



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšera a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **EnerSun s. r. o.**, se sídlem Severní 661, Planá, zastoupeného Mgr. Renatou Václavíkovou Tunklovou, advokátkou se sídlem Františkánská 7, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2013, čj. 26728/13/5000-14203-706599, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 1. 2015, čj. 30 Af 5/2014 – 44,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1) Žalobce provozuje fotovoltaickou elektrárnu. Vyrobenou elektřinu dodává do distribuční sítě společnosti ČEZ Distribuce, a. s. (dále jen „plátce daně“). Předmětem sporu se staly platby za elektřinu dodanou do distribuční sítě v období září až listopad 2012. Plátce daně totiž nevyplatil žalobci celou fakturovanou částku za dodanou elektřinu, ale srazil z ní částku ve výši odvodu z elektřiny ze slunečního záření (dále jen „solární odvod“) podle § 7a zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), dále jen „zákon o podpoře“.

2) Žalobce požádal plátce daně o vysvětlení podle § 237 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Plátce daně uvedl, že byl povinen solární odvod srazit a odvést podle § 7g odst. 1 zákona o podpoře.

3) Rozhodnutími ze dne 27. 3. 2013, čj. 105236/13/4000-17104-050259, ze dne 27. 3. 2013, čj. 105252/13/4000-17104-050259, a ze dne 27. 3. 2013, čj. 105266/13/4000-17104-050259 (dále též „rozhodnutí správce daně“), Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) zamítl žalobcovy stížnosti na postup plátce daně podle § 237 odst. 4 daňového řádu.

4) Rozhodnutím o odvolání ze dne 4. 11. 2013, čj. 26728/13/5000-14203-706599, žalovaný zamítl žalobcova odvolání proti shora uvedeným rozhodnutím správce daně a tato rozhodnutí potvrdil.

II.

5) Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který ji postoupil Krajskému soudu v Plzni jako soudu místně příslušnému. Krajský soud žalobu zamítl. Žalobce namítal, že mu správní orgány znemožnily prokázat, že solární odvod zasahuje do jeho majetkové podstaty takovým způsobem, že nebude dodržena zákonem garantovaná doba návratnosti investice do výstavby fotovoltaické elektrárny. S poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, č. 220/2012 Sb., se krajský soud nejprve zabýval tím, v jakém druhu řízení lze výrobce elektřiny ochránit před možným rdousícím efektem solárního odvodu. Podotkl, že rozdílné názory na toto otázku sjednotil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013 – 57, č. 3000/2014 Sb. NSS. Podle tohoto usnesení nelze konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu, ani v navazujícím soudním řízení. Rozšířený senát dále uvedl, že pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech lze za stávající právní úpravy realizovat výhradně prostřednictvím institutu prominutí daně podle § 259 a násl. daňového řádu.

6) Žalobce inicioval řízení o stížnosti na postup plátce daně. V tomto řízení nelze podle shora uvedeného právního názoru rozšířeného senátu zohledňovat konkrétní dopady solárního odvodu na jednotlivé výrobce elektrické energie. Za těchto okolností chyběl krajskému soudu právní základ pro vypořádání se s žalobními námitkami. Nebyl proto ani dán důvod k provádění žalobcem předkládaných důkazů o dopadech solárního odvodu na jeho podnikání.

III.

7) Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda byl stěžovatel zkrácen na svých právech tím, že správní orgány neprovedly dokazování ohledně likvidačních účinků dopadu solárního odvodu na stěžovatele. Podotkl, že správní orgány měly posoudit jeho podání učiněná v průběhu správního řízení podle jejich obsahu, a nikoli podle označení. Stěžovatel sice označil své první podání vůči správci daně jako stížnost na postup plátce daně s odkazem na příslušné zákonné ustanovení, avšak podstatou tohoto podání bylo, že solární odvod na něj má výrazně negativní dopad a že by jím neměl být zatěžován. Pokud správní orgány neshledaly žádné pochybení na straně plátce daně a pokud jim bylo známo, že plátce daně objektivně nemohl rozhodovat o stěžovatelových námitkách, měly posoudit stěžovatelovo podání jako žádost o prominutí daně. V opačném případě se jednalo o přepjatý formalismus.

IV.

8) Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil s právním názorem krajského soudu. Označil kasační stížnost za nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť stěžovatel mohl uplatnit námitku nesprávného posouzení podání ze strany správce daně již v řízení před krajským soudem.

9) Žalovaný dále zdůraznil, že předmětná stěžovatelova podání byla výslovně označena jako „*Stížnost na postup plátce daně při provedení solárního odvodu*“ a odkazovala na § 237 odst. 3 daňového řádu. Z textu podání nijak nevyplývalo, že by se mohlo jednat o žádost o prominutí daně podle § 259 odst. 1 daňového řádu. Uvedené ustanovení nadto předpokládá, že pouze daňový řád nebo zvláštní zákon mohou založit nárok na prominutí daně či jejího příslušenství, jakož i pravomoc orgánů veřejné moci k takovému úkonu. Zákon o podpoře neobsahuje takovou úpravu. Pokud by tedy správce daně posoudil stěžovatelova podání jako žádosti o prominutí daně, musel by zastavit řízení o těchto žádostech podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť by šlo o zjevně právně nepřipustná podání z důvodu chybějící právní úpravy pro jejich vyřízení. Ani v tomto případě by se tedy nemohl věcně zabývat dopadem solárního odvodu na stěžovatele. Žalovaný uzavřel, že správní orgány při posouzení věci postupovaly v souladu se zákonem, a navrhl kasační stížnost zamítnout.

V.

10) 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

11) Stěžovatel uplatnil v podstatě jedinou kasační námitku, podle které měly správní orgány posoudit souhrn jeho podání učiněných v daňovém řízení jako žádost o prominutí daně podle § 259 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností takto formulované kasační stížnosti, neboť se opírala výhradně o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak mohl učinit (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud vzal v potaz, že stěžovatelova argumentace byla přímou reakcí na nosné rozhodovací důvody krajského soudu. Pokud by za těchto okolností odmítl kasační stížnost pro nepřipustnost, odepřel by stěžovateli právo na meritorní přezkum zákonnosti stěžejní argumentace krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto vyhodnotil kasační stížnost jako přípustnou.

12) Kasační stížnost není důvodná.

13) Podle § 70 odst. 2 daňového řádu se podání posuzuje podle svého skutečného obsahu a ne podle toho, jak je označeno. Uvedené ustanovení je explicitním projevem zásady materiální pravdy v daňovém řízení (srov. § 8 odst. 3 daňového řádu) a s ní spojené zásady neformálnosti řízení. Jeho účelem je, aby podatel neutrpěl újmu pouze v důsledku toho, že nesprávně označil podání, které jinak obsahuje všechny podstatné obsahové náležitosti (srov. komentář k § 70 in Baxa J. a kol. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, s. 374 - 375). Uvedené ustanovení však lze aplikovat výhradně v případě, je-li projev vůle daňového subjektu v učiněném podání jednoznačný, neboť správce daně nesmí svou úvahou o obsahu podání nahrazovat vůli podatele. Pokud není zřejmé, jaký úkon zamýšlel učinit, nelze takové podání věcně projednat s poukazem na § 70 odst. 2 daňového řádu, ale je třeba podatele vyzvat k odstranění vady podání postupem podle § 74 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, čj. 9 Afs 24/2013 – 31).

14) Posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu rovněž neumožňuje, aby správce daně určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání „domýšlel“ nebo činil závěry z jeho obsahu nevyplývající (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, čj. 7 Afs 71/2005 - 74, č. 819/2006 Sb. NSS). Stejně tak nelze postupem podle § 70 odst. 2 daňového řádu napravovat omyl podatele, který navenek učinil jiný procesní úkon, než jaký ve skutečnosti zamýšlel.

15) Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel od počátku postupoval v daňovém řízení způsobem, který daňový řád v § 237 stanoví pro řádné uplatnění stížnosti na postup plátce daně. Přípisy ze dne 16. 11. 2012 a 1. 1. 2013 nejprve požádal plátce daně postupem podle § 237 odst. 1 daňového řádu o vysvětlení, proč mu nebyla uhrazena celá fakturovaná částka za dodanou elektřinu během září až listopadu 2012, a deklaroval, že nesouhlasí s postupem podle § 7a a násl. zákona o podpoře. Poté, co mu plátce daně poskytl vysvětlení, stěžovatel učinil vůči správci daně ve dnech 22. 12. 2012, 1. 3. 2013 a 10. 3. 2013 podání nazvaná jako „*Stížnost na postup plátce daně při provedení solárního odvodu*“. V těchto stížnostech brojil proti postupu plátce daně, který mu uhradil faktury za dodanou elektřinu jen částečně, a uvedl, že nemůže akceptovat solární odvod podle zákona o podpoře, neboť má na jeho podnikání protiústavní dopad. Na závěr výslovně poukázal na § 237 odst. 3 daňového řádu a navrhl, aby správce daně stížnostem vyhověl a přikázal doplatit plátcí daně dosud neuhrazenou fakturovanou částku.

16) Z takto formulovaných podání bylo zcela nepochybné, že se jednalo o stížnosti na postup plátce daně podle § 237 daňového řádu. Této úvaze odpovídalo jak jejich označení, tak obsahové náležitosti i závěrečný návrh. Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, pokud o nich rozhodl jako o stížnostech na postup plátce daně. Ani text následného odvolání nijak nenaznačuje, že by stěžovatel usiloval o prominutí daně.

17) S poukazem na shora uvedené důvody zamítl Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

18) Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

19) Žalovanému nelze přiznat náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále „advokátní tarif“) s poukazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. pl. ÚS 39/13. Ústavní soud se v tomto nálezu zabýval otázkou, zda lze procesně úspěšnému žalovanému, který nebyl zastoupen advokátem, přiznat paušální náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu proti žalobci zastoupenému advokátem. Ústavní soud řešil tuto otázku v kontextu bagatelních sporů o peněžité plnění, u nichž náhrada nákladů řízení ztelně převyšuje žalovanou částku. Na základě *analogie iuris* dospěl pro tyto případy k závěru, že pokud byl neúspěšný žalobce zastoupen advokátem, je třeba posoudit, zda je na místě přiznat paušální náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu i úspěšnému žalovanému nezastoupenému advokátem, a to v zájmu zachování rovnosti stran.

20) V bodě 46. shora uvedeného nálezu Ústavní soud vyslovil, že *„je tedy na soudech, aby v konkrétním případě, v němž bude stát proti úspěšné straně bez právního zastoupení neúspěšná právně zastoupená strana, zvážily, zda je namístě, aby využily prostoru, který se pro ústavně konformní výklad ustanovení § 137 odst. 1 občanského soudního řádu nabízí zejména díky demonstrativní povaze výčtu nákladů řízení. Při takovém zvažování je třeba, aby posoudily, zda by v daném případě bylo zjevně nespravedlivé paušální náhradu nezastoupenému účastníku řízení nepřiznat a zda z odlišného zacházení, které předpokládá text advokátního tarifu, vyplývá v daném případě nerovnost rozporná s článkem 37 odst. 3 Listiny; zejména zda toto odlišné zacházení neznevýhodňuje v kontextu celého sporu právně nezastoupeného účastníka řízení, například proto, že částka paušální náhrady výdajů není bagatelní ve srovnání s částkou, o níž se spor vede, či proto, že jde ze strany právně zastoupeného účastníka o zjevně šikanózní postup. Pokud by tyto podmínky*

byly naplněny, je namístě, aby za náklady řízení označily civilní soudy kromě nákladů vyjmenovaných v demonstrativním výčtu ustanovení § 137 odst. 1 občanského soudního řádu také paušální náhradu výdajů, jež náleží advokátům podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“

21) Nejvyšší správní soud posoudil v souladu se shora citovaným právním názorem Ústavního soudu, zda by bylo zjevně nespravedlivé nepřiznat žalovanému náhradu hotových výdajů, a dospěl k závěru, že tomu tak není. Postavení žalovaného správního orgánu jako účastníka v soudním řízení správním nelze bez dalšího přirovnávat k postavení žalovaného v bagatelním sporu v rámci občanského soudního řízení. Žalovaný je povolán k tomu, aby v řízení před soudem hájil správnost a zákonnost rozhodnutí, které vydal jako orgán moci veřejné na základě zákonného zmocnění. Takový úkol patří do jeho běžné úřední činnosti, k jejíž realizaci je personálně i finančně vybaven ze státního rozpočtu. Žalovaný netvrdil ani neprokázal, že důvodně vynaložil v souvislosti s vypracováním vyjádření ke kasační stížnosti zvláštní náklady či zvláštní hotové výdaje, které by přesahovaly jeho běžnou úřední činnost, a na jejichž náhradu by měl právo podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud mu proto nepřiznal požadovanou náhradu hotových výdajů.

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

V Brně 31. července 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu