

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **MVDr. V. H.**, zastoupena Mgr. Zbyňkem Čermákem, advokátem se sídlem Pardubická 298/22, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2009, č. j. 30 Ca 106/2008 - 31,

t a k t o :

Věc se postupuje rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 10. 2009, č. j. 30 Ca 106/2008 - 31, zamítl žalobu podanou žalobkyní proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“ nebo „žalovaný“) ze dne 17. 6. 2008, č. j. 5945/08-1400-606115, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „finanční úřad“) ze dne 8. 10. 2007, č. j. 206385/07/228933/8541. Tímto správním rozhodnutím byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 10 000 Kč za nesplnění povinnosti vést zvláštní záznamy potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně. Povinnost vést zvláštní záznamy podle ustanovení § 39 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, byla žalobkyni uložena rozhodnutím č. 135/03 ze dne 28. 5. 2003. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků dává správci daně oprávnění, aby daňovému subjektu rozhodnutím stanovil povinnost vést zvláštní záznamy, tj. záznamní povinnost. Jediným kritériem obsaženým v uvedeném ustanovení je potřeba správného stanovení základu daně a daně. Je tedy ponecháno zcela na úvaze správce daně, aby posoudil potřebu vedení těchto zvláštních záznamů. Žalobkyně přijímala od svých zákazníků platby v hotovosti, a to nikoliv v malém objemu. To bylo také důvodem, proč jí správce daně uložil záznamní povinnost rozhodnutím č. 135/03. Účelem uložení záznamní povinnosti bylo, aby každá žalobkyní přijatá platba byla zaevidována i zaúčtována. Záznamní povinnost tak byla uložena k dosažení cíle daňového řízení, tj. zajištění a zejména kontroly toho, že každá přijatá platba byla řádně zaevidována. Vedení evidence v sešitě v tvrdých deskách s předem očíslovanými stranami přitom mělo zajistit především neměnnost zaznamenaných údajů, což běžně vedená počítačová evidence nezaručuje. Z protokolů o provedení místního šetření dne 18. 5. 2007 a 9. 8. 2007 a k nim přiložených listin je zřejmé, že žalobkyní předložené počítačové sestavy skutečně

nesplňovaly požadovaný účel uvedené záznamní povinnosti, neboť správce daně nemohl ověřit kontinuitu záznamů (předložené vytištěné stvrzenky nebyly řazeny v nepřerušované číselné řadě) ani nebyla zaručena jejich neměnnost. Předložené sestavy pak neobsahovaly ani údaje o druhu zvířete, názvu provedeného výkonu a jeho ceně, ani celkovou částku přijatou od zákazníka. Ani rozsah záznamní povinnosti krajský soud neshledal neúměrně zatěžujícím uložením povinností. Vzhledem k tomu, že údaje pod body 2., 4., 5., 6. a 7. mohly být nahrazeny vedením záznamů v počítačové formě, žalobkyně tak měla do vázané knihy povinnost zaznamenávat pouze pořadové číslo zákazníka (jedinou nepřerušovanou číselnou řadou v jednom roce), druh zvířete (u psa a kočky jejich plemeno a barvu), název provedeného veterinárního výkonu a jeho cenu a celkovou přijatou částku, a pokud bylo zvíře přijato do hospitalizace, pak i záznam o tom. Uložení povinnosti vést tyto záznamy tedy nelze podle krajského soudu označit za nepřiměřené nebo administrativně natolik náročné, že by to vyžadovalo další pracovní sílu pro vedení této evidence. Žalobkyně proto měla zajistit, aby všechny provedené úkony a s tím spojené platby byly bezprostředně po jejich realizaci řádně zaevidovány (způsobem uvedeným v rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti) a byly tak správcem daně kontrolovatelné. Této povinnosti nedostála, proto nelze postup správce daně označit za nezákonný, když jí za nesplnění stanovené povinnosti uložil pokutu. Žalobkyně podle krajského soudu nesprávně zaměňuje vedení účetnictví v elektronické podobě a elektronickou komunikaci mezi daňovým subjektem a správcem daně navzájem s institutem záznamní povinnosti. Vedení záznamní povinnosti v žádném případě nedubluje účetnictví vedené v elektronické podobě, neboť, jak vyplývá ze shora uvedeného, má zcela jiný smysl a především specifické důvody, proč je ukládáno. Že nejde o zastaralý institut (i přes nové trendy v daňových kontrolách), lze dokumentovat i na tom, že institut záznamní povinnosti zůstal napříště zachován i v novém daňovém řádu, který nabude účinnosti až dnem 1. 1. 2011. Existence možnosti uložit vedení této podrobnější evidence je z praktického hlediska klíčová pro kontrolu zdaňování činností jako je např. maloobchodní prodej, hostinská činnost atd. Bez vedení těchto záznamů a při absenci speciální právní úpravy (kterou byl např. zákon o registračních pokladnách) lze jen těžko ověřit, že se údaje tvrzené daňovým subjektem na základě vedeného účetnictví shodují s realitou. Podle názoru krajského soudu je rozhodnutí o výši uložené sankce odůvodněno dostatečně, přičemž neodporuje zásadám logického uvažování. Správní orgány podle krajského soudu přihlédly ke všem konkrétním okolnostem daného případu, a z tohoto pohledu výše pokuty není nepřiměřená.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Napadený rozsudek je podle stěžovatelky nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Stěžovatelka v žalobě namítala, že uložená pokuta je jednak zjevně nepřiměřená ve vztahu ke zjištěným skutečnostem při místním šetření, jednak zjevně neodpovídá novým trendům v daňových kontrolách vyplývajícím z novel zákona o správě daní a poplatků, dále novel zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ale i zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu. Posouzení věci krajským soudem bylo podle stěžovatelky založeno na nesprávném právním posouzení a hodnocení důkazů soudem. Stěžovatelka dále uvedla, že konkrétní požadavky na vedení zvláštních záznamů podle ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků vycházejí pouze z uvážení správce daně, avšak toto uvážení musí mít konkrétní meze, ve kterých se správce daně může pohybovat. Stanovení těchto mezí je možné dovodit ve smyslu a účelu zákona, zejména pak ze základních zásad daňového řízení. Stěžovatelka poukázala na zásadu

přiměřenosti ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle které správci daně při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. S ohledem na tuto zásadu lze dospět podle stěžovatelky k závěru, že správcem daně požadované zvláštní záznamy v podobě uvedené v rozhodnutí č. 135/03 nejsou ve vztahu k podnikatelské činnosti stěžovatelky (celkem tři veterinární lékaři, 3 ordinace), způsobu užití softwarového účetního programu, majícího potřebné osvědčení z hlediska potřebných nároků na vedení účetnictví, a zejména k účelu, pro který byla tato povinnost stanovena (tj. ke správnému zjištění základu daně prověřovaného daňového subjektu) hospodárné ani proporcionální. Stěžovatelka namítla, že zvolené prostředky správce daně se jeví jako prostředky šikanózní povahy, svým obsahem neúměrně zatěžující stěžovatelku. Uložení povinnosti vést záznamy totiž nevychází ze znalosti o konkrétních podmínkách výkonu podnikatelské činnosti stěžovatelky, ale pouze je uložena záznamní povinnost podle obvyklé praxe správců daně, aniž by žalovaný zajistil splnění předpokládaného cíle jinými, dostupnějšími postupy, které evidentně nezvýší náklady na další pracovní síly. Stěžovatelka uvedla, že řádně vede záznamy v certifikovaném účetním programu, který je provázán na všechny ordinace ošetřujících lékařů tak, aby byla vkládána potřebná data do účetního systému průběžně v rámci prováděného lékařského úkonu. Proti rozhodnutí č. 135/03 se podle stěžovatelky nelze samostatně odvolat, stěžovatelka proto napadla toto rozhodnutí až v souvislosti s rozhodnutím správce daně spočívajícím v uložení pokuty. Daňové subjekty mají za povinnost vést účetnictví v případech a v rozsahu stanoveném zákonem o účetnictví. Zákon o účetnictví byl od vydání rozhodnutí č. 135/03 do současné doby novelizován celkem 16x a zákon o správě daní a poplatků byl novelizován celkem 40x, přičemž zákon o účetnictví doznal změn v oblasti průkaznosti účetních dokladů zpracovávaných za pomoci technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení. Podle § 15 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků má správce daně při místním šetření právo na informace o používaných programech výpočetní techniky a může využívat programové vybavení, ve kterém byly informace pořízeny. Vzhledem ke změně ustanovení § 33 zákona o účetnictví se nově zavádí tři formy účetních záznamů (listinná, technická nebo smíšená). Na tyto změny reagovala celá řada zákonů (např. zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví), které vytváří podmínky pro to, aby technické záznamy byly ve formátu, který zaručí jejich neměnnost a uchovávání. Stěžovatelka proto namítla, že změny zákonů vyžadují i jiný přístup správců daně při vydávání rozhodnutí o záznamní povinnosti ve smyslu § 39 zákona o správě daní a poplatků. Podle stěžovatelky je třeba zajistit odbornost pracovníků správce daně, aby byli schopni využívat svého oprávnění podle § 15 zákona o správě daní a poplatků a správně posuzovat, zda-li užívané účetní programy účetními jednotkami splňují stanovené standardy. Pouze pokud by tomu tak nebylo, potom by správce daně měl uložit ve smyslu ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků záznamní povinnost. Správce daně však podle stěžovatelky od vydání rozhodnutí č. 135/03 ze dne 28. 3. 2003 do vydání napadeného rozhodnutí ze dne 17. 6. 2008 nejen že nepřehodnotil vydané rozhodnutí ve vztahu ke způsobu vedení účetnictví, ale ani prokazatelným způsobem nevyužil svá práva podle § 15 zákona o správě daní a poplatků (nekontroloval programové vybavení účetního software a neměnnost údajů). Stěžovatelka dále namítla, že v odůvodnění rozsudku krajského soudu je v její neprospěch posuzována novela zákona o správě daní a poplatků, která nabude účinnosti až dnem 1. 11. 2011, aniž by soud vycházel z platné právní úpravy zákona o účetnictví,

zejména vzhledem ke změnám zajišťujícím odpovídající způsob vedení účetnictví pomocí technických prostředků. Soud podle stěžovatelky nesprávně posoudil skutkový stav a provedené důkazy, neboť z těchto důkazů jednoznačně nevyplývá, zda účetnictví vedené stěžovatelkou na technickém nosiči splňuje všechny nároky vyplývající ze zákona o účetnictví. Bez tohoto zjištění nelze dospět k závěru o opaku, tedy že rozsah stanovené záznamní povinnosti nebyl neúměrně zatěžující a že uložená sankce nebyla nepřiměřená i po 5-ti letech od stanovení záznamní povinnosti. Stěžovatelka dále nesouhlasila se závěrem krajského soudu, že z protokolů o provedení místního šetření ze dnů 18. 5. 2007 a 9. 8. 2007 vyplývá, že předložené počítačové sestavy nesplňovaly požadovaný účel uvedené záznamní povinnosti, neboť správce daně nemohl ověřit kontinuitu záznamů a nebyla zaručena jejich neměnnost a že předložené sestavy neobsahovaly veškeré údaje. Stěžovatelka namítla, že správci daně při místních šetření umožnila nahlédnout do údajů vedených v počítači, avšak správce daně tyto skutečnosti nedostatečně zhodnotil. Z protokolu o místním šetření ze dne 18. 5. 2007 podle stěžovatelky vyplývá, že správci daně ukázala na obrazovce stav zákazníků ze dne 18. 5. 2007, tj. dne kontroly (jednalo se o 6 zákazníků). Podle stěžovatelky z protokolace dále vyplývá, že na obrazovce předvedená stvrzenka stěžovatelkou obsahovala potřebné údaje obsahově odpovídající rozhodnutí č. 135/03. Stěžovatelka správci daně předvedla odkaz stvrzenky na kartu zvířete, ze které vyplývají potřebné údaje o zvířeti, o rozsahu provedených zdravotních úkonů jak u stěžovatelky, tak i o jiných sjednaných úkonech v jiných lékařských zařízeních (laboratorní vyšetření, histologická vyšetření apod.), a o podaných lécích. Tyto údaje na kartě mají přímou souvztažnost dat k údajům na stvrzence a lze je dohledat a vytisknout. Při místním šetření ze dne 18. 5. 2007 stěžovatelka uvedla, že okamžitě neumí vytisknout sestavu, neboť veškerými úkony souvisejícími se zajištěním účetního programu je pověřen Ing. V. H., který v daňovém řízení na podkladu generálním plné moci stěžovatelku zastupoval, avšak v době místního šetření nebyl přítomen. Finanční ředitelství ve svém rozhodnutí dospělo k závěru, že předložená evidence nesplňuje rozhodnutí č. 135/03, neboť stěžovatelka nepředložila evidenční knihu (sešit v tvrdé vazbě se stranami, které budou očíslovány nepřerušenou číselnou řadou, do kterého bude zapisován každý zákazník). Finanční ředitelství se však nezabývalo tím, v jakém programu je účetnictví zpracováváno, zda-li v těchto sestavách jsou vedeny všechny potřebné údaje pro řádné vedení účetnictví, zejména údaje pod bodem 1 až 9 rozhodnutí č. 135/03, zda-li používané software účetního programu zajišťuje neměnnost údajů a zejména zda-li jsou účetní záznamy provázané s dalšími záznamy v počítačovém programu (např. stvrzenky ve vztahu k vedené kartě zvířete). Podle stěžovatelky finanční ředitelství ani nezná název účetního programu, ani se samo o neměnnosti zpracovaných údajů nepřesvědčilo použitím počítačové techniky. Z odůvodnění napadeného rozsudku je poté zřejmé, že soud pro právní posouzení nevycházel ze zjištěného skutkového stavu a toliko převzal názor finančního ředitelství. Stěžovatelka používá počítačový program na vedení účetnictví zn. POHODA, Komplet, Release 8604, který má potřebné osvědčení z hlediska potřebných nároků na vedení účetnictví ve smyslu platné právní úpravy pro vedení účetnictví. Tento účetní produkt splňuje podle stěžovatelky veškeré nároky na úplnost a neměnnost údajů, o čemž svědčí audit provedený auditorskou firmou HK Audit s. r. o. Používaný účetní software zajišťuje neměnnost dat (změny v systému lze dohledat). Technické údaje k tomuto počítačovému software však finanční ředitelství nejen že v rámci místních šetření nehodnotilo, ale ani soud neměl dostatek podkladů k jeho hodnocení ve vztahu k uložené záznamní povinnosti s ohledem na zásadu přiměřenosti. Z odůvodnění napadeného

rozsudku vyplývá, že soud přisvědčuje žalovanému s tím, že vedení evidence v sešitě v tvrdých deskách s předem očíslovanými stranami mělo zajistit především neměnnost zaznamenaných údajů, což běžně vedená počítačová evidence nezaručuje, aniž by soudem bylo hodnoceno, jaký účetní software stěžovatelka užívá a jaké nároky tento program z hlediska neměnnosti údajů zajišťuje. Soud v napadeném rozsudku proto nevychází ze zjištěného skutkového stavu věci. Stěžovatelka dále uvedla, že správce daně provedl dne 11. 8. 2004 ústní jednání v daňovém řízení za účelem ověření nadměrného odpočtu DPH za druhé čtvrtletí roku 2004. Při tomto jednání správce daně kontroloval účetnictví vedené na počítači stěžovatelky a z tohoto účetního systému byly pořízeny sestavy z počítačového systému č. 3729 - 3738, které jsou součástí protokolu o kontrole. Z těchto sestav vyplývá, že splňují požadavky rozhodnutí č. 135/03. Správce daně provedeným řízením nezjistil nesrovnalosti ve vedení účetní evidence, přičemž po stěžovateli nevyžadoval předložení stanovené záznamní povinnosti, neboť zjištěné skutečnosti byly průkazné. Z tohoto je podle stěžovatelky zřejmé, že rozhodnutí č. 135/03 mělo pouze účelový charakter. Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhla rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnilo s napadeným rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové a navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že správce daně stěžovateli uložil rozhodnutím ze dne 28. 5. 2003, č. 135/03, č. j. 134304/03/228931/2770, ve smyslu ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků povinnost vést zvláštní záznamy. Konkrétně jí uložil povinnost zavést sešit v tvrdé vazbě s předem očíslovanými stranami nepřerušenou číselnou řadou, do které měla stěžovatelka zapisovat každého zákazníka (tj. jméno osoby, kterou přijme ve své provozovně se zvířetem) a nejpozději před jeho odchodem z provozovny zapsat: 1. pořadové číslo zákazníka jedinou nepřerušovanou číselnou řadou v jednom roce, 2. datum a hodinu návštěvy, 3. druh zvířete (u psa a kočky jejich plemeno a barvu), 4. jméno, příjmení a adresu zákazníka, jsou-li žalobkyni sděleny, 5. název provedeného veterinárního výkonu a jeho cenu, 6. druh, množství a cenu účtovaného léčiva, 7. cenu prodaného zboží, 8. přijetí zvířete do hospitalizace a 9. celkovou přijatou částku. Údaje pod body 2., 4., 5., 6. a 7. mohly být nahrazeny vedením v počítačové formě. Dále měla stěžovatelka vést evidenci samostatného prodeje zboží a hospitalizace. Rozhodnutím bylo rovněž stanoveno, že uvedené evidence budou umístěny na provozovně, kde budou kdykoliv k dispozici pracovníkům finančního úřadu ke kontrole plnění záznamní povinnosti. Stěžovatelka byla současně upozorněna, že porušení stanovené povinnosti může být kvalifikováno jako nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 37 zákona o správě daní a poplatků. Dne 18. 5. 2007 a následně 9. 8. 2007 provedl správce daně v provozovně stěžovatelky místní šetření, kterým kontroloval dodržování tohoto rozhodnutí. Plnění záznamní povinnosti shledal nedostatečným a na základě zjištěných nedostatků vydal dne 8. 10. 2007 rozhodnutí č. 148/07, kterým stěžovateli uložil pokutu za porušení povinnosti uložené jí rozhodnutím č. 135/03 ve výši 10 000 Kč. Odvolání stěžovatelky proti tomuto rozhodnutí bylo finančním ředitelstvím zamítnuto.

Při předběžném posouzení věci dospěl sedmý senát Nejvyššího správního soudu k závěru, že je na místě odchýlit se od dosavadní judikatury tohoto soudu ohledně

posuzování otázky, zda rozhodnutí správce daně o uložení záznamní povinnosti je „rozhodnutím“ ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

V rozsudku ze dne 29. 3. 2007, č. j. 7 Afs 176/2006 - 78, www.nssoud.cz, zaujal Nejvyšší správní soud následující právní názor:

„Podle ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími. Pod pojmem rozhodnutí je nutno, ve smyslu legislativní zkratky obsažené v ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., chápat jen taková rozhodnutí (úkony správních orgánů), jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti. Soudnímu přezkumu tedy nepodléhají veškerá rozhodnutí (úkony) správních orgánů, ale pouze ta, jež zasahují do subjektivních práv účastníka řízení a do jeho hmotněprávní pozice – tj. možnosti chovat se způsobem garantovaným objektivním právem, resp. která jsou způsobilá porušit veřejnoprávní subjektivní práva účastníka řízení.

Napadeným rozhodnutím finančního úřadu bylo stěžovatelce uloženo vést ve zvlášť vyčleněné vázané knize s předem očíslovanými stranami s nepřerušenou číselnou řadou evidenci 1) všech smluv o zprostředkování či jiných smluv podobného obsahu uzavřených ústní i písemnou formou, 2) všech zakázek, na které ještě nebyla smlouva uzavřena, ale s jejichž realizací již bylo započato, tzn. nabízení nebo poptávání nemovitého majetku či pronájmu, např. prostřednictvím inzerce, na vývěškách, apod. a 3) veškerého nemovitého majetku, který je zahrnutý do obchodního majetku anebo vlastní majetek (nezahrnutý do obchodního majetku) nabízený k prodeji či pronájmu. Rozhodnutí bylo odůvodněno charakterem provozované činnosti a zájmem na správném prokazování daňového základu.

Daňové subjekty jsou ex lege povinny vést celou řadu různých evidencí, např. účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Protože však mohou nastat situace, kdy řádné plnění povinností vyplývajících z citovaného zákona nemusí být postačující pro správné a úplné vyměření daně, opravňuje zákon o správě daní a poplatků správce daně, aby daňovému subjektu svým rozhodnutím stanovil povinnost vedení zvláštních záznamů. V ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků není stanoveno, jaké skutečnosti mohou nebo mají být důvodem pro stanovení záznamní povinnosti. Jediným kritériem obsaženým v citovaném ustanovení je potřeba správného stanovení daňového základu a daně. Je tedy ponecháno zcela na úvaze správce daně, aby posoudil potřebu vedení těchto zvláštních záznamů. Není proto vyloučeno, aby rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti bylo vydáno i na základě zjištění závažných a opakujících se nedostatků ve vedení evidence vyplývajících ze zákona (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 132/200 - 68, www.nssoud.cz).

Napadené správní rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti má sice formální znaky rozhodnutí, jedná se však pouze o úkon umožňující správci daně plnění povinností uložených zákonem o správě daní a poplatků, tj. mimo jiné zajistit shromáždění potřebných podkladů pro správné stanovení daňového základu a daně. Rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti ale nejsou zasazena subjektivní hmotná práva stěžovatelky. Rozhodnutími, jimiž by v daném případě mohla být zasazena její subjektivní hmotná práva jsou až rozhodnutí navazující na toto správní rozhodnutí. Podanému výkladu ustanovení § 65, § 70 s. ř. s. ostatně svědčí i projev vůle zákonodárce, jenž v ustanovení § 39 odst. 2, větě první zákona o správě daní a poplatků stanovil,

že proti rozhodnutí vydanému podle odst. 1 citovaného ustanovení se nelze samostatně odvolat, tj. podat řádný opravný prostředek. K zásahu do veřejného subjektivního práva (hmotněprávní pozice) stěžovatelky proto může dojít až následným rozhodnutím ve věci samé, tj. např. rozhodnutím správce daně podle ustanovení § 46 zákona o správě daní a poplatků o stanovení (dodatečném stanovení) daňové povinnosti či rozhodnutím o uložení pokuty podle ustanovení § 37 citovaného zákona. Teprve při přezkouvání těchto rozhodnutí by k námitce daňového subjektu byla přezkoumána i zákonnost a rozsah uložené záznamní povinnosti a její vztah k věci samé.“

Obsahově shodný právní závěr zaujal, byť implicitně, Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 12. 7. 2007, č. j. 7 Afs 132/2005 – 68, www.nssoud.cz.

Sedmý senát má za to, že novější judikatura rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu překonala filosofická východiska, na nichž stojí výše uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu i rozsudky mu předcházející (zejména rozsudek ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 132/2005 - 68, www.nssoud.cz). Rozšířený senát již v usnesení ze dne 6. 2. 2007, č. j. 2 As 64/2005 - 79, vyslovil názor, že *právo na zvolení místa trvalého pobytu podle § 10 zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů, je veřejným subjektivním právem, proti jehož porušení rozhodnutím správního orgánu se může občan dovolat ochrany postupem podle § 65 a násl. s. ř. s. před správním soudem. Nedílnou součástí práva na zvolení místa trvalého pobytu je také právo na to, aby na zvolené adrese místa trvalého pobytu nebyly evidovány osoby, které pro to nesplňují nebo přestaly splňovat zákonné podmínky. Rozšířený senát se vztahem kompetenčních výluk podle § 70 písm. a) a písm. b) s. ř. s. zabýval také např. v usnesení ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, publ. pod č. 1764/2009 Sb. NSS, v němž vyslovil, že *závažné stanovisko, jako kupříkladu souhlas (či nesouhlas) orgánu ochrany přírody a krajiny k povolení stavby vydaný podle § 44 zákona č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, je rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s., které není vyloučeno ze soudního přezkumu jako rozhodnutí předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s.* Rovněž v rozsudku ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, v němž byla posuzována povaha rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovitostem podle § 72 zákona č. 337/1992 Sb., vycházel rozšířený senát z předpokladu, že *rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva má po formální a obsahové stránce podobu rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s.* Konečně v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 As 89/2008 – 80, shledal, že *rozhodnutí v pochybnostech podle § 1 odst. 4 zákona č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, ve znění pozdějších předpisů, je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. a není rozhodnutím předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s., a proto podléhá soudnímu přezkumu ve správním soudnictví.**

Recentní judikatura rozšířeného senátu má za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. i úkony, které v dřívější judikatuře byly považovány za akty podkladové, samostatně soudně nepřezkoumatelné (jejichž právnost se prověřuje toliko v rámci přezkumu aktu navazujícího, tj. postupem podle § 75 odst. 2 věty druhé s. ř. s.), neboť reflektuje, že se jedná o akty, které již samy o sobě zasahují do právní sféry jedince tím, že jej nějakým způsobem limitují v jeho právu podle své libosti jednat, neboť mu ukládají povinnost něco konat nebo něčeho se zdržet.

Přesně o takovou situaci jde i u uložení záznamní povinnosti. Rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti se daňovému subjektu nepochybně ukládá povinnost konat něco, co jinak podle objektivního práva konat nemusí, a sice vést nad rámec povinných evidencí uložených přímo zákonem též další evidence či záznamy stanovené a po obsahové stránce specifikované rozhodnutím správce daně. Uvedenou povinnost nelze považovat za nic bagatelního či do právní sféry jedince ve skutečnosti vůbec nezasahujícího. Naopak, jde o povinnost zvyšující nezřídka velmi zásadním způsobem administrativní zátěž daňového subjektu – tento je povinen věnovat část svého času vedení evidence, kterou by jinak, nebylo-li by rozhodnutí, které mu ukládá ji vést, vůbec nevedl. Zásah do jeho právní sféry tedy spočívá v povinnosti konat něco, co by jinak - nebylo-li by aktu správce daně – konat nemusel.

Skutečnost, že proti rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti se nelze „samostatně odvolat“ (§ 39 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků) na povaze tohoto úkonu jako úkonu ukládajícího povinnost nic nemění. Skutečnost, že povinnost je ukládána ve zvláštním typu jednoinstančního řízení, nemění nic na povaze „produktu“ takového řízení jako závazného úkonu adresovaného individuálně určenému jednotlivci a stanovujícího mu konkrétní povinnosti (byť samy o sobě přímo a bezprostředně nevynutitelné, leda uložením pokuty, nicméně správcem daně kontrolovatelné postupem podle § 39 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků).

Není pravda, že zásah do právní sféry daňového subjektu nastává až uložení pokuty za neplnění této povinnosti. Právní povinnost jednat podle rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti nastává pro daňový subjekt okamžikem, kdy je toto rozhodnutí vůči němu účinné. Již od tohoto okamžiku je povinen konat, co by jinak konat nemusel. Uložení pokuty je dalším, sekundárním důsledkem, nastupujícím v případě, že daňový subjekt svoji primární povinnost nesplní. Zda pokuta bude uložena, a případně v jaké výši, závisí na tom, zda a v jakém rozsahu a z jakých důvodů porušil daňový subjekt svoji primární povinnost. Jistěže musí být (také) rozhodnutí o pokutě přezkoumatelné ve správním soudnictví. U něho však bude předmětem soudního přezkumu ve hmotněprávní rovině to, zda daňový subjekt vskutku porušil předtím uloženou záznamní povinnost, a pokud ano, v jaké míře a jakým způsobem a zda pokuta, která mu za to byla uložena, odpovídá povaze a rozsahu porušení povinnosti.

Jistěže je věcně vzato představitelné, aby soudní ochrana proti uložení záznamní povinnosti byla poskytována až při případném uložení pokuty za její neplnění. A aby tedy až v rámci přezkumu uložení pokuty se jako otázka svým způsobem předběžná postupem podle § 75 odst. 2 věty druhé s. ř. s. zkoumalo, zda vůbec mohla být záznamní povinnost uložena a zda její rozsah byl přiměřený. Takovéto pojetí soudní ochrany, k němuž se přiklonil Nejvyšší správní soud ve shora zmíněných rozsudcích č. j. 7 Afs 176/2006 - 80 a č. j. 7 Afs 132/2005 - 68, má však nevýhodu, že přichází až *ex post* a fakticky nutí daňový subjekt, který má jemu uloženou záznamní povinnost za nezákonnou, povinnost uloženou mu státním orgánem ignorovat, neplnit ji a nechat si za její porušení uložit pokutu, a teprve v rámci řízení o pokuty jakoby „zpětně“ dosáhnout toho, že uložení záznamní povinnosti bude shledáno nezákonným.

Takovýto výklad soudní ochrany před uložením záznamní povinnosti je nejen nepraktický, ale navíc odporuje i samotné dikci ustanovení § 75 odst. 2 věty druhé, § 65 odst. 1 a § 70 písm. a) s. ř. s. Rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti samo o sobě nepochybně je rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť, jak již shora vyloženo, se jím daňovému subjektu ukládá povinnost, kterou by jinak neměl („rozhodnutím“ ve smyslu uvedeného ustanovení je úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti jednotlivce). Tato vlastnost rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti z něj již tedy bez dalšího činí předmět přezkumu ve správním soudnictví na základě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, leda by se v daném případě uplatnila nějaká kompetenční výluka. V úvahu však připadá jen kompetenční výluka podle § 70 písm. a) s. ř. s., neboť žádné jiné z ustanovení o kompetenčních výlukách na rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti vzhledem k jeho povaze a obsahu zjevně dopadat nemůže. Avšak kompetenční výluka podle § 70 písm. a) s. ř. s. se týká úkonů správního orgánu, které nejsou „rozhodnutími“ ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., což však, jak již uvedeno, nemůže dopadat na rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti, neboť to rozhodnutím je a je tedy samostatně soudně přezkoumatelné, neboť na ně nelze uplatnit žádnou kompetenční výluku. Ustanovení § 75 odst. 2 věty druhé s. ř. s. se ovšem vztahuje pouze na ty úkony, u nichž s. ř. s. neumožňuje žalobci napadnout je samostatnou žalobou ve správním soudnictví.

Sedmý senát proto má za to, že rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti je rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s., které je samostatně soudně přezkoumatelné. Jelikož však v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu specifikovaných shora již byl zaujat opačný právní názor, předkládá sedmý senát podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu.

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

V Brně dne 15. července 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu