ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: M. spol. s r.o., zastoupené JUDr. Pavlem Vyroubalem, advokátem se sídlem ve Vsetíně, Palackého 168, proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 20. 9. 2004, čj. 29 Ca 139/2003 - 36, ze dne 20. 9. 2004, čj. 29 Ca 136/2003 - 35, ze dne 2. 11. 2004, čj. 29 Ca 138/2003 - 43, ze dne 30. 11. 2004, čj. 29 Ca 137/2003 - 40 a ze dne 30. 11. 2004, čj. 29 Ca 360/2002 - 78,

takto:

I. Kasační stížnosti se zamítají.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

Rozhodnutími 1) ze dne 9. 10. 2002, čj. 3193/2000/FŘ/130, 2) ze dne 9. 10. 2002, čj. 3188/2000/FŘ/130, 3) ze dne 9. 10. 2002, čj. 3192/2000/FŘ/130, 4) ze dne 9. 10. 2002, čj. 3190/2000/FŘ/130, 5) ze dne 9. 10. 2002, čj. 3189/2000/FŘ/ 130, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Zlíně 1) ze dne 31. 1. 2000, čj. 16921/00/303914/4215 (dodatečný platební výměr č. 92), 2) ze dne 31. 1. 2000, čj. 17318/00/303914/4215 (dodatečný platební výměr č. 95), 3) ze dne 31. 1. 2000, čj. 17289/00/303914/4215 (dodatečný platební výměr č. 94), 4) ze dne 31. 1. 2000, čj. 16947/00/303914/4215 (dodatečný platební výměr č. 93), 5) ze dne 31. 1. 2000, čj. 16832/00/303914/4215 (dodatečný platební výměr č. 91), kterými byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1) 180.719 Kč, 2) 189.809 Kč, 3) 123.661 Kč, 4) 189.400 Kč, 5) 168.922 Kč.

Žalobkyně se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně domáhala zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného. Svůj návrh odůvodnila tím, že žalovaný nesprávně posoudil, že provedení rekonstrukce a modernizace stávajícího technologického zařízení - technologie pro chov drůbeže - má z hlediska daně z přidané hodnoty podléhat zdanění základní sazbou (22 %), a nikoliv sníženou sazbou (5 %). Podřazování položek pod jednotlivé sazby daně je stanoveno standardní klasifikací produkce (opatření ČSÚ č. 69/1993 Sb.), která v předmětném období položky označovala šestimístnými čísly (v daném případě se jednalo o položky 29.32.91 – instalace strojů a přístrojů pro zemědělství a lesnictví, podléhající snížené sazbě daně, kterou použila žalobkyně, a 29.32.92 – opravy a údržba strojů a přístrojů pro zemědělství a lesnictví, podléhající základní sazbě daně, která měla být dle správce daně použita). Žalobkyně postupovala v souladu s pokynem Ministerstva financí D-138, čj. 181-12 249/96, ze dne 21. 2. 1996 a v souladu s ním zatřídila své plnění do snížené sazby daně. Tento pokyn nebyl správcem daně prvního stupně vůbec vzat v úvahu, a naopak se řídil žalobkyni neznámým zápisem č. 6/96 z jednání poradenských pracovišť o zatřiďování produkce podle statistických klasifikací ze dne 12. 6. 1996. Dne 3. 11. 1997 došlo k zavedení osmimístných čísel standardní klasifikace produkce, na niž reagoval i pokyn D-163, když uvedl, že při rekonstrukci a modernizaci stávajícího technologického zařízení se jedná z hlediska klasifikace o opravu odpovídající původnímu zatřídění č. 29.32.92. V osmimístné klasifikaci přibyla výslovně položka 29.32.92.12 – rekonstrukce a modernizace, jež podléhá základní sazbě daně z přidané hodnoty a žalobce tak zdaňuje tato plnění základní sazbou daně. Žalobkyně nezapříčinila svým jednáním nic, co by odůvodňovalo výklad a zatřídění jeho předmětu plnění do základní sazby daně před účinností osmimístné klasifikace SKP, když z tohoto důvodu došlo zcela jednoznačně k porušení základní zásady daňového řízení, a to zejména § 2 odst. 1, 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále § 31, § 50 odst. 5, 6, 7 tohoto zákona.

Krajský soud žalobu zamítl shora uvedenými rozsudky, které shodně odůvodnil následujícím způsobem:

Podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba kromě obecných náležitostí podání obsahovat i žalobní body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Soud se může meritorně zabývat pouze takovými žalobními námitkami, které obsahují tvrzení o porušení zákona, potažmo též jej provádějícího sekundárního právního předpisu. V daném případě je však pro zdůvodnění nezákonnosti argumentováno postupem finančních orgánů v rozporu s interním normativním předpisem vydávaným ústředním orgánem státní správy, tedy normy terciární, která nemůže být obecně závaznou, proto nelze považovat takovou námitku za důvodnou. Uváděný pokyn je nejvýše formou výkladu zákona po linii služební, přitom je věcí každého orgánu veřejné moci, aby zákon, který má aplikovat, posoudil a vyložil sám, pro žalovaného tato povinnost výslovně vyplývá z ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V případě tvrzení žalobkyně, že finanční orgány porušily základní zásady daňového řízení, a to zejména § 2 odst. 1, 3 zákona o správě daní a poplatků, dále § 31, § 50 odst. 5, 6, 7 tohoto zákona, se soud nemohl touto argumentací zabývat pro její zásadní nekonkrétnost. Žalobkyně neuvedla, jaká konkrétní zásada daňového řízení měla být tvrzeným skutkem

porušena, použila paušální odkaz na ustanovení § 2 odst. 1 a 3, kde je zakotveno více zásad daňového řízení. Z podání nelze seznat, čeho se měl žalovaný dopustit vzhledem k uvedenému poukazu. Použití odkazu na § 31 uvedeného zákona s ohledem na tvrzený skutkový základ nezákonnosti napadeného rozhodnutí, soudu rovněž znemožnilo meritorní projednání tohoto žalobního bodu, neboť žalobkyně použila právní argumentaci ustanovením zákona, které obsahuje rozsáhlou problematiku dokazování a jiných způsobů stanovení daňových povinností. Poukaz na ustanovení § 50 odst. 6 a 7 citovaného zákona s ohledem na rozsah odkazovaných ustanovení a absenci konkrétních skutkových výtek znemožnil soudu se touto námitkou meritorně zabývat.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudky krajského soudu včasnými kasačními stížnostmi, opírajícími se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a domáhala se zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatelka krajskému soudu především vytkla nesprávné posouzení právní otázky týkající se odkazu na rozpor v postupu správce daně s interním normativním aktem, který je svou povahou normou terciární. Nesouhlasí s tvrzením, že taková norma nemůže být normou obecně závaznou. Právě ve spojení s ustanovením § 2 odst. 1 a 3 zákona o správě daní poplatků je zcela zřejmé, že správce daně je povinen dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Je-li nadřízeným orgánem správci daně stanoven postup v normě terciární povahy a tato norma je veřejně publikována, děje se tak právě proto, aby mohl daňový subjekt postupovat v souladu s touto normou, která provádí dosud neupravené vztahy v normě zákonné či podzákonné. Stěžovatelka dále namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatků důvodů pro takové rozhodnutí, když se neztotožňuje se závěrem soudu o nekonkrétnosti žaloby. Stěžovatelka v souladu s procesními předpisy uvedla, která ustanovení zákona byla porušena, když rozhodující skutečnosti dostatečně vylíčila v úvodní části žaloby.

Žalovaný ve svých vyjádřeních shodně uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Aby bylo možné považovat žalobní bod za řádný a přezkoumatelný, musí z něj být patrné skutkové a právní důvody, v nichž žalobce spatřuje tvrzenou nezákonnost. Řádně vymezený žalobní bod pak předpokládá explicitní tvrzení žalobce o tom, které konkrétní ustanovení právního předpisu bylo podle jeho názoru napadeným rozhodnutím porušeno a současně jak k tomuto porušení došlo – tedy musí uvést skutkovou specifikaci. V případě pokynu nejde o obecně závazný právní předpis a správce daně je ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků povinen postupovat v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. Interní normativní akty tuto povahu nemají. Námitka porušení interního předpisu, aniž by současně byl namítán rozpor s obecně závazným právním předpisem, postrádá takto pro soudní přezkum relevanci. Vzhledem k uvedenému navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

Usneseními ze dne 24. 10. 2005, čj. 8 Afs 3/2005 - 52, 8 Afs 15/2005 - 64, 8 Afs 47/2005 - 56, 8 Afs 5/2005 - 52 a 8 Afs 48/2005 - 93 Nejvyšší správní soud spojil jednotlivé kasační stížnosti vedené pod sp. zn. 8 Afs 3/2005, 8 Afs 5/2005,

8 Afs 15/2005, 8 Afs 47/2005 a 8 Afs 48/2005 ke společnému řízení a tyto věci jsou nadále vedeny pod sp. zn. 8 Afs 3/2005.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal námitku, jíž stěžovatelka poukazovala na nesprávné posouzení právní otázky, zda pokyn Ministerstva financí je obecně závaznou právní normou. Pro vydávání obecně závazných předpisů příslušnými orgány (ať zákonodárnými či výkonnými) jsou stanoveny základní principy v ústavním zákoně č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky; zákonodárný sbor tak činí v souladu s hlavou druhou Ústavy ČR, v případě ministerstev, jiných správních úřadů a orgánů samosprávy Ústava ČR, čl. 79 odst. 3, stanoví, že tyto právní předpisy mohou vydávat, jsou-li k tomu zákonem zmocněny, v takovém případě pak jde o zákonnou delegaci legislativní pravomoci.

Ministerstvo financí s ohledem na ustanovení § 100 zákona o správě daní a poplatků však žádným zákonem k vydávání „D“ pokynů jakožto obecně závazných právních norem zmocněno není, tudíž tyto pokyny nelze za takovou normu považovat. Pokud jde o publikaci, která je nezbytnou podmínkou pro platnost obecně závazného předpisu (v případě zákona čl. 52 Ústavy ČR, dále zákon č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ze znění pozdějších předpisů), musí být takové předpisy publikovány v oficiálních sbírkách právních předpisů, v daném případě ve smyslu zákona o Sbírce zákonů a Sbírce mezinárodních smluv, ve Sbírce zákonů. Ze skutečnosti, že Ministerstvo financí zajišťuje zpřístupnění uvedených pokynů veřejnosti, však nelze odvozovat jejich obecnou závaznost. Mimo oficiální sbírky právních předpisů nelze považovat jiné způsoby uveřejnění právních norem za právně relevantní. Pokyny řady D Ministerstva financí tak nenaplňují formální znaky požadované pro obecně závazný normativní právní akt. Stejně tak je nutné i materiálně dospět k závěru, že Ministerstvo financí není zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím „D“ pokynů. Tyto pokyny jsou tedy vydávány jako interní normativní akty (interní normativní směrnice) a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu. Ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti obecně platí povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu, avšak jen jestliže dané pokyny neodporují zákonu. Nejvyšší správní soud tak přisvědčuje argumentaci krajského soudu v odůvodnění napadených rozsudků, že soudům rozhodujícím ve správním soudnictví přísluší přezkum v intencích žalobcem vymezených námitek, pokud jde o tvrzenou nezákonnost, event. nicotnost, napadeného rozhodnutí, nikoliv však pro tvrzený nesoulad s „D“ pokynem Ministerstva financí.

Nejvyšší správní soud následně přezkoumal stížnostní námitku, dovolávající se nezákonnosti spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů pro takové rozhodnutí, protože se neztotožňuje se závěrem soudu o nekonkrétnosti žaloby. Prostý odkaz žalobkyně v závěru žaloby na § 2 odst. 1, 3 zákona o správě daní a poplatků, dále § 31, § 50 odst. 5, 6, 7 tohoto zákona po předchozím textu žaloby nelze považovat za odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti vyplývají ze žaloby či zachycené ve správního spise, „a to tak, aby byly odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů

či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti“[1]. Odkaz na porušení základní zásady řízení stanovené v § 2 odst. 1 a 3 citovaného zákona bez bližší specifikace, o jakou konkrétní zásadu se má jednat (za situace, kdy daná ustanovení obsahují více zásad) a bez uvedení vztahu ke zcela konkrétnímu skutkovému ději, nutně vede k nemožnosti meritorního přezkumu takového žalobního bodu. Obdobně to platí i u stěžovatelčiny námitky spočívající v porušení základní zásady řízení porušením ustanovení § 31, § 50 odst. 5, 6, 7 citovaného zákona, kdy opět vzhledem k šíři problémových okruhů pojednávaných uvedenými ustanoveními a bez vztažení těchto stěžovatelkou spatřovaných nedostatků ke konkrétnímu skutkovému ději, nelze takové žalobní body považovat za konkrétní a meritorně přezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudkům Krajského soudu v Brně není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst.1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, neboť mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst.1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst.1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. října 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu

[1] Rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č.j. 2 Azs 92/2005-58, dostupný na www.nssoud.cz