimečných a odůvodněných případech povolování posečkání jen na žádost plátce odvodu, původní judikatura Nejvyššího správního soudu považovala institut posečkání za účinný nástroj úlev v placení odvodu, rovněž první senát, který předkládal věc rozšířenému senátu, považoval užití institutu posečkání za právně možné, byť v praxi obtížně uplatnitelné a teprve rozšířený senát sice možnost posečkání na žádost poplatníka výslovně nevyloučil, svým závěrem v bodu 59 ji však nepřímou eliminoval. Na základě těchto východisek pak dospěl k závěru, že žádost

poplatníka o posečkání 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 tuto možnost po určitou dobu akceptovaly a teprve rozšířený senát ji vyloučil a to nikoliv výslovně a až se značným odstupem od podání předmětné žádosti. Za této komplikované situace nelze podle soudu považovat žádost o posečkání úhrady odvodu, popř. o rozložení jeho úhrady na splátky za zjevně právně nepřipustné podání, neboť zde absentuje klíčový znak „zjevně“.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[4] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“)].

[5] Stěžovatel nejprve podrobně argumentoval, proč nejsou správná jednotlivá východiska, na nichž vybudoval krajský soud svůj závěr. Uvedl, že dikce § 156 odst. 1 daňového řádu nemusí výslovně vylučovat z oprávnění poplatníky daně, jestliže taková skutečnost vyplývá již z logiky věci. Rovněž dílčí závěr o tom, že Ústavní soud neomezil povolování posečkání jen na žádost plátce odvodu, neodpovídá textu nálezu, který svědčí o tom, že se vůbec možností, že by takovou žádost podal poplatník, nezabýval. Pokud jde o původní judikaturu Nejvyššího správního soudu, ta byla překonána rozhodnutím rozšířeného senátu, senát, který předložil věc k posouzení rozšířenému senátu, možnost posečkání spojil s tím, že pokud by plátce odvodu docílil posečkání úhrady, mohl by posečkat s výběrem odvodu od poplatníka. Podle něj z bodu 59 usnesení rozšířeného senátu plyne, že prakticky zcela vyloučil možnost zohlednění likvidačních dopadů odvodu v rámci řízení o povolení posečkání.

[6] K samotné zjevné právní nepřipustnosti stěžovatel uvedl, že žádost o povolení posečkání patří do té skupiny právně nepřipustných podání, pro jejichž pozitivní vyřízení není vůbec zákonná opora, např. žádost o něco, čemu nelze vyhovět. S krajským soudem se shoduje v tom, že zjevnost právní nepřipustnosti spočívá v tom, že se musí jednat o žádost o něco, co je fakticky a právně nemožné a tato nemožnost je patrná již v okamžiku doručení žádosti. Podle něj žádost o posečkání podaná poplatníkem odvodu tyto požadavky naplňuje a soud se s těmito okolnostmi nevypořádal.

[7] Za rozhodné stěžovatel považuje to, že v případě žádosti o posečkání podané poplatníkem daně vybírané srážkou, chybí samotný předmět žádosti, tedy předpis daně evidovaný na osobním daňovém účtu žadatele. Plátcem této daně je společnost ČEZ Distribuce, a. s., která je povinna pod vlastní majetkovou odpovědností odvod od poplatníků vybrat a odvést správci daně. Předpis této daňové povinnosti je evidován na osobním daňovém účtu plátce, poplatník odvodu nemá vůči správci daně fakticky žádnou přímou platební povinnost, o které by mohl správce daně rozhodovat. Správcem daně, který spravuje daň vybíranou srážkou, je správce daně místně příslušný plátcí, který není

totožný se správcem daně, příslušným k rozhodnutí o žádosti poplatníka o posečkání. Tyto znaky zjevné nepřipustnosti jsou seznatelné bez jakéhokoliv hodnocení obsahu žádosti či dokazování a nepřipustnost takové žádosti nemůže být více zjevná.

[8] Konečně stěžovatel poukázal na to, že ke zcela opačným závěrům dospěl Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ve věci sp. zn. 59 Af 8/2014. Kasační stížnost proti rozsudku tohoto soudu zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 2. 2015, čj. 4 Afs 13/2015 - 62.

[9] Žalovaný dále rozhodnutím ze dne 16. 9. 2013, čj. 22777/13/5000-14203-71121, zamítl odvolání a potvrdil 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, jimiž byla zastavena řízení o žádostech žalobkyně o posečkání úhrady odvodu za měsíce listopad – prosinec 2012.

[10] I proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu a Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 30. 12. 2014, čj. 30 Af 37/2013 – 98, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Napadená rozhodnutí uvedená v bodech 1 a 8 spolu skutkově souvisí, lišila se jen časová období, na něž bylo žádáno o posečkání. Závěry přezkoumávaných správních rozhodnutí byly proto shodné, stejně tak i námitky uplatněné žalobkyní v žalobě. Na stejných úvahách založil svá rozhodnutí i krajský soud a proto i námitky obsažené v obou kasačních stížnostech jsou totožné. Nejvyšší správní soud proto podle § 39 s. ř. s. spojil obě věci ke společnému projednání.

[11] Žalobkyně se ke kasačním stížnostem stěžovatele nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnosti jsou přípustné. Jejich důvodnost Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

[13] Kasační stížnosti jsou důvodné.

[14] Po věcné stránce není mezi účastníky sporu. Žalobkyně je vlastníkem a provozovatelem fotovoltaické elektrárny v Příchovicích o celkovém instalovaném výkonu 0,739 MW. V prosinci 2010 uzavřela se společností ČEZ Distribuce, a. s., smlouvu o podpoře výroby elektřiny. Distributor jí neuhradil v měsících říjen – prosinec 2012 výkupní cenu v plné výši, ale srazil z ní odvod podle § 7a a násl. zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů). Žalobkyně s odvody nesouhlasila a spolu s tvrzením, že tyto odvody jsou neústavní a mají pro ni rdousící účinky v intenzitě zmiňované v nálezů Ústavního soudu, podala v rámci své obrany mj. i žádosti o posečkání úhrady odvodu.

[15] Předmětem sporu mezi účastníky je otázka, zda takové žádosti splňují znaky zjevné právní nepřípustnosti a správce daně postupoval v souladu se zákonem, jestliže se žádostmi meritorně nezabýval a řízení o nich podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastavil s tím, že se jedná o zjevně právně nepřípustná podání. Krajský soud dospěl k závěru, že žádosti stěžovatelky o posečkání podmínky zjevné právní nepřípustnosti nesplňují a tato právní otázka je předmětem sporu v kasačním řízení.

[16] Podle § 7b zákona č. 180/2005 Sb. je žalobce poplatníkem odvodu, společnost ČEZ Distribuce je plátcem odvodu. Z § 7 cit. zákona vyplývá, že je plátce odvodu povinen srazit nebo vybrat odvod ze základu odvodu. Plátce odvodu je povinen odvést odvod ze základu odvodu do 25 dnů po skončení odvodového období; ve stejné lhůtě je povinen podat vyúčtování odvodu.

[17] Stěžovatel nezpochybňuje samotné vymezení pojmu „zjevně právně nepřípustné podání“ jak ho vyložil krajský soud s odkazem na judikaturu a četnou odbornou literaturu, vztahující se jak k ustanovení § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tak i k totožně znějícímu § 66 odst. 1 písm. b) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád. I kasační soud s tímto výkladem souhlasí a ve shodě s dosavadní judikaturou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, čj. 2 As 74/2007 - 55), má za to, že za zjevně právně nepřípustnou je možno považovat takovou žádost, u níž je již na první pohled zřejmé, že jí nelze vyhovět. Tato nepřípustnost musí být patrna již ze samotné žádosti, nikoliv teprve z výsledků dalšího dokazování či zjišťování.

[18] Na rozdíl od krajského soudu však má Nejvyšší správní soud za to, že tyto podmínky žádost o posečkání podaná žalobkyní, u níž byl odvod vybrán srážkou, splňuje.

[19] Zásadní námitka stěžovatele spočívá v argumentaci, že v případě žádosti o posečkání, podané poplatníkem daně vybírané srážkou chybí samotný předmět žádosti, tedy předpis daně evidovaný na osobním daňovém účtu žadatele. Poněvadž plátcem odvodu je společnost ČEZ Distribuce, a. s., je předpis této daňové povinnosti evidován na osobním daňovém účtu plátce, nikoliv žalobkyně. Žalobkyně nemá vůči správci daně fakticky žádnou přímou platební povinnost, o které by mohl správce daně rozhodovat. Správcem daně vybírané srážkou, je správce daně místně příslušný plátcí, který není totožný se správcem daně poplatníka, který je příslušný k rozhodnutí o žádosti o posečkání. Poukázal dále na argumentaci, kterou Nejvyšší správní soud použil v jiné obdobné věci, kdy shledal zákonným rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, který zaujal k aplikaci § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu opačný názor než Krajský soud v Plzni.

[20] Krajský soud především pochybil v tom, že nerozlišil, jaká byla v předmětné věci zvolena forma odvodu a svůj závěr o tom, že se nejedná o zjevně právně nepřípustné podání, dovodil ze složitého vývoje hledání prostředku nápravy pro individuální případy rdousícího efektu odvodu.

[21] Zákon č. 180/2005 Sb. v § 7§ odst. 1 dává plátcí odvodu na výběr, zda použije metodu srážkové daně nebo metodu vybrání. Zatímco v případě srážky odvodu plátce již při výplatě peněz za vyrobenou elektřinu poplatníkovi srazí jeho daňovou povinnost,

metoda vybrání odvodu spočívá v tom, že plátce vyplatí poplatníkovi plnou výkupní cenu nebo zelený bonus a odděleně od této platby od něj vybere odvod ex post. Ten pak odvede správci daně.

[22] Již Ústavní soud v nálezu v bodu 89 vyslovil, že na sražení odvodu institut posečkání z povahy věci uplatnit nelze. Proto také v závěru tohoto bodu apeloval na správce daně, aby vytvořil koordinované praktické postupy směřující v odůvodněných případech k výběru odvodu výběrem, nikoliv srážkou, s cílem umožnit daňovému poplatníkovi přístup k institutům posečkání, rozložení úhrady na splátky či prodloužení lhůty. K obdobnému závěru dospěl také rozšířený senát v usnesení ze dne 17. 12. 2013, 1 Afs 76/2013 – 57.

[23] Je tedy evidentní, že za situace, kdy byl odvod vybrán srážkou, z povahy věci nepřichází do úvahy možnost uplatnit institut posečkání. Zatímco u výběru odvodu by bylo možno vést polemiku o tom, jak judikatura ve svém vývoji nahlížela na možnost aplikace institutu posečkání a zda připouštěla či vylučovala možnosti podání žádosti poplatníkem odvodu či jen plátcem, u vybrání odvodu srážkou je naopak zcela konstantní a možnost posečkání zcela vylučuje. Stěžovateli je třeba přisvědčit i v tom, že u srážkové metody je daňová povinnost evidována na osobním daňovém účtu plátce, nikoliv poplatníka, který nemá vůči správci daně žádnou přímou platební povinnost, o které by správce daně mohl rozhodovat. V této konkrétní věci pak je odlišný i správce daně, který je místně příslušný ke správě vybírané daně od správce daně příslušného k rozhodnutí o žádosti poplatníka o posečkání.

[24] Ve shodě s předchozí judikaturou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2015, čj. 4 Afs 13/2015 – 33) proto kasační soud uzavírá, že závěr o tom že v daném případě institut posečkání uplatnit nelze a žádosti proto není možno vyhovět, je seznatelný již na první pohled a není potřebné zjišťovat nějaké další skutečnosti či provádět dokazování. Námitka je proto důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadené rozsudky ve smyslu § 110 odst. 1 zrušil a věci vrátil Krajskému soudu v Plzni k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[26] O náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech rozhodne krajský soud v nových rozhodnutích ve věci (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. prosince 2015

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu