

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: **F. Š.**, zastoupeného JUDr. Václavem Bubeníkem, advokátem se sídlem Cihlářova 4, 571 01 Moravská Třebová, proti žalovanému: **Finanční úřad ve Svitavách**, T. G. Masaryka 2057/15, 568 02 Svitavy, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2010, č. j. 79240/10/263931108714, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích ze dne 14. 4. 2011, č. j. 52 Af 4/2010 – 50,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Shora označeným usnesením Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) odmítl žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2010, č. j. 79240/10/263931108714, kterým žalovaný ve smyslu § 34b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků rozhodl, že zásah do majetku prováděný žalobcem ve zdaňovacím období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 a následujícím období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 spočívající ve stavebních úpravách stávajícího septiku u bytových domů na adrese M. č. p. 7 a č. p. 8 v okrese B. je technickým zhodnocením jímky dle § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zařízení čističky odpadních vod je hmotným majetkem dle § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Krajský soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí není rozhodnutím dle § 65 odst. 1 zákona č.

150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a proto žalobu jako nepřípustnou /§ 70 písm. a), § 68 písm. e) ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s./ odmítl.

Usnesení o odmítnutí žaloby napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností. V této vyslovuje nesouhlas s názorem krajského soudu o tom, že žalobou napadené rozhodnutí o závazném posouzení nezasáhlo do právní sféry stěžovatele. Stěžovatel uvádí, že jím vynaložené náklady ve výši 401 736 Kč na provedení nezbytné opravy havarijního stavu a nefunkčního septiku neuplatnil do daňově uznatelných nákladů. Žalovaný rozhodl o technickém zhodnocení jímky, ačkoliv nedílnou součástí předmětných domů nikdy žádná jímka nebyla, tudíž ji nebylo možné zhodnotit. Žalovaný tedy rozhodl o něčem jiném, než stěžovatel požadoval. V rozporu s těmito skutečnostmi usoudil krajský soud, že nedošlo k zásahu do právní sféry stěžovatele.

Ze spisu je zřejmé, že napadené rozhodnutí je v rozporu se zákonem a došlo jím k zásahu do právní sféry stěžovatele, a to tím, že doposud neuplatnil náklady vynaložené na nezbytnou opravu septiku jako daňový náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, což je možné napravit.

K zásahu do právní sféry stěžovatele došlo dále tím, že stěžovatel je do doby provedení daňové kontroly v právní nejistotě, zda bude nezákonné rozhodnutí o závazném posouzení hodnoceno jako zákonné, zda lze podle něho rozhodnout o daňové povinnosti či nikoli, a to s daňovým dopadem, jež může být pro stěžovatele likvidačním. K zásahu do právní sféry stěžovatele došlo taktéž zaplacením správního poplatku, přičemž výsledek rozhodnutí je pro stěžovatele nepoužitelným. Stěžovatel doposud nemůže provádět odpisy, neboť předmětný majetek není hmotným majetkem podle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů, a to ani opravený septik, neboť tento je nedílnou součástí stavby hlavní, bytových domů, jež doposud nejsou daňově hmotným majetkem schopných uplatnění odpisů.

Stěžovatel odkazuje na usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 8 As 47/2005 - 86 ze dne 21. 10. 2008.

Stěžovatel navrhuje usnesení krajského soudu zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Ke kasační stížnosti se dne 17. 5. 2011 vyjádřil žalovaný. Žalovaný souhlasí se závěry krajského soudu a setrvává na názoru, že rozhodnutím o závazném posouzení nejsou daňovému subjektu ukládána žádná práva ani povinnosti. K tvrzení stěžovatele, že rozhodl o „něčem jiném“, žalovaný uvádí, že z popisu uvedených prací v žádosti stěžovatele vyplynulo, že ve skutečnosti má dojít k osazení (vybudování) čističky odpadních vod na místě již nefunkčního septiku (jímky). Protože septik (jímka) je z hlediska občanskoprávních předpisů stavbou, která je dle § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů samostatným hmotným majetkem, posuzoval správce daně prováděné práce jako zásah do tohoto majetku. Námitky daňového subjektu v kasační stížnosti vycházejí z nepochopení výroku a odůvodnění rozhodnutí ze strany stěžovatele. Žalovaný nadále trvá na posouzení právní povahy jímky. Pro úplnost uvádí, že jímka je příslušenstvím obytných domů a z hlediska zákona o daních z příjmů jde o samostatný hmotný majetek.

K námitce stěžovatele ohledně právní nejistoty, ve které se do doby konání daňové kontroly nachází, žalovaný konstatuje, že rozhodnutí o závazném posouzení je účinné pouze vůči správci daně, a to v řízení o stanovení daňové povinnosti daňového subjektu, který o vydání závazného posouzení požádal. Výrok rozhodnutí tvoří deklarace určitého právního stanoviska správce daně, který je jím vůči konkrétnímu daňovému subjektu vázán. Jeho účinky se projeví pouze v nalézacím řízení vedeném správcem daně za účelem stanovení daně.

K tvrzenému zásahu do práv stěžovatele ohledně zaplacení správního poplatku a následné nepoužitelnosti rozhodnutí žalovaný zdůrazňuje, že funkcí závazného posouzení není nalezení daňově nejvýhodnějšího řešení určitého záměru, nýbrž posouzení daňových důsledků konkrétně vymezeného skutkového stavu.

K tvrzení stěžovatele o tom, že nemůže provádět odpisy, neboť předmětný majetek není hmotným majetkem podle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů, a to ani opravený septik, neboť tento je nedílnou součástí stavby hlavní, bytových domů, jež doposud nejsou daňově hmotným majetkem schopných uplatnění odpisů, žalovaný uvádí, že dne 1. 9. 2010 stěžovatel předložil vyjádření, ve kterém uvedl, že se stal vlastníkem předmětné nemovitosti na základě § 1 zákona č. 229/1991 Sb. o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, přičemž byl tento majetek do užívání uveden dnem pořízení, žádné ocenění předmětného majetku nebylo provedeno a v této době se jeho provedení předpokládá. Před správcem daně stěžovatel uvedl, že majetek zařadil do užívání dnem pořízení a že majetek je užíván formou pronájmů bytů, ze kterých plynou stěžovateli příjmy. Z uvedeného vyplývá, že stěžovatel v rozporu s tím, co sám uvedl, nyní tvrdí, že se nejedná o hmotný majetek dle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný nerozporuje nezbytnost provedených stavebních prací z hlediska funkčnosti daného majetku, ale posuzuje dané výdaje z hlediska zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že provedené stavební úpravy byly na základě předložených podkladů stěžovatelem posouzeny jako pořízení hmotného majetku a technické zhodnocení, nemůže se jednat v souladu s § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů o výdaje daňově uznatelné. Stěžovatel může o tyto výdaje snížit základ daně z příjmů formou odpisů hmotného majetku dle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný se ztotožňuje s názorem soudu ohledně nedostatku aktivní legitimace stěžovatele dle § 65 odst. 1 s. ř. s. Rozhodnutím o závazném posouzení nedochází k založení, změně či zrušení nebo závaznému určení práv nebo povinností stěžovateli. Povinnost vycházet z rozhodnutí o závazném posouzení se týká pouze správce daně, a to tehdy, jsou-li splněny i ostatní podmínky stanovené zákonem. Pokud by stěžovatel podal daňové tvrzení ve shodě s rozhodnutím o závazném posouzení, může se proti rozhodnutí o vyměření daně odvolat, i když se vyměřená či doměřená daň nebude odchylovat od daně tvrzené (podle zákona o správě daní a poplatků obecně, dle nové právní úpravy v daňovém řádu na základě § 140 odst. 4 a § 144 odst. 4). Proti pravomocnému rozhodnutí o stanovení daně vydanému v odvolacím řízení je daňový subjekt oprávněn podat žalobu ve správním soudnictví. Pokud by toto rozhodnutí bylo vydáno na základě rozhodnutí o závazném posouzení, soud přezkoumá nejen zákonnost platebního výměru, nýbrž k žalobní námitce

rovněž zákonnost rozhodnutí o závazném posouzení, které tvoří jeho podklad (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

Žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud poté, co zjistil, že kasační stížnost je přípustná a jsou splněny všechny podmínky řízení, přezkoumal v jejím rozsahu napadené usnesení krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se před zkoumáním věci samé musel nejprve vypořádat s případnými vadami, ke kterým je povinen přihlížet z moci úřední. Nejvyšší správní soud totiž v souladu s § 109 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), není vázán důvody kasační stížnosti, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V projednávané věci ve smyslu výše uvedeného ustanovení nad rámec kasačních námitek stěžovatele shledal Nejvyšší správní soud vadu řízení před krajským soudem, když tento posuzoval, jak je patrno z odůvodnění usnesení, žalobou napadené rozhodnutí, resp. institut závazného posouzení dle ustanovení § 132 a násl. daňového řádu. Žalobou napadené rozhodnutí o závazném posouzení však bylo vydáno, jak je patrné z data vydání i jeho výroku, za předchozí právní úpravy dle § 34b zákona o správě daní a poplatků.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda tato vada mohla mít za následek nezákonnost kasační stížností napadeného usnesení a dospěl k závěru, že nikoli. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud na základě srovnání právních úprav institutu závazného posouzení v obou citovaných právních předpisech.

Dle § 34b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků účinného do 31. 12. 2010 je daňový subjekt oprávněn požádat místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplynou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, v případech stanovených zvláštním daňovým zákonem.

Dle § 34b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je správce daně povinen na základě žádosti, jejíž povinné náležitosti jsou vymezeny ve zvláštním daňovém zákoně, vydat rozhodnutí o závazném posouzení. Rozhodnutí o závazném posouzení musí být označeno výslovně jako závazné posouzení a musí obsahovat kromě základních náležitostí rozhodnutí
a) údaje, na jejichž základě bylo rozhodováno,
b) odůvodnění rozhodnutí,

c) časový i věcný rozsah závaznosti vydaného rozhodnutí.

Proti rozhodnutí o závazném posouzení se nelze odvolat (§ 34b odst. 3 zákona o správě daní a poplatků).

Dle § 34b odst. 4 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí o závazném posouzení je při stanovení daňové povinnosti účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, na jehož žádost bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, pokud v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo závazné posouzení vydáno. Prokáže-li se při stanovení daně, že rozhodnutí o závazném posouzení bylo vydáno na základě nepřesných, neúplných nebo nepravdivých údajů daňového subjektu, nelze toto rozhodnutí použít (§ 34b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků).

Rozhodnutí o závazném posouzení nelze použít pro posouzení daňových důsledků vyplývajících z rozhodných skutečností, které nastaly ve zdaňovacím období, jehož běh započal po uplynutí 3 let ode dne, v němž nabylo toto rozhodnutí právní moci, pokud správce daně nestanoví lhůtu kratší nebo pokud došlo ke změně zákonných podmínek, na jejichž základě bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno. Jde-li o daň, která se posuzuje ve vztahu k jednotlivé skutečnosti, nelze rozhodnutí o závazném posouzení použít po uplynutí 3 let od konce kalendářního roku, v němž nabylo toto **rozhodnutí právní moci** (§ 34b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků).

Správce daně, který rozhodnutí o závazném posouzení vydal, je zruší na žádost daňového subjektu, ve které daňový subjekt uvede důvody spočívající ve změně podmínek, za kterých bylo toto rozhodnutí vydáno, a den, v němž ke změně podmínek došlo. Zrušené rozhodnutí nelze použít pro posouzení daňových důsledků vyplývajících z rozhodných skutečností, které nastaly po dni nabytí právní moci zrušovacího rozhodnutí.

Dle § 132 odst. 1 daňového řádu účinného od 1. 1. 2011 vydá správce daně daňovému subjektu na jeho žádost rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplynou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, a to v případech, kdy tak stanoví zákon. Výrok rozhodnutí o závazném posouzení obsahuje kromě náležitostí podle § 102 odst. 1 časový i věcný rozsah závaznosti vydaného rozhodnutí (odst. 2). Proti rozhodnutí o závazném posouzení nelze uplatnit opravné prostředky (odst. 3).

Ve smyslu § 133 daňového řádu upravujícím účinnost rozhodnutí o závazném posouzení, je rozhodnutí o závazném posouzení při stanovení daně účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, na jehož žádost bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, pokud v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno. Rozhodnutí o závazném posouzení se stává neúčinným, pokud došlo ke změně zákonné úpravy, na jejímž základě bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno. Rozhodnutí o závazném posouzení není účinné pro posouzení daňových důsledků vyplývajících z rozhodných skutečností, které nastaly ve zdaňovacím období, jehož běh započal po uplynutí 3 let ode dne, v němž nabylo toto rozhodnutí

právní moci, pokud správce daně nestanoví lhůtu kratší. Jde-li o jednorázovou daň, která se posuzuje ve vztahu k jednotlivé skutečnosti, není rozhodnutí o závazném posouzení účinné pro posouzení daňových důsledků vyplývajících z rozhodných skutečností, které nastaly po uplynutí 3 let od konce kalendářního roku, v němž nabylo toto rozhodnutí právní moci, pokud správce daně nestanoví lhůtu kratší. Prokáže-li se při stanovení daně, že podmínky, za kterých bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, nejsou splněny, nelze toto rozhodnutí v tomto daňovém řízení použít.

Dle § 140 odst. 4 daňového řádu neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.

Obdobně dle § 144 daňového řádu, neodchyluje-li se doměřená daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl dodatečný platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.

Z právních úprav obsažených v §§ 34b a násl. zákona o správě daní a poplatků a v §§ 132 a násl. daňového řádu je zřejmé, že podmínky, za kterých správce daně vydává rozhodnutí o závazném rozhodnutí i jeho povaha, stejně jako smysl a účel tohoto institutu jsou v obou citovaných právních předpisech upraveny obdobně.

V daném případě krajský soud opřel svůj závěr o nepřípustnosti žaloby o § 132 a § 133 daňového řádu, když zdůraznil, že rozhodnutí o závazném posouzení je při stanovení daně účinné vůči správce daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu. Shodnou právní úpravu obsahoval § 34b odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Dále krajský soud zmínil absenci brojit proti rozhodnutí o závazném posouzení řádnými či mimořádnými opravnými prostředky (§ 132 odst. 3 daňového řádu). Taktéž dle předchozí právní úpravy v § 34b odst. 3 zákona o správě daní a poplatků nebylo odvolání proti rozhodnutí o závazném posouzení přípustné. S odkazem na důvodovou zprávu k §§ 132-133 daňového řádu krajský soud konstatoval, že oponovat názoru vyslovenému v rozhodnutí o závazném posouzení bude možné v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí, kterým je stanovena daň. I zde právní úprava v zákoně o správě daní a poplatků umožňovala daňovému subjektu podat proti rozhodnutí o stanovení daně odvolání a v něm brojit proti závěrům správce daně učiněným v rozhodnutí o závazném posouzení. Další rozhodovací důvody krajského soudu pak stojí na obecném posouzení smyslu a účelu závazného posouzení, které, jak již bylo výše uvedeno, zůstávají po celou dobu existence předmětného institutu shodné.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dochází k závěru, že výše uvedená vada, jíž se krajský soud dopustil, nemohla mít vliv na zákonnost napadeného usnesení (viz obdobně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 – 87, publikované pod č. 1926/2009 Sb. NSS), a proto se dále zaměřil na přezkum napadeného rozhodnutí dle stěžovatelem uplatněných námitek.

Stěžovatel v kasační stížnosti vyjadřuje nesouhlas s názorem krajského soudu o tom, že žalobou napadené rozhodnutí o závazném posouzení nezasáhlo do právní sféry stěžovatele, tedy uplatňuje kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., neboť brojí proti odmítnutí žaloby. Má za to, že k zásahu do jeho právní sféry napadeným rozhodnutím došlo tím, že doposud neuplatnil náklady vynaložené na nezbytnou opravu septiku jako daňový náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a dále tím, že se do doby provedení daňové kontroly ocitá v právní nejistotě, zda bude nezákonné rozhodnutí o závazném posouzení hodnoceno jako zákonné. Zásah do práv spatřuje taktéž ve skutečnosti, že zaplatil správní poplatek, přičemž výsledné rozhodnutí je pro něj nepoužitelné. Stěžovatel dle svého názoru nemůže provádět odpisy, neboť předmětný majetek není hmotným majetkem podle § 26 odst. 10 zákona o daních z příjmů.

Námitky stěžovatele nejsou důvodné.

Dle § 65 odst. 1 s. ř. s. upravující žalobní legitimaci, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení č. j. 8 As 47/2005 - 86 ze dne 21. 10. 2008, na jehož závěry odkazuje v kasační stížnosti stěžovatel, ohledně aktivní žalobní legitimace dle § 65 odst. 1s. ř. s. dále dovodil, *„že žalobní legitimace ve správním soudnictví by napříště neměla být svázána s existencí ex ante přesně specifikovaných veřejných subjektivních hmotných práv žalobce, ale s tvrzeným zásahem do právní sféry žalobce. Tak tomu bude vždy v situaci, kdy se jednostranný úkon orgánu moci výkonné, vztahující se ke konkrétní věci a konkrétním adresátům, závazně a autoritativně dotýká právní sféry žalobce. Nejde tedy o to, zda úkon správního orgánu založil, změnil či zrušil práva a povinnosti žalobce, nýbrž o to, zda se - podle tvrzení žalobce v žalobě – negativně projevil v jeho právní sféře (nejnověji viz např. též rozsudek ze dne 21. 5. 2008, č. j. 4 Ans 9/2007 - 197, www.nssoud.cz).“*

Dle § 68 písm. e) s. ř. s. je žaloba je nepřípustná také tehdy, domáhá-li se přezkoumání rozhodnutí, které je z přezkoumání podle tohoto nebo zvláštního zákona vyloučeno.

Dle § 70 písm. a) s. ř. s. jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími.

Ve smyslu výše uvedených ustanovení jsou ze soudního přezkumu vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou po materiální stránce rozhodnutími, tedy právě úkony, jimiž se nezakládá, nemění, neruší či závazně neurčuje žádné právo nebo povinnost. Pro posouzení, zda rozhodnutí podléhá přezkumu ve správním soudnictví, je podstatné to, zda jím bylo v materiálním slova smyslu zasaženo do práv žalobce. Není významné to, zda je úkon správního orgánu jako rozhodnutí výslovně označen a zda má zákonem předepsanou formu či nikoliv, nýbrž ta skutečnost, že orgán veřejné moci tímto svým aktem autoritativně a pravomocně zasáhl do právní sféry navrhovatele, tj. tímto

rozhodnutím došlo ke vzniku, změně nebo zániku oprávnění a povinností fyzické nebo právnické osoby *(*srov. např. usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 16/96, z další judikatury obdobně usnesení sp. zn. IV. ÚS 233/02, sv. 27, str. 337 a násl.).

V projednávané věci požadoval stěžovatel závazné posouzení dle § 33a zákona o daních z příjmů, dle kterého poplatník, jenž bude provádět, provádí nebo provedl zásah do majetku, může požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda je tento zásah do majetku technickým zhodnocením podle § 32a odst. 6 a § 33. Stěžovatel dne 29. 6. 2010 požádal správce daně, aby závazně posoudil, zda výdaje ve výši 401 736 Kč, vynaložené stěžovatelem na stavební práce provedené v souvislosti s výměnou nefunkčního septiku za ČOV, jsou technickým zhodnocením či výdaji nezbytnými pro zajištění a udržení příjmů.

Jak již bylo výše uvedeno, správce daně byl dle § 34b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků povinen na základě stěžovatelem podané žádosti vydat rozhodnutí o závazném posouzení, což také učinil. Správce daně skutečnosti uvedené stěžovatelem v žádosti posoudil a dne 30. 11. 2010 rozhodl, že zásah do majetku prováděný stěžovatelem je technickým zhodnocením jímky dle § 33 zákona o daních z příjmů a zařízení čističky odpadních vod je hmotným majetkem dle § 26 odst. 2 písm. a) citovaného zákona.

Rozhodnutí o závazném posouzení stěžovatel napadl žalobou, přičemž jeho námitky směřovaly do věcného posouzení charakteru stavebních úprav učiněného žalovaným. Krajský soud tyto žalobní námitky nepřezkoumával, neboť shledal, že žalobou napadené rozhodnutí spadá do kategorie tzv. kompetenčních výluk, neboť se jím nezakládají, nemění ani nedeklarují stěžovateli žádná práva ani povinnosti. Výrok rozhodnutí o závazném posouzení dle krajského soudu nezasáhl právní sféru stěžovatele. V odůvodnění usnesení krajský soud konstatoval, *„že závazným posouzením je pouze deklarováno určité právní stanovisko správce daně, kterým je pouze správce daně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu vázán, přičemž právní účinky čili dotčení právní sféry žalobce se projeví pouze v nalézacím řízení vedeném správcem daně za účelem stanovení daně daňovému subjektu.“* Dále krajský soud zdůraznil, že daňový subjekt není povinen se závazným posouzením řídit. Pokud nebude s názorem obsaženým v závazném posouzení souhlasit, má možnost brojit proti němu v odvolacím řízení proti vyměření či doměření daně a dále žalobou ke správnímu soudu, který rozhodnutí o závazném posouzení přezkoumá jako podkladové rozhodnutí (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

S výše uvedeným názorem nelze než souhlasit.

Ačkoli je rozhodnutí o závazném posouzení za „rozhodnutí“ zákonem o správě daní a poplatků označeno, je vydáváno v řízení při správě daní a obsahuje formální náležitosti rozhodnutí podle § 32 zákona o správě daní a poplatků, nelze jej po materiální stránce za správní akt ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. považovat, neboť tímto rozhodnutím správce daně daňovému subjektu nezakládá, nemění, neruší či závazným způsobem neurčuje veřejná subjektivní práva nebo povinnosti ani jiným způsobem nezasahuje do právní sféry daňového subjektu.

Smyslem zavedení institutu závazného posouzení (též tzv. editační povinnost) bylo poskytnout daňovému subjektu právní jistotu v řízení před správcem daně v těch případech, kdy daňovému subjektu vzniknou pochybnosti o správné interpretaci platné právní úpravy v příslušném daňovém zákonu. Jeho prostřednictvím získá daňový subjekt informaci o tom, jakým způsobem by posoudil nastalou daňovou situaci správce daně. Pokud bude daňový subjekt postupovat v souladu s rozhodnutím o závazném posouzení, vyhne se potížím se správcem daně v eventuálním následném řízení.

Vydáním rozhodnutí dle § 34b zákona o správě daní a poplatků správce daně daňovému subjektu žádná práva ani povinnosti neukládá, taktéž ničeho nemění na jeho dosud existujících právech a povinnostech, pouze stanoveným postupem právně posuzuje daňovým subjektem deklarovanou daňovou situaci (finanční operaci) a vymezuje daňové důsledky z tohoto posouzení pro daňový subjekt vyplývající. Povinnost daňového subjektu řídit se názorem vyjádřeným v rozhodnutí o závazném posouzení není jeho vydáním založena.

V praxi nelze vyloučit případy, kdy daňový subjekt nesouhlasí s posouzením učiněným správcem daně a nebude jej akceptovat, přičemž zákon o správě daní a poplatků nespojuje s nerespektováním závazného posouzení ze strany daňového subjektu tomuto žádnou sankci. Vynutit postup deklarovaný správcem daně v rozhodnutí o závazném posouzení nelze.

Daňový subjekt se tedy může od názoru správce daně odchýlit a setrvat na svém posouzení s tím, že se vystavuje možnému nebezpečí, že při kontrole ze strany správce daně dojde k vyměření či doměření daně. Teprve v momentu vydání dodatečného platebního výměru, případně platebního výměru, kdy bude daňovému subjektu z důvodu nerespektování závazného posouzení správcem daně vyměřena či doměřena daň, dochází k zásahu do právní sféry daňového subjektu. Za této situace je však daňový subjekt oprávněn napadnout platební výměr či dodatečný platební výměr odvoláním. V rámci odvolacího řízení pak odvolací orgán závěry správce daně vyjádřené v rozhodnutí o závazném posouzení přezkoumá. Obdobně bude přezkoumávat napadené rozhodnutí správní soud, pokud nebude daňový subjekt se závěry odvolacího orgánu souhlasit a podá žalobu.

Daňový subjekt, který nesouhlasí se závazným posouzením správce daně, má rovněž možnost předejít případným nepříznivým důsledkům dodatečného vyměření daně tím, že sice daň přizná v souladu se závazným posouzením, nicméně následně podá odvolání proti (většinou fiktivnímu) platebnímu výměru, kterým mu byla daň (konkludentně) vyměřena v souladu s jeho daňovým přiznáním. Tuto možnost u platebního výměru vydaného na základě závazného posouzení správce daně nyní výslovně přiznává § 140 odst. 4 daňového řádu, nevylučoval ji však ani zákon o správě daní a poplatků.

Naproti tomu v případech, kdy se správce daně ztotožní s postupem navrhovaným daňovým subjektem v žádosti o závazné posouzení a daňový subjekt se bude řídit závěry uvedenými v rozhodnutí, získává daňový subjekt jistotu, že jím zvolený postup je správný a správce daně jej bude při případné daňové kontrole akceptovat.

Jak již bylo výše uvedeno, vydáním rozhodnutí o závazném posouzení v žádosti deklarované daňové (finanční) operace nedochází ani k zásahu do jiných hmotných již existujících práv či povinností daňového subjektu. Povinnost o předmětné finanční operaci účtovat, stejně jako ostatní daňové povinnosti (povinnost daň vypočítat, přiznat, zaplatit atd.) s posuzovanou operací spojené, vyplývají z příslušných daňových předpisů a nejsou vydáním rozhodnutí o závazném posouzení nijak dotčeny.

Povinnost respektovat závěry v rozhodnutí o závazném posouzení učiněné stíhá pouze správce daně, který bude rozhodovat o daňové povinnosti stěžovatele, a to za předpokladu, že v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo závazné posouzení vydáno. Povinnost ctít závěry závazného posouzení vzniká správci daně dle § 34b odst. 4 zákona o správě daní a poplatků v nalézacím řízení, tj. při stanovení daně.

V projednávané věci žalovaný správce daně posoudil charakter stěžovatelem provedených stavebních prací, jež byly v žádosti popsány, přičemž neakceptoval návrh stěžovatele, aby bylo rozhodnuto tak, že náklady vynaložené stěžovatelem na stavební úpravy jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Dospěl k závěru, že stavební práce provedené stěžovatelem, jimiž došlo k zabudování biologické ČOV na stávajícím septiku jsou technickým zhodnocením ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů. Uzavřel, že jelikož je ČOV samostatným hmotným majetkem, nemůže být součástí stavby a výdaje vynaložené v souvislosti s pořízením ČOV nemohou být zahrnuty jednorázově v podobě oprav do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. ČOV je samostatným hmotným majetkem, jež je možno odepisovat.

Citované rozhodnutí stěžovateli žádná práva ani povinnosti nezaložilo, a to ani za situace, kdy správce daně postup navrhovaný stěžovatelem neshledal správným, respektive názor stěžovatele neaproboval. Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel není povinen respektovat názor žalovaného správce daně a může o stavebních úpravách účtovat tak, jak sám v žádosti navrhoval. Ani případné riziko, které je s tímto postupem spojeno, tedy hrozba doměření daně ze strany žalovaného, neznamená zásah do práv stěžovatele. K tomuto zásahu dojde teprve v momentu, kdy by žalovaný přistoupil k dodatečnému vyměření z titulu nerespektování závazného posouzení.

Pokud má stěžovatel za to, že k zásahu do jeho právní sféry napadeným rozhodnutím došlo tím, že doposud neuplatnil náklady vynaložené na nezbytnou opravu septiku jako daňový náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nelze s ním souhlasit. Právo uplatnit náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není vázáno na vydání rozhodnutí o závazném posouzení.

Za zásah do práv stěžovatele nelze považovat ani situaci, kdy jak stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, se ocitá do doby provedení daňové kontroly v právní nejistotě, zda bude nezákonné rozhodnutí o závazném posouzení hodnoceno jako zákonné. Pokud by se stěžovatel rozhodl akceptovat stanovisko správce daně, byla by jeho právní jistota posílena, neboť závazným stanoviskem, jak již bylo výše uvedeno, je správce daně

rozhodnutím v nalézacím řízení při stanovení daně vázán. Nebude-li stěžovatel se závěry závazného posouzení souhlasit, může brojit proti vyměření či doměření daně odvoláním a následně pak žalobou.

Zásahem do práv není ani ta skutečnost, že stěžovatel byl nucen zaplatit správní poplatek. Pokud stěžovatel tvrdí, že jej pro něj rozhodnutí o závazném posouzení nepoužitelné, přičemž odvíjí nepoužitelnost od toho, že žalovaný rozhodl o jiném předmětu posouzení, než který stěžovatel požadoval, jedná se o námitku směřující do věcného posouzení, kterou nepřísluší tomuto soudu z důvodu kompetenční výluky posuzovat. Samotná povinnost zaplatit správní poplatek vyplývá ze zákona o správních poplatcích. Skutečnost zaplacení správního poplatku bez dalšího nezaručuje kladné vyhovění žádosti.

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

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. srpna 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu