



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **M. K.**, zastoupeného JUDr. Oldřichem Kohoutem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, tř. ČSA 300, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 6. 2005, č. j. 31 Ca 288/2004 – 29,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 6. 2005, č. j. 31 Ca 288/2004 - 29 byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 29. 11. 2004, č. j. 4198/140/2004-PK-OJ-9/Pa, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 21. 6. 2004, č. j. 79413/04/228931/4772 o uložení pokuty ve výši 20 000 Kč za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy. V odůvodnění rozsudku krajský soud konstatoval, že rozhodnutím správce daně ze dne 28. 8. 2002 č. 218 byla stěžovateli uložena záznamní povinnost podle § 39 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a to vést evidenci všech vozidel přijatých k opravě nebo prohlídce, jakož i všech vozidel zakoupených a ostatních vozidel umístěných v jeho provozovně i na plochách určených k podnikání, a to ve zvlášť vyčleněné knize, ihned po přijetí, zakoupení nebo umístění vozidla. Citované rozhodnutí stanovilo stěžovateli také povinnost vést knihu za každou provozovnu, uchovávat jí v místě této provozovny a kdykoli v případě daňové kontroly nebo místního šetření ji předložit k nahlédnutí pracovníkům správce daně. Obdobná záznamní

povinnost byla uložena i J. K., který podnikal spolu se stěžovatelem v rámci sdružení. Dne 16. 6. 2004 byla u stěžovatele provedena správcem daně kontrola plnění uložené záznamní povinnosti a v jeho provozovně užívané s J. K. byla zjištěna tři vozidla určená k prodeji nebo opravě, která však povinnou evidenci stěžovatele neprocházela. Stěžovatel k tomu sdělil, že údaje ohledně těchto vozidel nebyla zapsána v jeho evidenční knize, nýbrž v knize druhého člena sdružení. Z důvodu jeho nepřítomnosti však nebylo možné zajistit její předložení. Správce daně toto porušení evidenční povinnosti zhodnotil tak, že stala – li se evidenční kniha z důvodu jednání stěžovatele nevěrohodnou, bylo by v případě prověřování jím vykazovaných příjmů, daňového základu a daně ztíženo daňové řízení, čemuž mělo uložení záznamní povinnosti předcházet. Finanční ředitelství tyto závěry správce daně aprobovalo, přičemž konstatovalo, že odvolával – li se stěžovatel na evidenci vedenou druhým členem sdružení, přičemž však nebyl schopen zajistit v rámci prováděného šetření její předložení, nebylo možno tuto jeho argumentaci přijmout. Na základě tohoto skutkového stavu věci krajský soud provedl právní hodnocení věci. Za podstatné považoval to, že evidenční povinnost byla uložena oběma členům sdružení a pokud se jeho členové dohodli, že evidence bude prováděna jen v jedné knize, muselo by být zajištěno, že tato bude vždy k dispozici oběma členům, kteří by ji pak mohli kdykoli předložit správci daně v rámci prováděného místního šetření. Stěžovatel měl tedy mít zajištěnu možnost přístupu k záznamní knize, kterou za oba vedl J. K., protože jedině tak mohl prokázat, že jeho povinnost je řádně plněna. Krajský soud proto nepřisvědčil námitce, že mu měla být dána finančním ředitelstvím možnost v náhradním termínu prokázat své tvrzení o tom, že záznamní kniha byla řádně vedena. Místní šetření je úkonem, při kterém dochází k okamžitému porovnání faktického stavu přijatých vozidel s údaji v záznamní knize, s čímž koresponduje i povinnost stanovená rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti, tj. uchovávat knihu v místě provozovny a kdykoli ji v případě kontroly nebo místního šetření předložit pracovníkům správce daně. Jakýmkoli odkladem či následným vyžádáním záznamní knihy od druhého člena sdružení by pak takové místní šetření zcela postrádalo smysl. Samotné šetření přitom proběhlo v rámci pracovní doby stěžovatele (jde o širší pojem než „provozní doba“) a povaha tohoto úkonu vylučovala možnost předem záměr jeho provedení stěžovateli oznamovat. Neprovedení stěžovatelem navrhovaného důkazu výsledkem druhého účastníka sdružení krajský soud odůvodnil tím, že to považoval v daném případě za nadbytečné. Výpověď J. K. o tom, zda a jak vedl záznamní knihu, když k ní stěžovatel neměl kdykoliv přístup a její obsah nebylo možno při místním šetření ověřit, by byla s ohledem na důvod uložení pokuty nevýznamná. Postihováno bylo nesplnění povinnosti uložené stěžovateli a okolnosti týkající se způsobu vedení evidence druhým členem sdružení nemohou mít na posouzení chování stěžovatele žádný vliv.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel uvedl, že má za to, že krajský soud zamítnutím žaloby zasáhl do jeho práv a právem chráněných zájmů. Podle stěžovatele podstata věci spočívala v tom, že má uzavřenou smlouvu o sdružení na opravy automobilů. A na základě této smlouvy a v ní vymezených kompetencí stěžovatel zajišťoval opravy vozidel a vše ostatní, včetně převzetí vozidel do opravy, druhý účastník smlouvy. Všechny údaje vedl ve své knize druhý účastník a tato kniha byla zamčena v jeho kanceláři. Krajský soud se měl podle názoru stěžovatele zabývat smlouvou o sdružení i právy a povinnostmi jednotlivých účastníků, čemuž nedostál. Správce daně, který vede daňové řízení, si od druhého účastníka sdružení nevyžádal evidenční knihu přes zřejmou povědomost o její existenci, a proto nedostál svým zákonným povinnostem. Krajský soud porušil práva stěžovatele také tím, že neumožnil výslech druhého člena sdružení, protože tato svědecká výpověď měla sloužit i jako důkaz pro nesplnění povinností správce daně při vedení daňového řízení a místního šetření. Daňový řád nedefinuje pojem místní šetření, pouze úkony s ním spojené. Vzhledem k psané podobě práva není krajský soud oprávněn definovat místní

šetření a odmítnout subsidiární žalobní odůvodnění stěžovatele, že důkazní prostředky je možné předkládat i mimo faktický čas místního šetření, neboť soud jde v tomto případě nad rámec kogentních ustanovení zákona, přičemž takový závěr nemá oporu a zákoně o správě daní a poplatků. Na základě všech těchto skutečností stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Před vlastním posouzením věci v intencích stížních bodů se Nejvyšší správní soud zabýval povahou rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové č. 218 ze dne 28. 8. 2002, které bylo podkladovým rozhodnutím, na něž následně navazovala správní rozhodnutí přezkoumávaná v řízení před krajským soudem. Nezabýval se přitom zákonností tohoto rozhodnutí, ale zkoumal, zda nejde o akt nicotný. Pokud by tomu tak bylo, bylo by nutno vztáhnout závěr o nicotnosti také na obě přezkoumávaná správní rozhodnutí v řízení před krajským soudem. V případě nicotnosti rozhodnutí správního orgánu není Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti a je povinen se touto otázkou zabývat ex officio (§ 109 odst. 2, věta za středníkem s. ř. s.). V případě tohoto rozhodnutí však Nejvyšší správní soud shledal, že jde o akt splňující všechny formální náležitosti správního rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků a bylo vydáno na základě zákonného zmocnění vyplývajícího z ustanovení § 39 citovaného zákona. V této souvislosti Nejvyšší správní soud dodává, že vydání rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti je pouze věcí úvahy správce daně, pokud ovšem sleduje legitimní cíl, kterým je potřeba správného stanovení daňového základu a daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 132/2005 – 68). Tyto podmínky jsou v daném případě splněny.

Pokud jde o jednotlivé stížní body, Nejvyšší správní soud především nemůže přijmout argumentaci stěžovatele, podle které krajský soud nesprávně vyložil podmínky, za nichž může probíhat šetření ve smyslu § 15 zákona o správě daní a poplatků.

Úprava místního šetření je obsažena v ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků. Z dikce citovaného ustanovení nevyplývá povinnost správce daně předem daňovému subjektu oznamovat provedení místního šetření. Takový postup by byl protismyslný, neboť účelem místního šetření, jak zcela správně vyložil krajský soud, je okamžité zjištění daňově relevantního skutkového stavu. Odkladem či následným provedením šetření poté, kdy byl o něm daňový subjekt informován, by tak došlo k popření smyslu tohoto šetření. Bezprostřednost a principiální neopakovatelnost úkonů provedených v rámci místního šetření zcela jasně vyplývá i z dikce odst. 7 věta první citovaného ustanovení, podle kterého může správce daně „zajistit též věci, u nichž jejich nezjištění by mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných v daňovém řízení“.

V souladu s výše uvedenými závěry je nutno odmítnout argumentaci stěžovatele, podle které měl správce daně vyzvat druhého účastníka sdružení k součinnosti a doložení stěžovatelem označené evidenční knihy. Jakkoli lze připustit, že dikce ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků *expressis verbis* dodatečné provedení důkazu neprovedeného při místním šetření nevylučuje, Nejvyšší správní soud je toho názoru,

že v případě důkazu navrhovaného stěžovatelem nelze hovořit o výjimce, tedy o důkazu, jehož dodatečným provedením by byly nepochybně zjištěny stejné skutečnosti jako v okamžiku provádění místního šetření. I za situace, kdy by druhý člen sdružení dodatečně správci daně předložil evidenční knihu obsahující údaje týkající se vozidel zjištěných v provozovně v době prováděného místního šetření, vždy by zde existovala důvodná pochybnost o věrohodnosti těchto údajů. Navrhoval - li stěžovatel provedení důkazu, u kterého je již předem zpochybněna jeho věrohodnost, jeho provedením by nejen nedošlo k naplnění základních zásad daňového řízení, ale naopak k jejich popření. Právní názor krajského soudu, kterým bylo aprobováno odmítnutí provedení tohoto důkazu správcem daně, lze tedy označit za zcela právně konformní.

Konečně pokud jde o stěžovatelem namítané procesní pochybení krajského soudu spočívající v neprovedení navrhovaného důkazu (výslech druhého člena sdružení), ani tuto argumentaci stěžovatele neshledává Nejvyšší správní soud důvodnou. Z obsahu žaloby i protokolu o ústním jednání soudu dne 16. 6. 2005 vyplývá, že stěžovatel chtěl tímto důkazním prostředkem prokázat, že v rámci prováděného místního šetření druhému členovi sdružení telefonoval a snažil se tak zajistit předložení jeho evidenční knihy. Odmítl - li krajský soud provedení tohoto důkazu s tím, že na samotném zjištění o nepředložení povinné evidence stěžovatele při provádění místního šetření by prokázání bezúspěšné snahy stěžovatele o předložení evidence vedené druhým členem konsorcia, nemělo žádný význam, nelze tomuto závěru nic vytknout. Tvrdí - li dále stěžovatel v kasační stížnosti, že tato výpověď měla sloužit i „jako důkaz o nesplnění povinností správcem daně při vedení daňového řízení a místního šetření“, jedná se o tvrzení neurčité, k němuž není možné zaujmout stanovisko

S ohledem na všechny shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých nestanoví - li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 25. ledna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

