

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **ACT FAST s.r.o.,** Karlovarská 70, 323 00 Plzeň - Severní Předměstí, zastoupený Mgr. Markem Dejmkem, advokátem se sídlem Denisovo nábř. 6, 301 00 Plzeň, proti žalovanému: **Finanční úřad v Českých Budějovicích,** F. A. Gerstnera 5/1, 370 01 České Budějovice, **za účasti:** E.ON Distribuce, a.s., se sídlem F. A. Gerstnera 2151/6, 370 49 České Budějovice, zastoupený JUDr. Vojtěchem Augustinem, advokátem se sídlem Senovážné nám. 2, 370 21 České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 3. 2012, č. j. 10 Af 221/2011 – 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) výše uvedeným usnesením dle § 46 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) odmítl žalobu žalobce proti platebním výměrům na odvod z elektřiny ze slunečního záření, když dospěl k závěru, že v projednávané věci nebyly splněny podmínky řízení spočívající v neexistenci předmětu řízení – žalobou napadených platebních výměrů.

Proti usnesení podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost. V této ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. namítá, že postupem soudu došlo k nezákonnému odmítnutí návrhu a nesprávnému právnímu posouzení dané problematiky. Stěžovatel má za to, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení daňového řádu, když tento

předpokládá vydání platebního výměru, který však za podmínek, že se neodchyluje vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nemusí daňovému subjektu správce daně výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem.

Je zřejmé, že platební výměry, které krajský soud označuje v napadeném usnesení za nevydané, správcem daně vydány byly a dle zákonné úpravy § 140 odst. 1 daňového řádu vydány být musely, a byly založeny ve spise žalovaného správce daně.

Stěžovatel se žalobou domáhal narovnání stavu, kdy mu v předchozím řízení byla upřena jeho zákonná práva, zejména nesprávnou aplikací zákona ze strany žalovaného. Toto pochybení spatřuje stěžovatel v tom, že daňovým subjektem je dle § 20 odst. 1 daňového řádu vedle plátce též poplatník, přitom dle § 6 odst. 1 daňového řádu má poplatník stejná procesní práva a povinnosti jako plátce. Tuto zákonnou úpravu procesního postavení poplatníka žalovaný přehlížel.

Krajský soud dle stěžovatele pochybil, pokud žalobu z důvodu neexistence platebních výměrů odmítl. Stěžovatel v dalším odkazuje na svou žalobu. Navrhuje napadené usnesení zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 8. 6. 2012. Odkazuje na své vyjádření k žalobě a uvádí, že stěžovatel neměl a ani nemá žádnou zákonnou povinnost učinit vůči žalovanému tvrzení o dani týkající se odvodu z vyrobené elektrické energie, a ani k poskytnutí tohoto tvrzení nemůže být správcem daně vyzván, neboť daňovou povinnost za něho vypořádává plátce. Daňový řád ani zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie takovýto postup neupravují. Žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Osoba zúčastněná na řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

Z přiloženého spisového materiálu vyplynulo, že dne 30. 11. 2011 podal stěžovatel žalobu, ve které uvedl, že je výrobcem elektřiny ze slunečního záření, přičemž má uzavřenou smlouvu s osobou zúčastněnou na řízení (plátcem), na základě které této dodává energii. Dále konstatoval, že dle novely zákona č. 180/2005 Sb., je povinen coby poplatník odvádět z dodané (prodané) elektrické energie odvod ve výši 26 % z výkupní ceny elektřiny bez DPH, za kterou ji plátci prodal. Odvod dle zákona je vyúčtován plátcem, plátcem je sražen z nároku poplatníka a plátcem sražený odvod je přímo odveden správci daně.

Dále v žalobě uvedl, že plátce podal u žalovaného vyúčtování odvodu z elektřiny ze slunečního záření, kterou stěžovatel vyrobil a jemu prodal v měsících leden až červenec 2011. Plátce stěžovateli strhl tržby ve výši 26 % a tyto odvedl na základě platebních výměrů vydaných žalovaným. Tyto platební výměry nebyly stěžovateli doručeny, a proto je v podané žalobě nemůže označit číslem jednacím. Stěžovateli není znám ani jejich obsah. Stěžovatel v žalobě trval na tom, že byla porušena jeho procesní práva, neboť bylo povinností správce daně považovat za účastníky daňového řízení i stěžovatele coby poplatníka daně a stěžovateli měl taktéž správce daně doručovat platební výměry.

Krajský soud žalobu stěžovatele dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítl, neboť dospěl k závěru, že nebyly splněny podmínky řízení - chyběl předmět řízení. V odůvodnění usnesení uvedl, že stěžovatel požadoval zrušit nespecifikované platební výměry na srážkovou daň, jejímž plátcem je společnost E.ON Distribuce a.s. České Budějovice. Ze spisu je patrné, že žádné takové platební výměry vydány nebyly, neboť k tomu s ohledem na právní úpravu srážkové daně nebyl dán důvod. Z právní úpravy srážkové daně je zřejmé, že povinnost srazit daň svědčí plátci daně a ten má povinnost daň vyúčtovat. Naopak z této neplyne povinnost pro správce daně vydat platební výměr a doručovat jej poplatníkovi daně. Obranu poplatníka zakládá § 237 daňového řádu upravující stížnost poplatníka na plátce daně. Této obrany stěžovatel taktéž využil a jeho stížnost byla správcem daně projednána. Současně krajský soud konstatoval, že rozhodnutí o stížnosti však není předmětem žaloby a ani nemůže, neboť bylo vydáno v době po podání žaloby.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v rozsahu 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.).

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá pochybení krajského soudu, který nereflektoval § 140 odst. 1 daňového řádu, když dospěl k závěru, že žalobou napadené platební výměry nebyly vydány a není tak naplněna jedna z podmínek řízení.

Stěžovatelova námitka není důvodná.

Podle § 139 odst. 1 daňového řádu daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování a nebo z moci úřední. Podle výsledků vyměřovacího řízení správce daně vyměří daň, kterou předepíše do evidence daní. Vyměřením daně se rozumí i stanovení daně plátci k přímé úhradě.

Dle § 140 odst. 1 daňového řádu, neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.

Dle § 7a zákona č. 180/2005 Sb., ve znění platném do 31. 12. 2012, předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) 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. Poplatníkem odvodu je výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření. Plátcem odvodu je provozovatel přenosové soustavy nebo provozovatel regionální distribuční soustavy. Dle § 7g citovaného zákona 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. Dle § 7h správu odvodu vykonávají územní finanční orgány. Při této se postupuje podle daňového řádu.

Dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nestanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže soud o téže věci již rozhodl nebo o téže věci již řízení u soudu probíhá nebo nejsou-li splněny jiné podmínky řízení a tento nedostatek je neodstranitelný nebo přes výzvu soudu nebyl odstraněn, a nelze proto v řízení pokračovat.

V projednávané věci je předmětem sporu postup správce daně při správě odvodu za elektřinu ze slunečního záření, při kterém se postupuje dle speciální úpravy § 233 a násl. daňového řádu, přičemž odvod je vybírán srážkou, tedy způsobem, při kterém daň neodvádí daňový poplatník, ale plátce daně (daňová povinnost je sražena poplatníkovi již při výplatě peněz srážkou plátce daně).

Úprava srážkové daně je úpravou speciální, mající přednost před postupem při vyměření daně dle § 139 a násl. daňového řádu.

Daňové řízení, jehož předmětem je odvod za elektřinu ze slunečního záření, je vedeno pouze s plátcem daně, resp. v řízení vystupují jako účastníci řízení pouze správce daně a plátce odvodu, nikoli poplatník odvodu. Daňové řízení u plátce srážkové daně je zahájeno na základě podaného vyúčtování, čímž plátce daně plní své břemeno tvrzení a nebude-li příp. vyúčtování podáno, na základě úkonu správce daně (povinnost podat vyúčtování plátci daně správce daně připomene výzvou podle § 145 daňového řádu). Dle § 234 odst. 1 daňového řádu, plátce daně je povinen podat hlášení a vyúčtování o svém postupu při vybírání nebo srážení daně vybírané srážkou, pokud tak stanoví zákon. Zákon č. 180/2005 Sb., tak stanovil v § 7g, dle kterého je plátce odvodu povinen podat vyúčtování odvodu do 25 dnů po skončení odvodového období. Správce daně podrobí tvrzení plátce daně ve vyúčtování revizi, jejímž výsledkem je podle § 235 daňového řádu buďto akceptace tvrzené částky, nebo její změna.

Dle § 235 odst. 1 daňového řádu, zjistí-li správce daně, že se částka, která byla plátcem daně vyúčtována, neodchyluje od částky, která měla být plátcem daně sražena a odvedena, stanoví daň vybíranou srážkou plátci daně potvrzením vyúčtování s náležitostmi podle § 102 odst. 1 písm. g), pokud k jejímu stanovení nedošlo již z moci úřední platebním výměrem k přímé úhradě před podáním vyúčtování; tento způsob stanovení daně vybírané srážkou správce daně zaznamená pouze ve spise a nelze se proti němu odvolat. Dojde-li ke zjištění zřejmých a nepochybných rozdílů, jejichž odstraněním se nemění výše odvedené daně vybírané srážkou, správce daně o tom vyrozumí plátce daně ověřenou kopií potvrzeného vyúčtování s vyznačením oprav.

Dospěje-li správce daně ke zjištění, že částky tvrzené ve vyúčtování neodpovídají daňové povinnosti dané zákonem, vydá platební výměr. Dle § 235 odst. 2 daňového řádu, zjistí-li správce daně, že se částka, která byla plátcem daně vyúčtována, odchyluje od částky, která měla být plátcem daně sražena a odvedena, stanoví daň vybíranou srážkou plátci daně k přímé úhradě s vyznačením rozdílu mezi těmito částkami a tento rozdíl předepíše do evidence daní.

Dle § 233 odst. 3 daňového řádu zjistí-li správce daně, že plátce daně nesplnil svoji povinnost a v důsledku toho není daň vybíraná srážkou uhrazena, stanoví ji plátci daně k přímé úhradě.

Ze shora uvedených ustanovení vyplývá, že správce daně není u srážkové daně povinen vždy vydat platební výměr. Neodchyluje-li se plátcem vyúčtovaná částka od částky, která má být plátcem daně sražena a odvedena, správce daně nevydává platební výměr, ale pouze potvrdí plátcem podané vyúčtování. Platební výměr je správce daně povinen vydat pouze v případech, kdy je vyúčtovaná částka odvodu vypočtena nesprávně. Plátci daně je pak platební výměr doručován a jedině tomuto daňový řád zakládá právo brojit proti němu odvoláním. Poplatník daně obdobná oprávnění nemá. Nesouhlasí-li však poplatník s výší sražené daně, může využít jiného opravného prostředku, kterým je stížnost upravená v § 237 a násl. daňového řádu.

Dle § 237 odst. 1 daňového řádu, 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. 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 (odst. 2). Nesouhlasí-li poplatník s postupem plátce daně, může podat stížnost na postup plátce daně správci daně, který je tomuto plátci 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 (odst. 3). 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 plátci daně zjednat nápravu ve stanovené lhůtě anebo stížnost zamítne. Rozhodnutí o stížnosti se oznamuje poplatníkovi i plátci daně (odst. 4).

Jak již bylo výše uvedeno, úprava srážkové daně je úpravou speciální. Při existenci speciální úpravy § 235 odst. 1 daňového řádu se neuplatní stěžovatelem namítaný postup dle § 140 daňového řádu. Stěžovatel se mýlí, pokud se domnívá, že správce daně byl povinen v projednávané věci vydat platební výměry a založit je do spisu. Existenci žalobou napadených platebních výměrů žalovaný ve vyjádření nepotvrdil. Byla-li částka vypočtená plátcem odvodu správná, správce daně povinnost vydat platební výměry nestíhala.

Taktéž nelze se stěžovatelem souhlasit, pokud namítá, že byla postupem žalovaného porušena jeho procesní práva. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na § 6 a § 20 odst. 1 daňového řádu.

Dle § 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.

Dle § 6 odst. 1 daňového řádu mají osoby zúčastněné na správě daní rovná procesní práva a povinnosti.

Výše uvedené ustanovení deklaruje rovnost procesních práv všech osob zúčastněných na řízení, tedy i rovnost plátců a poplatníků, jež řadíme mezi osoby zúčastněné na řízení. Nelze jej však vykládat tak, jak to činí stěžovatel. Pravidlo rovnosti neznamená, že by v jednom konkrétním řízení měli poplatník a plátce naprosto shodná procesní práva. Vždy je třeba přihlížet k tomu, s kým je daňové řízení vedeno, zda s plátcem daně či poplatníkem daně. Jak již bylo výše uvedeno, předmětné daňové řízení, jehož předmětem byl odvod za elektřinu ze slunečního záření, je dle příslušné procesní úpravy vedeno pouze s plátcem daně, který pod svou majetkovou odpovědností odvádí daň sraženou poplatníkům. V řízení o odvodu tedy vystupují jako účastníci řízení pouze správce daně a plátce odvodu. Pouze plátci daně je oprávněn správce daně formou rozhodnutí stanovovat práva a určovat povinnosti. Jediným příjemcem rozhodnutí je plátce daně. Tomu jsou rozhodnutí doručována. Poplatník odvodu účastníkem řízení není. Platebním výměrem na odvod mu žádná práva ani povinnosti stanovovány nejsou. Poplatníkovi tedy nesvědčí ani právo brojit proti rozhodnutím opravnými prostředky. Nesvědčilo-li stěžovateli právo brojit proti rozhodnutím v řízení u srážkové daně, prostřednictvím kterých jsou ukládána práva a povinnosti pouze pláci, nemohl ani z důvodu absence aktivní legitimace podat proti těmto žalobu.

S ohledem na shora uvedené zdejší soud konstatuje, že postup žalovaného při správě odvodu byl v souladu s daňovým řádem. Žalovaný práva stěžovatele nekrátil, pokud s ním nejednal jako s účastníkem řízení.

Nad rámec potřebného odůvodnění považuje zdejší soud za potřebné zdůraznit, že k ochraně poplatníka vůči plátci zakotvuje daňový řád speciální opravný prostředek, a tím je stížnost dle § 237 citovaného předpisu. Jak je patrné ze spisového materiálu, stěžovatel v projednávané věci stížnost na postup plátce uplatnil. Proti jejímu vyřízení pak může stěžovatel brojit opravnými prostředky a případně též následně žalobou.

Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené uzavírá, že krajský soud nepochybil, pokud žalobu odmítl, když pro odmítnutí žaloby byly splněny zákonné podmínky.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. září 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu