

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: **CHOMUTOVSKÁ BYTOVÁ a.s.,** se sídlem Chomutov, Křižíkova 1098/6, zastoupený JUDr. Milanem Teleckým, advokátem se sídlem Chomutov, Klostermannova 138/17, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj,** se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 39/61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 8. 2012, č. j. 15 Af 328/2012 - 13,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se kasační stížnosti domáhal zrušení shora uvedeného usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2012, č. j. 148344/12/182930501202, o závazném posouzení, vydanému ve smyslu § 132 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle § 33a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[2] Nejvyšší správní soud pro úplnost upřesňuje, že původním žalovaným byl Finanční úřad v Chomutově, po nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České

republiky, tento subjekt zanikl (§ 19 odst. 1 uvedeného zákona) a jeho agendu převzal žalovaný v souladu s § 20 tohoto zákona.

[3] Z hlediska právního hodnocení věci dospěl krajský soud ve svém rozhodnutí k závěru, že v daném případě bylo žalobou napadeno rozhodnutí správního orgánu, které spadá pod kompetenční výluku zakotvenou v § 70 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), tj. že se nejedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Napadené rozhodnutí dle názoru krajského soudu stěžovateli žádná práva ani povinnosti nezaložilo, a to ani za situace, kdy žalovaný postup navrhovaný stěžovatelem neshledal správným. Stěžovatel není povinen respektovat názor žalovaného a může účtovat tak, jak sám navrhuje. Ani případné riziko, které je s tímto postupem spojeno, tedy hrozba doměření daně ze strany žalovaného, neznamená dle krajského soudu zásah do práv stěžovatele. K tomuto zásahu dojde teprve v momentu, kdy by žalovaný přistoupil k dodatečnému vyměření daně z titulu nerespektování závazného posouzení. S ohledem na tyto skutečnosti proto krajský soud rozhodl, že stěžovatelem napadené rozhodnutí nesplňuje požadavky § 65 odst. 1 s. ř. s. a jeho žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s. odmítl.

II.

Shrnutí argumentace obsažené v kasační stížnosti

[4] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že rozhodnutí o závazném posouzení zasahuje do jeho právní sféry a jako takové by mělo být soudně přezkoumatelné. S odkazem na odbornou literaturu (komentář ASPI a Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 251) konstatoval, že rozhodnutí o závazném posouzení ve smyslu § 132 daňového řádu je rozhodnutím „*jako každé jiné*". Usnesení krajského soudu dle jeho názoru zcela popírá obecně přijímaný názor ohledně významu a charakteru institutu rozhodnutí o závazném posouzení a zakládá u daňového subjektu právní nejistotu v interpretaci příslušných ustanovení platné právní úpravy. Daňový subjekt se tak dle stěžovatele dostává do situace, kdy legální definice a pojmy lze vykládat různými způsoby, a to bez ohledu na jejich původní význam a účel, pro který byly v platném právu zakotveny. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Shrnutí vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[5] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti pouze uvedl, že se ztotožňuje se závěry vyplývajícími z napadeného usnesení krajského soudu a s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2011, č. j. 5 Afs 37/2011 - 77, publ. pod č. 2454/2012 Sb. NSS (rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná taktéž na internetové adrese www.nssoud.cz).

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Stěžovatel se včas podanou kasační stížností (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto neshledal žádné důvody pro nepřípustnost kasační stížnosti.

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené usnesení v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil. Neshledal přitom v dosavadním řízení vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] V posuzovaném případě stěžovatel kasační stížností napadl usnesení krajského soudu o odmítnutí návrhu. Takovou kasační stížnost lze opřít pouze o důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98). Pod tento důvod spadá i případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2005, č. j. 6 As 4/2004 - 53).

[10] Jelikož tedy kasační stížnost nesměřuje proti meritornímu rozhodnutí, nebude se ani Nejvyšší správní soud moci zabývat věcí samou, tj. nebude se zabývat otázkou zákonnosti žalobou napadeného výsledku činnosti žalovaného. Předmětem posouzení kasačního soudu v daném řízení bude toliko otázka, zda krajský soud postupoval správně, když žalobu stěžovatele podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl, když dospěl k závěru, že směřovala proti úkonu žalovaného, který je dle § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkoumání vyloučen, neboť není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

[11] Posouzením, zda závazné posouzení podle § 34b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), může být předmětem soudního přezkumu ve správním soudnictví, se zdejší soud v minulosti již zabýval, a to v rozhodnutí ze dne 23. 8. 2011, č. j. 5 Afs 37/2011 - 77, publ. pod č. 2454/2012 Sb. NSS. V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud mj. uvedl, že 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 posouzení i jeho povaha, stejně jako smysl a účel tohoto institutu jsou v obou citovaných právních předpisech upraveny obdobně. Jelikož kasační soud neshledal žádný důvod odchýlit se od tohoto závěru, považuje uvedené rozhodnutí, ačkoliv bylo odlišně od souzené věci vydáno na podkladě § 34b zákona o správě daní a poplatků, za rozhodné i pro nyní projednávanou věc.

[12] S ohledem na skutečnost, že ze znění napadeného rozhodnutí je patrné, že výše citované rozhodnutí zdejšího soudu vzal za základ svého rozhodnutí i krajský soud, Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné opětovně uvádět všechny důvody, které ho vedly k vydání rozhodnutí ve věci 5 Afs 37/2011. Ve vztahu k souzené věci nicméně považuje za potřebné poukázat alespoň na následující závěry vyplývající z tohoto rozsudku.

[...]

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.

[...]

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.

[...]

Tyto závěry lze aplikovat i v souzené věci.

[13] Pokud stěžovatel odkazuje na závěry vyplývající z dostupné literatury k daňovému řádu, nelze přehlédnout, že z komentáře od autorů Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv nijak nevyplývá jejich názor na případnou přezkoumatelnost závazného posouzení ve správním soudnictví. Z odkazované pasáže lze dovodit toliko to, že závazné posouzení je dle výše uvedených autorů „rozhodnutím“ ve smyslu daňového řádu, a proto musí obsahovat náležitosti uvedené v § 102 daňového řádu. S tímto názorem souhlasí i zdejší soud. Závazné posouzení je zcela nepochybně rozhodnutím ve smyslu daňového

řádu. To však neznamená, že je i rozhodnutím ve smyslu soudního řádu správního. Ustanovení § 65 s. ř. s. obsahuje vlastní definici pojmu „rozhodnutí“, která musí být naplněna, aby byla dána pravomoc správních soudů k přezkoumávání legality aktů výkonné moci. Pojmy soudního řádu správního je třeba vykládat autonomně, a za „rozhodnutí“ je třeba považovat pouze takové rozhodnutí, které zasáhlo stěžovatele na jeho právech ve smyslu § 65 s. ř. s. Tento zásah přitom stěžovatel ani nijak blíže nekonkretizoval.

[14] O popis možných dopadů závazného posouzení do práv daňového subjektu se skutečně pokouší autoři druhého komentáře, na který odkazoval stěžovatel v kasační stížnosti (komentář ASPI). Autoři této publikace uvádějí: „*Závazné posouzení daňových důsledků bude ovlivňovat chování daňového subjektu, a tím zasahuje do jeho práv spojených např. se svobodným podnikáním. Pokud by se totiž daňový subjekt rozhodl postupovat v rozporu s vydaným závazným posouzením, musel by správce daně, pro kterého je rozhodnutí závazné a neměnné, např. dodatečně daň stanovit. Skutečnost, že proti dodatečnému stanovení daně je možný opravný prostředek, a následně je tento žalovatelný u nezávislého soudu, nemůže postačovat k ochraně práv daňových subjektů, které nehodlají přímo vyhledávat spory a vstupovat do situace, kdy bude následovat dodatečné stanovení daně.*“

[15] S posledně uvedeným nelze souhlasit nejméně ze dvou důvodů. Argument, že daňovým subjektům by mělo být umožněno vedení sporu proti závaznému posouzení, aby nebyly nuceny vést spor proti platebnímu výměru, je vnitřně rozporný. Naopak, pokud je daňový subjekt ochoten vést spor proti závaznému posouzení, kasační soud neshledává žádný důvod, aby nemohl případnou správnost právní kvalifikace rozporovat až v následující fázi daňového řízení. Tvrzení, že případné vydání závazného posouzení může ovlivňovat chování daňového subjektu, sice je nepochybně správné, nicméně v situaci, kdy závazné posouzení nezakládá, nemění, ani neruší či závazně neurčuje práva nebo povinnosti daňovému subjektu, nelze mít za to, že je dána dostatečná míra intenzity potřebná pro aktivaci zákonného zmocnění uvedeného v § 65 s. ř. s. Je tomu tak zejména v situaci, kdy daňovému subjektu není znemožněn přístup k nezávislému soudu, neboť se může případné chybné kvalifikaci správního orgánu bránit v řízení proti rozhodnutí o vyměření daně.

[16] Výše citovaný komentář dále na podporu možné přezkoumatelnosti závazných informací ve správním soudnictví analogicky poukazuje na soudní přezkoumatelnost závazných informací o sazebním zařazení zboží: „*Vstupem České republiky do Evropské unie bylo nutné přehodnotit přístup k posuzování právního charakteru závazné celní informace a českým příjemcům poskytnout stejná práva, jako mají příjemci těchto informací v jiných členských státech, tj. podrobit je soudnímu přezkumu. Ve světle judikatury ESD bylo možné uzavřít, že i rozhodnutí, kterým celní úřad podává ve smyslu celních předpisů závaznou informaci o sazebním zařazení zboží, by měla být soudně přezkoumatelná.*“ Ani s tímto konstatováním však nelze souhlasit. Sazební zařazování zboží spadá na rozdíl od daní z příjmů do výlučné pravomoci Evropské unie. Problematiku daní z příjmů proto nelze směšovat s právní úpravou celní unie. Procesní rámec vymáhání unijních práv sice v souladu se zásadou „*procesní autonomie*“ určují jednotlivé členské státy, avšak v případě, kdy Evropská unie využije svých pravomocí na úpravu tohoto rámce, je nezbytné postupovat podle unijní právní úpravy (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 16. 12. 1976, *Rewe-Zentralfinanz*, 33/76, Recueil, s. 1989, bod 5 a *Comet*, 45/76, Recueil, s. 2043, bod 13). Přezkoumatelnost závazných informací o celním zařazení přitom vyplývá jak

z judikatury Soudního dvora Evropské unie, tak z čl. 243 odst. 2 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (OJ L 302, 19. 10. 1992, s. 1 - 50, zvláštní vydání v českém jazyce: Kapitola 02 Svazek 04 s. 307 - 356). Žádné takovéto ustanovení ve vztahu k daním z příjmů na unijní ani vnitrostátní úrovni však neexistuje. K problematice přezkumu závazných informací o sazebním zařazení zboží lze mj. odkázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 1 Afs 72/2012 - 29.

V.

Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

[18] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[19] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 24. června 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu