

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **ILV - energy, s. r. o.,** se sídlem Příchovice 275, zastoupena Mgr. Markem Dejmkem, advokátem se sídlem Perlová 7, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2015, č. j. 30 Af 10/2014 – 73,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2015, č. j. 30 Af 10/2014 – 73, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 11. 2013, č. j. 29273/13/5000-14203-711413, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 2. 5. 2013, č. j. 707433/13/2311-24803-403286, kterým bylo podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), zastaveno řízení o žádosti žalobkyně o posečkání úhrady odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále též „odvod") za měsíc leden 2013 podle § 14 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie").

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni. Ten rozsudkem ze dne 31. 7. 2015, č. j. 30 Af 10/2014 – 73, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění krajský 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) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). 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. Krajský soud 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. Krajský soud se poté široce věnoval vývoji judikatury Nejvyššího správního soudu, citoval z rozsudku ze dne 13. 3. 2013, č. j. 7 Afs 9/2013 - 25, a zejména z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 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 nepřímo 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 krajského soudu považovat žádost o posečkání úhrady odvodu, popř. o rozložení jeho úhrady na splátky za zjevně právně nepřípustné podání, neboť zde absentuje klíčový znak „zjevně“.

II.

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) 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 nezabýval možností, že by takovou žádost podal poplatník. Pokud jde o původní judikaturu Nejvyššího správního soudu, ta byla překonána rozhodnutím rozšířeného senátu, a 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 rozšířený senát prakticky zcela vyloučil možnost zohlednění likvidačních dopadů odvodu v rámci řízení o povolení posečkání.

[6] K samotné zjevné právní nepřípustnosti stěžovatel uvedl, že žádost o povolení posečkání patří do té skupiny právně nepřípustných podání, pro jejichž pozitivní vyřízení není vůbec zákonná opora. S krajským soudem se shoduje v tom, že zjevnost právní nepřípustnosti 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 krajský 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. (správně ČEZ Prodej, s. r. o. – pozn. NSS), 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 plátci, který není totožný se správcem daně, příslušným k rozhodnutí o žádosti poplatníka o posečkání. Tyto znaky zjevné nepřípustnosti jsou seznatelné bez jakéhokoliv hodnocení obsahu žádosti či dokazování a nepřípustnost takové žádosti nemůže být zjevnější.

[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, č. j. 4 Afs 13/2015 - 62.

[9] Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalobkyně se ke kasační stížnosti stěžovatele nevyjádřila.

III.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] 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 2012 uzavřela se společností ČEZ Prodej, s. r. o., smlouvu o výkupu elektřiny z obnovitelných zdrojů. Vykupující jí neuhradil v měsíci lednu 2013 výkupní cenu v plné výši, ale srazil z ní odvod podle § 14 a násl. zákona o podporovaných zdrojích energie. Žalobkyně s odvodem nesouhlasila a spolu s tvrzením, že tento odvod je neústavní

a má pro ni rdousící účinky v intenzitě zmiňované v nálezu Ústavního soudu, podala v rámci své obrany mj. i žádost o posečkání úhrady odvodu.

[14] Předmětem sporu mezi účastníky je otázka, zda taková žádost splňuje znaky zjevné právní nepřípustnosti a správce daně postupoval v souladu se zákonem, jestliže se žádostí meritorně nezabýval a řízení o ní podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastavil s tím, že se jedná o zjevně právně nepřípustné podání. Krajský soud dospěl k závěru, že žádost žalobkyně o posečkání podmínky zjevné právní nepřípustnosti nesplňuje a tato právní otázka je předmětem sporu v kasačním řízení.

[15] Podle § 15 zákona o podporovaných zdrojích energie je žalobkyně poplatníkem odvodu a společnost ČEZ Prodej, s. r. o., je plátcem odvodu. Z § 20 citovaného zákona vyplývá, že plátce odvodu je 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.

[16] 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) správního řádu. I Nejvyšší správní soud s tímto výkladem souhlasí a ve shodě s dosavadní judikaturou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 5. 2008, č. j. 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.

[17] 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.

[18] 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 Prodej, s. r. o., 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 plátci, 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.

[19] 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.

[20] Zákon o podporovaných zdrojích energie v § 20 odst. 1 dává plátci 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.

[21] 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 Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 12. 2013, 1 Afs 76/2013 - 57.

[22] 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 judikatura 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.

[23] Ve shodě s předchozí judikaturou (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2015, č. j. 4 Afs 13/2015 – 33, a ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 26/2015 - 40) proto Nejvyšší správní 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 stěžovatele je proto důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 14. dubna 2016

Mgr. David Hipšr
předseda senátu