



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Mgr. V. C.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, **za účasti** osoby zúčastněné na řízení: E.ON Distribuce, a. s., se sídlem F. A. Gerstnera 2151/6, 370 49 České Budějovice, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2015, č. j. 452/15/5200-11433-700681, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 6. 2016, č. j. 10 Af 7/2015 - 23,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 31. 5. 2012 žalobce upozornil plátce daně (osobu zúčastněnou na řízení), že se na jeho výrobu podle § 17 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“), vztahuje osvobození od odvodu z elektřiny ze slunečního záření. Dne 18. 7. 2012 podal žalobce žádost o vysvětlení postupu plátce daně ve vztahu ke sražení odvodu z elektřiny ze slunečního záření za období od 1. 6. 2012 do

30. 6. 2012 ve výši 8.387 Kč. Plátce daně sdělením ze dne 31. 7. 2012 žalobci odpověděl, že se jednalo o zákonné sražení odvodu z elektřiny ze slunečního záření.

[2] Dne 4. 8. 2012 podal žalobce stížnost na postup plátce daně podle § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“). Uvedl, že v období od 1. 6. 2012 do 30. 6. 2012 vyrobil ve výrobně a dodal elektřinu ve výši 2530 kWh, za kterou mu od plátce daně došla částka o 8387 Kč nižší, než vyfakturoval. Osvobození od odvodu z elektřiny ze slunečního záření se na jeho výrobu vztahuje od 30. 5. 2012. Žalobce navrhl, aby jeho stížnosti bylo vyhověno a aby bylo plátcí daně přikázáno nadále nesrážet a neodvádět odvod z elektřiny vyrobené ve výrobně. Zároveň navrhl, aby všechny takto vzniklé přeplatky na tomto odvodu byly vráceny na bankovní účet žalobce. Rozhodnutím Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 9. 2012 byla stížnost žalobce zamítnuta.

[3] Žalobce podal odvolání, v němž navrhl, aby odvolací orgán zrušil rozhodnutí správce daně a jeho stížnosti vyhověl a přikázal plátcí daně, aby nadále odvod z elektřiny ze slunečního záření vyrobené ve výrobně žalobce nevybíral a neodváděl a všechny takto vzniklé přeplatky vrátil žalobci na jeho bankovní účet. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích rozhodnutí správce daně změnilo v části týkající se vymezení období, za který byl odvod sražen (měsíc květen 2012 byl v odůvodnění opraven na měsíc červen 2012). Ve zbytku zůstalo rozhodnutí správce daně beze změny.

[4] Žalobce podal správní žalobu, které Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) nevyhověl. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Afs 25/2013 - 32, publikovaným pod č. 3001/2014 Sb. NSS, rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí Finanční ředitelství v Českých Budějovicích zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Následně žalovaný v rámci odvolacího řízení rozhodnutím ze dne 5. 5. 2014 stížnost žalobce zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně ze dne 5. 9. 2012. Žalobce se opakovaně bránil správní žalobou, které krajský soud vyhověl rozsudkem ze dne 22. 8. 2014, č. j. 10 Af 39/2014 – 27, a rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2014 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť žalovaný nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu.

[6] Dne 12. 12. 2014 bylo žalovanému doručeno podání žalobce označené jako „Stížnost na postup plátce daně E.ON Distribuce, a. s. – změna podání“. Žalobce v něm uvedl, že mění své podání doručené správci daně dne 4. 8. 2012. V období od 1. 6. 2012 do 31. 12. 2012 byla v jeho výrobně vyrobena a dodána elektřina ve výši 12 479 kWh, za kterou mu od plátce daně došla částka o 41.370,80 Kč nižší, než vyfakturoval, neboť ji plátce neoprávněně strhl jako odvod z elektřiny ze slunečního záření. Navrhl přikázat plátcí daně, aby zjednal nápravu a všechny takto vzniklé přeplatky vrátil na bankovní účet žalobce.

[7] Rozhodnutím ze dne 12. 1. 2015, č. j. 452/15/5200-11433-700681 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný změnil rozhodnutí správce daně ze dne 5. 9. 2012 (ve znění opravného usnesení ze dne 24. 3. 2014) tak, že se stížnosti žalobce vyhovuje a plátcí

pokračování

E.ON Distribuce, a. s. se ukládá ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí vrátit žalobci sražený odvod z elektřiny ze slunečního záření za období červen 2012.

[8] Žalobce napadl posledně uvedené rozhodnutí žalovaného u krajského soudu, který rozsudkem ze dne 14. 3. 2016, č. j. 15 Af 58/2014 - 40 (dále též „napadený rozsudek“), žalobě opět vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vycházel z názoru vyjádřeného Nejvyšším správním soudem ve shora uvedeném rozsudku č. j. 9 Afs 25/2013 - 32, že „*elektřina vyrobená v období od 30. 5. 2012 do 31. 12. 2012 ve výrobně s instalovaným výkonem do 30 kW je dle § 17 zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie, osvobozena od odvodu z elektřiny ze slunečního záření*“. Uvedl, že v daňovém odvolacím řízení je důsledně uplatňován princip apelační, proto k nápravě vad rozhodnutí i vad řízení v prvním stupni musí proběhnout v rámci odvolacího řízení. Tomu ovšem žalovaný dostal jen částečně, když ve vztahu k období červen 2012 o stížnosti sám věcně rozhodl, vyhověl jí a závázal plátce daně ve stanovené lhůtě k nápravě nezákonného stavu.

[9] Pochybení krajský soud shledal v tom, že žalovaný se nezabýval celým obsahem stížnosti žalobce a zaměřil se pouze na to, že stížnost byla podána ve vztahu k měsíci červnu 2012. Opomenul se zabývat celým stížním návrhem žalobce. Kromě toho stejný návrh žalobce uplatnil i ve svém odvolání, když se domáhal, aby veškeré vzniklé přeplatky z neoprávněně sražených odvodů mu byly vráceny a aby bylo uložena plátcí daně nadále mu odvody nesrážet a neodvádět. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela opomenul vypořádat podání žalobce ze dne 12. 12. 2014, v němž provedl změnu stížnosti, tak že v ní výslovně rozšířil období, za která mu byla nezákonně provedena srážka odvodu, na měsíce červen až prosinec 2012. Jelikož se žalovaný nevypořádal se všemi podání žalobce a nerozhodl o celém stížním návrhu, shledal krajský soud napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

[10] Dle krajského soudu je již z obsahu samotné stížnosti ze dne 4. 8. 2012 nepochybné, že se žalobce domáhal, aby mu bylo uznáno osvobození od odvodu z elektřiny ze slunečního záření za celé období od 1. 6. 2012 do 31. 12. 2012 podle § 17 zákona o podporovaných zdrojích energie. Žalobce proto svůj nárok po právu uplatnil. Krajský soud nesouhlasil s žalovaným, že žalobce měl uplatňovat stížnosti jednotlivě ve vztahu ke každému měsíci roku 2012. Je to sice výklad formálně správný, ovšem s ohledem na zásadu proporcionality neudržitelný. Krajský soud zdůraznil, že je ve věci naprosto nepochybné, že výroba žalobce měla být osvobozena od odvodu z elektřiny ze slunečního záření po celé období od června do prosince 2012. Existuje zde tudíž stav, kdy vůči žalobci byl porušen čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle kterého lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona. Striktně formalistický výklad, že se stížnost vztahuje jen k období června 2012, není nejšetrnějším způsobem, jak dosáhnout cíle správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Dle krajského soudu podaná stížnost poskytuje dostatečný procesní základ, aby žalovaný mohl uložit osobě zúčastněné na řízení jakožto plátci daně vrátit žalobci sražené odvody z elektřiny ze slunečního záření za celé období červen až prosinec 2012. Jedině tak bude dosaženo spravedlivého řešení ve věci, přičemž žalovaný nenabídl alternativní řešení, jak dosáhnout nápravy nežádoucího stavu spočívajícího ve stržení daně bez zákonné opory.

[11] Krajský soud dále odkázal dikci § 237 odst. 4, věty druhé daňového řádu, podle které správce daně o stížnosti rozhodne tak, že stížnosti vyhoví nebo částečně vyhoví a současně uloží plátcí daně zjednat nápravu ve stanovené lhůtě anebo stížnost zamítne. Pokud by totiž stížnosti bylo vyhověno již v roce 2012, bylo na místě plátcí daně uložit, aby vrátil již sražené odvody a aby se nadále zdržel srážení odvodů. V aktuální situaci je potom již na místě pouze přikázání plátcí daně, aby žalobci vrátil neoprávněně sražené odvody za období od června 2012 do prosince 2012.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření

[12] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou opírá o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

[13] Dle stěžovatele krajský soud věc nesprávně posoudil, když dostatečně nezohlednil, že výběr odvodu je primárně vystaven na vztahu plátce a poplatníka. Správce daně mezi ně vstupuje až poté, co se poplatník se svými výhradami ohledně správnosti sražené daně obrátí na plátce a ten mu podá vysvětlení. Jestliže plátce daně neodstraní pohybnosti poplatníka, může se poplatník obrátit na správce daně. Postup plátce prověřuje správce daně v rozsahu vymezeném již v žádosti podle § 237 odst. 1 daňového řádu. Předmět prověřování správcem daně musí být stejný jako předmět vysvětlení postupu ze strany plátce. Je v rozporu se smyslem a účelem uvedeného institutu, aby poplatník splnil podmínky pro podání stížnosti a dožadoval se revize postupu plátce daně za zdaňovací období, u kterého nepožádal plátce daně o vysvětlení, jestliže požádal o vysvětlení u daňové povinnosti za jiné období. Stěžovatel poukazuje na důvodovou zprávu k § 237 daňového řádu, dle které může poplatník podat stížnost správci daně, nesouhlasí-li s vysvětlením plátce daně.

[14] Stěžovatel nesouhlasí v rámci rozhodování o odvolání proti rozhodnutí správce daně o stížnosti na postup plátce daně s rozšířením své pravomoci i na jiná zdaňovací období (resp. odvodová období), než která byla předmětem stížnosti, o které rozhodoval správce daně. Jedná se o specifický prostředek proti konkrétnímu postupu plátce daně ve vztahu ke konkrétnímu sražení či vybrání daně. Koncepce zaujatá krajským soudem umožňuje využít institut stížnosti tak, že jím lze řešit nejen konkrétní pochybnosti o správnosti postupu plátce daně ve vztahu ke sražené dani, nýbrž jej využít i jako abstraktní prostředek ochrany proti případnému vzniku bezpráví, které by plátce daně mohl způsobit v budoucnu. Požadavek krajského soudu, aby stěžovatel, kromě přezkumu postupu plátce daně v období uvedeném v původní stížnosti, přijal i opatření s právními účinky i do dalších odvodových období, neodpovídá mezím odvolacího přezkumu ani mezím institutu stížnosti proti postupu plátce daně. Nelze jej podřadit pod pojem „zjednatí nápravy“. Nápravu lze zjednat u již existujícího závadného stavu a nemůže se jednat o preventivní příkaz orientovaný do budoucna.

[15] Požadavek krajského soudu dle stěžovatele dále odporuje možnostem odvolacího řízení, v němž byl k návrhu žalobce prověřován postup plátce daně za období červen 2012. Krajský soud ovšem po stěžovateli požaduje doplnit dokazování ve vztahu k dalším

pokračování

odvodovým obdobím. Od počátku bylo ve stížnosti jasně vymezeno jen období červen 2012, ve vztahu k němuž správce daně i stěžovatel rozhodovali. Institut stížnosti přitom slouží k prověření jednotlivé daňové povinnosti na návrh poplatníka.

[16] Stěžovatel upozorňuje na předchozí soudní řízení vedená v dané věci, kdy ve všech rozsudcích bylo konstatováno, že daňové řízení se týkalo odvodového období červen 2012. Za tímto účelem citoval část rozsudku krajského soudu č. j. 10 Af 39/2014 – 27. Jestliže dosud zjevně nebylo sporu, že ve věci jde o období červen 2012, považuje stěžovatel za překvapivé, že jeho nové rozhodnutí bylo zrušeno s tím, že měl předmět řízení rozšířit o další odvodová období. Stěžovatel respektoval dříve vyslovený závazný právní názor a krajský soud nyní napadené rozhodnutí zrušil z nových důvodů.

[17] Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že podání označené jako „Stížnost na postup plátce daně E.ON Distribuce, a. s. – změna podání“ bylo adresované Finančnímu úřadu pro Jihočeský kraj a odesláno z datové schránky jiné právnické osoby, nikoliv žalobce, za něhož bylo podáno. Není v něm ale zmíněna souvislost s odvolacím řízením a požaduje se v něm, aby správce daně vyhověl stížnosti žalobce. Stěžovatel se uvádí pouze jako adresát č. 2, kterému je podání zasláno toliko na vědomí. Stěžovatel jej nemohl považovat za doplnění odvolání, neboť by jej musel překvalifikovat v rozporu s § 70 odst. 2 daňového řádu. Tento návrh proto nemusel vypořádat v rámci odvolacího řízení. Navíc by stěžovatel musel požadavek žalobce na rozšíření předmětu řízení odmítnout jako nereálný.

[18] Jelikož od počátku bylo zřejmé, že stěžovatel rozhoduje o odvodovém období červen 2012, nemůže být dle stěžovatele napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Nelze souhlasit ani s tím, že stěžovatel nerozhodl o celém stížní návrhu, neboť by se muselo jednat o stížní návrh reálný v mezích daného institutu. Kromě toho vytýkaná pochybení dovozuje krajský soud především ze zásad správy daní, aniž by odkazoval na konkrétní zákonná ustanovení, která stěžovatel porušil.

[19] Stěžovatel dále vytýká krajskému soudu, že sice považoval jeho postup za formálně správný, ale uložil mu povinnost odstranit bezpráví, aniž by zohlednil, že to měl být žalobce, kdo musí dbát ochrany svých práv. Žalobce ve vztahu k období červen 2012 postupoval v souladu se zákonem a bylo mu známo, jakých prostředků může využít. V době doručení rozhodnutí správce daně o zamítnutí stížnosti ještě žalobce měl možnost napadat u plátce a správce daně i ostatní odvodová období, kdy navíc některá z těch, o nichž krajský soud uložil stěžovateli rozhodnout, ještě ani nenastala. Stěžovateli nelze uložit, aby inicioval preventivní prověřování dalších odvodových období u plátce daně, když řízení o stížnosti na postup plátce daně je zahajováno na návrh poplatníka.

[20] Stěžovatel se ohrazuje vůči výtce krajského soudu, že v řízení o žalobě nepředložil žádnou alternativu, jak by se dala nastala situace řešit. Není povinností správního orgánu hájit své rozhodnutí tak, že navrhne možný postup žalobce, jak dosáhnout kýženého výsledku. Kromě toho je vyjádření k žalobě právem účastníka řízení, nikoliv jeho povinností. Požadavek soudu proto překračuje předmět řízení i s. ř. s. Krajský soud, který označil postup žalobce za procesně nesprávný, tak požadoval po stěžovateli aktivity nad rámec úpravy soudního řízení a rozhodnutí odůvodnil snahou napravit nedostatek aktivity žalobce v daňovém řízení. Tím byl porušen princip rovného přístupu zakotvený v § 60 s. ř.

s. Navíc soud nereagoval na argumenty stěžovatele, dle kterých jsou požadavky žalobce nereálné.

[21] Závěrem stěžovatel poukazuje na alternativy postupu žalobce, kdy byl řešen podnět k přezkoumání vyúčtování odvodu za období červen 2012 až prosinec 2012 vyřešený sdělením ze dne 9. 9. 2015 a dále odvolání plátce daně, který v něm na základě dodatečných vyúčtování snížil odvodové povinnosti všech poplatníků provozujících fotovoltaickou elektrárnu s výkonem do 30 kW za uvedené období. I proto nelze souhlasit s rozšířením odvolacího řízení o jiná odvodová období, než která byla předmětem stížnosti žalobce.

[22] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil a Nejvyššímu správnímu soudu pouze sdělil, že dne 20. 2. 2017 byly všechny zbylé sporné částky nezákonně stržené odvodu z elektřiny ze slunečního záření za shora uvedená období vráceny plátcem odvodu na účet žalobce.

[23] Osoba zúčastněná na řízení se ke kasační stížnosti nikterak nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[25] Kasační stížnost **není** důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud úvodem podotýká (ve shodě s krajským soudem), že ke kasační stížnosti žalobce se již dříve zabýval otázkou, zda se na elektřinu vyrobenou v období od 30. 5. 2012 do 31. 12. 2012 ve výrobně elektřiny s instalovaným výkonem do 30 kW vztahuje osvobození dle § 17 zákona o podporovaných zdrojích energie, na niž odpověděl kladně (viz rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Afs 25/2013 – 32). Tyto závěry poté převzal krajský soud ve svém rozsudku ze dne 22. 8. 2014, č. j. 10 Af 39/2014 – 27, jímž rozhodl o v pořadí druhé žalobě žalobce. V nyní souzené věci je tedy nesporné, že za celé období červen až prosinec 2012 neměl být žalobci odvod z elektřiny ze slunečního záření plátcem daně sražen, a jestliže ke sražení odvodu došlo, jednalo se o nezákonný postup. Předmětem sporu je ovšem otázka, zda procesní rámec dané věci umožňuje stěžovateli vyhovět v odvolacím řízení stížnosti žalobce ve vztahu k celému uvedenému období, resp. uložit plátcí daně povinnost, aby částky nezákonně sražené vrátil žalobci jak za červen 2012, tak za následující odvodová období téhož roku.

[27] § 237 daňového řádu zní:

- (1) *Má-li poplatník pochyby o správnosti sražené nebo vybrané daně, může nejpozději do 60 dnů ode dne, kdy se o výši sražené nebo vybrané daně dozvěděl, požádat plátce daně o vysvětlení. V žádosti uvede důvody svých pochybností.*

pokračování

- (2) *Plátce daně je povinen podat poplatníkovi písemné vysvětlení do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, a v téže lhůtě případnou chybu opravit a současně podat následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování správci daně.*
- (3) *Nesouhlasí-li poplatník s postupem plátce daně, může podat stížnost na postup plátce daně správci daně, který je tomuto plátcovi daně místně příslušný, a to do 30 dnů ode dne, kdy poplatník obdržel od plátce daně vysvětlení. Nesplní-li plátce daně svoji povinnost podle odstavce 2, je poplatník oprávněn podat takovou stížnost správci daně do 60 dnů ode dne, kdy měl plátce daně podat poplatníkovi vysvětlení.*
- (4) *V řízení o stížnosti na postup plátce daně se použije obdobně § 111 odst. 5 a § 112. Správce daně o stížnosti rozhodne tak, že stížnosti vyhoví nebo částečně vyhoví a současně uloží plátcovi daně zjednat nápravu ve stanovené lhůtě anebo stížnost zamítne. Rozhodnutí o stížnosti se oznamuje poplatníkovi i plátcovi daně.*

[28] V obecné rovině lze jistě přisvědčit stěžovateli, že zákonná úprava obsažená v citovaném ustanovení daňového řádu předpokládá, že poplatník musí své výhrady ohledně správnosti sražené daně uplatnit nejdříve u plátce daně a požádat o vysvětlení. Teprve poté může podat stížnost na postup plátce příslušnému správci daně. Nejvyšší správní soud může přisvědčit stěžovateli i v tom, že institut stížnosti nelze využít jako abstraktní prostředek ochrany proti případnému bezpráví, které by mohlo nastat, nicméně má za to, že v daném případě tato obecná východiska krajský soud neporušil.

[29] Byť původní žádost o vysvětlení postupu plátce daně byla žalobcem skutečně podána ve vztahu k období červen 2012, stížnost žalobce se již týkala i dalších období, která jsou nyní předmětem sporu. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že krajský soud po něm požaduje rozšířit v odvolacím řízení předmět řízení nad rámec stížnosti, resp. návrhu, jímž bylo řízení zahájeno. V zásadě lze sice tvrdit, že předmět stížnosti by měl odpovídat obsahu žádosti o vysvětlení podané plátcovi daně i ve vztahu ke konkrétnímu zdaňovacímu či odvodovému období, nicméně tento závěr není absolutní a nelze aplikovat vždy bez dalšího, aniž by bylo přihlédnuto ke konkrétním okolnostem daného případu. Smyslem konstrukce ustanovení § 237 daňového řádu je nepochybně dát plátcovi daně nejdříve možnost, aby své případné pochybení sám napravil, aniž by musel vždy zasahovat příslušný správní orgán. Teprve pokud plátce daně pochybnosti o správnosti svého postupu nerozptýlí, případně v reakci na žádost poplatníka případné vady neodstraní, je na místě, aby se poplatník bránil podáním stížnosti příslušnému správci daně.

[30] V daném případě (byť v okamžiku podání stížnosti plátce ještě nesrazil odvod ve vztahu ke všem namítaným odvodovým obdobím) byl plátce daně jednoznačně seznámen s pochybnostmi žalobce ve vztahu ke všem obdobím červen až prosinec roku 2012, neboť mu žalobce jasně sdělil, že se na něj v tomto období vztahuje osvobození dle § 17 zákona o podporovaných zdrojích energie a požádal jej, aby odvod nadále nesrážel. Plátce daně měl však názor opačný a dal žalobci najevo, že odvod nadále (od června 2012) sráží v souladu se zákonem. Bylo by proto skutečně nepřiměřeným formalismem v rozporu s účelem zákona, pokud by žalobcova stížnost ve vztahu k obdobím červenec až prosinec 2012 byla odmítnuta s tím, že má každý měsíc počkat, až plátce daně odvod srazí, podat nejdříve (zcela bezúčelně a formálně) žádost o vysvětlení, které již od plátce daně dostal, a teprve poté podat za každý měsíc zvlášť samostatnou stížnost. Předmětem všech těchto stížností by totiž bylo vždy posouzení stejné otázky – zda se na žalobce od června 2012

vztahuje namítané osvobození od daně. Postup požadovaný stěžovatelem by tudíž byl i v rozporu se zásadou procesní ekonomie, neboť by bylo opakovaně zahajováno několik daňových řízení k vyřešení jednoho problému (byť pokaždé formálně ve vztahu k jinému odvodovému období, a striktně vzato tedy i ve vztahu k jiné daňové povinnosti).

[31] Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že daňové řízení je zahájeno až podáním stížnosti na postup správce daně, a touto žádostí je tudíž vymezen předmět daňového řízení. Žalobce svou stížnost jednoznačně vymezil od června 2012 i ve vztahu k dalším odvodovým obdobím téhož roku, když požadoval, aby správce daně plátcí zakázal nadále srážet odvod za elektřinu vyrobenou žalobcem a uložil mu povinnost vrátit částky, které již nezákonně srazil. Jak bylo již uvedeno – obecně nelze jistě využívat institut stížnosti na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu k uložení generální povinnosti plátce daně vyvarovat se případných nezákonností do budoucna, nicméně tam, kde plátce daně aplikuje nesprávně konkrétním způsobem právní úpravu tak, že nezákonně sráží poplatníkovi daň či odvod, což se nutně projeví i v dalším období, lze v souvislosti s přezkumem srážky již provedené uložit na základě § 237 daňového řádu plátcí daně povinnost, aby v nezákonném postupu nepokračoval. Jestliže tyto podmínky byly splněny, nelze tvrdit, že předmětem stížnosti bylo pouze období červen 2012. Povinnosti rozhodnout o celém období vymezeném ve stížnosti se nelze zbavit tím spíše, když v době rozhodování správního orgánu (zde stěžovatele o odvolání žalobce) již byly všechny nezákonné odvody sraženy. Nejvyšší správní soud ve shodě se stěžovatelem podotýká, že institut stížnosti lze využít jen k řešení konkrétních pochybností o postupu plátce daně, což ovšem v dané věci bylo splněno.

[32] Jestliže stěžovatel nerozhodl o celém návrhu žalobce, který se vztahoval na všechna období od června do prosince roku 2012, je zcela nemístná námitka, že krajský soud neuvedl konkrétní ustanovení, které stěžovatel porušil. Stěžovatel v této souvislosti tvrdil, že krajský soud mu uložil povinnost odstranit bezpráví vůči žalobci bez ohledu na to, že primárně měl ochrany svých práv dbát žalobce, který ještě v době zamítnutí stížnosti správcem daně mohl podat žádost o vysvětlení plátcí daně ve vztahu k ostatním odvodovým obdobím. Stěžovatel ovšem pominul fakt, že správce daně a následně i žalovaný stížnost, resp. odvolání proti rozhodnutí o stížnosti, zamítli jako celek, a žalobci, který se stížností bránil proti srážení odvodu od června 2012 i ve vztahu k dalším obdobím, proto nemohlo být zřejmé, že správní orgány následně nerozhodnou o celém návrhu, nýbrž jen o správnosti postupu plátce daně ve vztahu k červnu 2012. Že by se měl bránit za každé období zvlášť, vyšlo najevo až vydáním napadeného rozhodnutí (dne 12. 1. 2015), jímž stěžovatel uložil plátcí daně vrátit sražený odvod jen za období červen 2012. Jelikož v době vydání prvostupňového rozhodnutí správcem daně žalobce brojil proti závěru, že se na něj v období od června do prosince 2012 nevztahuje osvobození dle § 17 zákona o podporovaných zdrojích energie, lze těžko dovodit, že by odpovídající reakcí proti zamítnutí stížnosti bylo podání žádosti o vysvětlení plátcí daně a v návaznosti na to dalších stížností témuž správci daně, u něhož zjevně odpovídající ochranu nemohl dostat.

[33] Nejvyšší správní soud dále nesouhlasí se stěžovatelem, že pro něj byl názor krajského soudu překvapivý, neboť v předchozích rozsudcích téhož soudu i Nejvyššího správního soudu byl předmět řízení vymezen jako stížnost na postup plátce daně za období červen 2012. Z citace z rozsudku krajského soudu č. j. 10 Af 39/2014 – 27 (kde krajský

pokračování

soud opsal část odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 25/2013 – 32) obsažené v kasační stížnosti neplyne žádné závazné vymezení předmětu odvolacího řízení před stěžovatelem. Jestliže Nejvyšší správní soud (a v návaznosti na to i krajský soud) uvedl, že odvodovým obdobím je v posuzované věci měsíc červen 2012, pak tím nevyčerpal předmět řízení, neboť v souvislosti s tímto konstatováním zkoumal k námitkám žalovaného (nynějšího stěžovatele), zda se stěžovatel (nyní žalobce) domáhá retroaktivní aplikace ustanovení § 17 zákona o podporovaných zdrojích energie, či nikoliv, kdy uvedené ustanovení bylo v právním řádu účinné a aplikovatelné od 30. 5. 2012. Pokud v této souvislosti výslovně odkázal pouze na první období, které bylo mezi žalobcem a žalovaným sporné (tedy červen 2012), je zcela nemístné z toho nyní vyvozovat překvapivost napadeného rozsudku. Obzvláště když se Nejvyšší správní soud výslovně zabýval otázkou, zda se osvobození vztahuje na elektřinu vyrobenou od 30. 5. 2012 do 31. 12. 2012, čili ve vztahu k celému spornému období, za něž se žalobce domáhal revize postupu plátce daně.

[34] Pokud krajský soud poukázal na skutečnost, že stěžovatel v soudním řízení neuvedl, jak jinak by měla být nezákonnost ve vztahu k žalobci napravena, než rozhodnutím o stížnosti za všechna namítaná období, nejedná se o nosný důvod rozhodnutí, nýbrž o podpůrný argument upozorňující na to, že stěžovatel svým rozhodnutím aproboval nezákonný stav (sražení odvodu bez zákonné opory). Jinými slovy stěžovatel sofistikovaným způsobem zdůvodnil zjevnou nespravedlnost, přestože žalobci přisvědčil Nejvyšší správní soud (sp. zn. 9 Afs 25/2013) ve vztahu ke všem obdobím od června do prosince roku 2012. Námitka spočívající v porušení § 60 s. ř. s. proto není důvodná.

[35] Stejně tak nebyla nosným důvodem napadeného rozsudku ani výtku, že stěžovatel nezohlednil podání žalobce ze dne 12. 12. 2014. Krajský soud dovodil, že již původní stížnost žalobce zahrnovala všechna odvodová období od června do prosince 2012. Na posouzení věci proto nemá vliv, zda se stěžovatel vypořádal s podáním, jehož cílem bylo doplnění stížnosti tak, že žalobce výslovně vyčíslil nezákonné srážky za celé období červen až prosinec 2012, a nedožadoval se již uložení povinnosti v provádění srážek nepokračovat, nýbrž navrácení sražených částek. Nadto Nejvyšší správní soud konstatuje, že navzdory argumentům shrnutým v bodě [17] tohoto rozsudku krajský soud stěžovateli správně vytknul, že v napadeném rozhodnutí zmíněné podání žalobce zcela pominul. Pokud bylo stěžovateli v odvolacím řízení, kdy prvostupňový správce daně již o stížnosti zjevně nemůže rozhodovat a podání žalobce jakkoliv zohlednit, doručeno podání žalobce týkající se upřesnění předmětu řízení, měl se s jeho obsahem vypořádat, neboť z povahy věci nemohlo být zohledněno v žádném jiném řízení, než v řízení odvolacím před stěžovatelem. Za těchto okolností není rozhodné, komu bylo podání výslovně adresováno a jak bylo nazváno. Ani skutečnost, že podání nebylo učiněno z datové schránky žalobce, nemohla stěžovatele zbavit povinnosti se s ním v napadeném rozhodnutí vypořádat. Měl-li stěžovatel pochybnosti, zda žalobce skutečně takové podání učinil (neboť bylo odesláno z datové schránky právnické osoby, v níž je žalobce jednatelem), měl provést kroky potřebné k jejich odstranění. Postup stěžovatele, kterým ponechal podání žalobce zcela bez povšimnutí, byl vadný. Dle názoru Nejvyššího správního soudu se podle obsahu nemohlo jednat o nic jiného než o doplnění odvolání, se kterým se stěžovatel nevypořádal.

[36] Nejvyšší správní soud závěrem konstatuje, že se nezabýval argumentací stěžovatele vztahující se k předestřeným alternativám postupu žalobce (viz bod [21] tohoto rozsudku), neboť se jedná o skutečnosti, které nesouvisí s předmětem daného řízení a které nastaly po vydání napadeného rozhodnutí (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud s ohledem na vše shora uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalobci pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 12. dubna 2017

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu