



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**, se sídlem Horní Vltavice 116, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční úřad ve Vimperku**, se sídlem 1. máje 200, Vimperk, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2010, čj. 23116/10/102970305458, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 11. 2011, čj. 10 Af 79/2010 - 79,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 11. 2011, čj. 10 Af 79/2010 - 79, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního úřadu ve Vimperku ze dne 20. 7. 2010, čj. 23116/10/102970305458, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci na nákladech soudního řízení částku 21 400 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám právní zástupkyně žalobce JUDr. Mileny Novákové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad ve Vimperku rozhodnutím ze dne 20. 7. 2010, čj. 23116/10/102970305458, uložil žalobci na základě § 39 odst. 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), aby kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy vedl zvláštní záznamy, potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně (dále jen „záznamní povinnost“), a to o všech nakoupených a prodaných motorových benzínech, motorové naftě, bionaftě, a směsném palivu (dále jen „vybrané výrobky“), podle § 2 písm. a), b), h) a i) vyhlášky č. 133/2010 Sb., o jakosti a evidenci pohonných hmot a podle Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku.

II.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, v níž nejdříve rozvedl důvody, pro které pokládá rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Žalobce dále namítl, že uložení záznamní povinnosti došlo k porušení čl. 2 odst. 2 a odst. 3 a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť žalobce nutí plnit povinnosti, které zákon neukládá, a to mimo jiné na úkor snížení hodnoty jeho majetku. Pro vydání rozhodnutí nebyly splněny zákonné podmínky stanovené v § 39 odst. 1 daňového řádu. Podle žalobce je nutné, aby rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti obsahovalo konkrétní důvody, pro které obecně závazné evidence v konkrétních podmínkách žalobce nestačí pro správné stanovení základu daně a daně. Tyto důvody ovšem napadené rozhodnutí neobsahuje. Neobsahuje ani druh daně, jejíž základ a výše se má stanovit za pomoci záznamní povinnosti. Záznamní povinnost nelze uložit plošně pro všechny daňové subjekty s určitým předmětem podnikání. V daném případě na sebe převzala moc výkoná prvky moci zákonodárné. Dané rozhodnutí je protiústavní a nulitní. Záznamní povinnost by měla být v souladu se základními zásadami daňového řízení, především se zásadou přiměřenosti. V daném případě došlo ke zneužití práva. U žalobce proběhla řada daňových kontrol. Při žádné nebylo konstatováno, že stávající evidence neumožňuje správné stanovení daně. Plnění uložené záznamní evidence znamená pro žalobce přijetí minimálně jedné pracovní síly, což je v rozporu se zásadou přiměřenosti. Žalobce se rovněž vymezil proti povinnosti doručovat předmětné záznamy za každý kalendářní měsíc místně příslušnému správci daně do 20. dne následujícího měsíce v elektronické podobě, případně fyzicky. Ustanovení § 39 daňového řádu umožňuje správci daně uložit záznamní povinnosti, ale nikoliv již povinnost, aby mu záznamy byly doručovány.

[3] Žalobce v žalobě současně požádal o přiznání odkladného účinku žalobě. Krajský soud usnesením ze dne 30. 9. 2010, čj. 10 Af 79/2010 – 30, návrhu nevyhověl.

[4] Krajský soud rozsudkem ze dne 30. 11. 2011, čj. 10 Af 79/2010 – 79, zrušil rozhodnutí žalovaného v odstavci šestém, o povinnosti žalobce doručit záznamy každý kalendářní měsíc místně příslušnému správci daně, a dále v odstavci sedmém, o pozbytí platnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2010 a ze dne 9. 10. 1998 pro nezákonnost. Ve zbytku žalobu zamítl.

[5] Soud v odůvodnění vyšel z toho, že správce daně může stanovit záznamní povinnost daňovým subjektům individuálním rozhodnutím dle § 39 odst. 1 a odst. 2

daňového řádu. Správce daně využívá při své činnosti všech evidencí povinně vedených daňovými subjekty. Pokud má za to, že tyto evidence nestačí pro správné stanovení daňové povinnosti, může daňovému subjektu stanovit individuálním rozhodnutím povinnost vést evidenci jinou, konkrétně vymezenou podle podmínek podnikání tohoto subjektu. Rozhodnutí o záznamní povinnosti se vydávají zejména poplatníkům podnikajícím v některých vytipovaných činnostech.

[6] Krajský soud neshledal, že by v žalobcově případě došlo k porušení ústavně zaručeného práva ve smyslu čl. 2 odst. 2 a odst. 3 a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Napadené rozhodnutí nelze považovat za protiústavní za situace, že správce daně postupoval v souladu s § 39 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Správce daně na sebe nepřevzal prvky moci zákonodárné. Námitka, dle které musel žalobce přijmout další pracovní sílu, aby splnil uložené povinnosti, je nedůvodná. V případě, kdy daňový řád umožňuje vydání rozhodnutí ohledně záznamní povinnosti, je zcela nerozhodné, jakým způsobem bude daňový subjekt plnit záznamní povinnost.

[7] V daném případě byly podle krajského soudu splněny zákonné podmínky pro vydání napadeného rozhodnutí. Rozhodnutí obsahuje konkrétní důvody, pro které správce daně považuje za nutné, aby žalobce vedl uloženou záznamní povinnost. Hlavním důvodem je zachycení veškerých transakcí pro účely zamezení daňových úniků. Námitka, že napadené rozhodnutí neobsahuje konkrétní druh daně, je nedůvodná, protože povinné záznamy daňového subjektu jsou důkazním prostředkem dle § 31 odst. 4 daňového řádu. Je zcela na žalovaném, k jakému účelu při stanovení základu daně a daně záznamní povinnost využije.

[8] Záznamní povinnost je podle krajského soudu možné ukládat plošně pro všechny daňové subjekty s určitým předmětem podnikání, neboť jenom tímto způsobem je garantována rovnost daňových subjektů před správcem daně. Tak tomu je i v daném případě, kdy dle vyjádření žalovaného bylo vydáno zhruba 2 000 rozhodnutí o uložení záznamních povinností u daňových subjektů se shodným předmětem podnikání jako u žalobce. V daném případě měl správce daně jasnou představu o podmínkách výkonu podnikatelské činnosti žalobce. Respektoval i zásadu přiměřenosti, neboť záznamní povinnost nebyla stanovena administrativně náročným způsobem. Správce daně využil tento instrument za situace, kdy posouzení daňové povinnosti s ohledem na předmět podnikání žalobce vyžaduje podrobnější a odlišnou evidenci, než která je obecně stanovena právními předpisy.

[9] Správce daně je oprávněn se již v průběhu zdaňovacího období přesvědčovat o plnění záznamní povinnosti u daňového subjektu a ukládat mu rozhodnutím povinnosti k odstranění závad. V daném případě byl žalobce povinen doručit výše uvedené záznamy za každý kalendářní měsíc místně příslušnému správci daně do 20. dne následujícího měsíce v elektronické podobě, případně fyzicky. Z uvedeného ustanovení je zřejmé, že správce daně nemůže uložit daňovému subjektu povinnost doručovat výše uvedené záznamy, ale pouze mu může uložit povinnost je vést. Krajský soud proto výrok rozhodnutí o uložení povinnosti doručit správci daně záznamy každý kalendářní měsíc pro nezákonnost zrušil a v tomto rozsahu vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný v napadeném rozhodnutí samostatným výrokem rozhodl o pozbytí platnosti jím vydaných rozhodnutí ze dne 22. 4. 2010, čj. 16736/10/102970303735, a ze dne 9. 10. 1998, čj. 24280/98/102970. Daňový řád v § 39 nezakládá kompetenci správce daně k rozhodování o tom, že jeho předcházející rozhodnutí „pozbývá platnosti“. Původní rozhodnutí pozbývá účinnosti vydáním nového rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti. I přes nové rozhodnutí správce daně je stále povinností žalobce, aby uchovával uložené záznamy. Soud proto zrušil rozhodnutí žalovaného v části o pozbytí platnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2010 a ze dne 9. 10. 1998 pro nezákonnost a v tomto rozsahu mu věc vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalobce navrhl provedení místního šetření k ověření, že má ve své kanceláři uloženy stáček listy i nákladní listy, a to za období, za které lze konkrétní daň doměřit. Tento návrh na doplnění důkazního řízení krajský soud jako nedůvodný zamítl. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí totiž není rozhodné a ani místním šetřením zjištěné, zda má žalobce uloženy veškeré stáček i nákladní listy. Z předložených kopií je zřejmé, jaké údaje jsou v těchto písemnostech evidovány v návaznosti na uloženou záznamní povinnost. Je povinností žalobce vést právě z těchto daňových podkladů odlišnou a konkrétně vymezenou záznamní evidenci.

[12] Žalobce při jednání předložil písemnost, v níž je odkazováno na § 97 „nového“ daňového řádu (pozn. NSS tedy zákona č. 280/2009 Sb.) o záznamní povinnosti, přestože napadené rozhodnutí bylo vydáno podle § 39 „starého“ daňového řádu. Žalobce v předmětném podání vznesl námitku týkající se důkazního břemene správce daně při ukládání záznamní povinnosti. Těmito žalobními body se soud nezabýval, neboť byly uplatněny po lhůtě pro podání žaloby stanovené v § 72 o. s. ř. (pozn. NSS – patrně myšlen s. ř. s.) Dle § 71 odst. 2 s. ř. s. lze rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby.

III.

[13] Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[14] Podle stěžovatele bylo napadené správní rozhodnutí vydáno, aniž by pro to byly splněny zákonné podmínky. Rozhodnutí neobsahuje žádné konkrétní důvody, pro které správce daně považoval za nezbytné, aby stěžovatel vedl uloženou záznamní povinnost. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjmenoval všechny předměty podnikání stěžovatele, aniž by uvedl, ke kterému z nich se záznamní povinnost vztahuje a u kterého předmětu činnosti nepostačují obecně závazné předpisy ke stanovení daně. Neuvedl ani druh daně, jejíž základ a výše se má stanovit pomocí záznamní povinnosti.

[15] Stěžovatel se dále vymezil proti argumentaci krajského soudu (obsažené na str. 5 a 6 odůvodnění rozsudku) při vypořádání se s námitkou porušení zásady přiměřenosti daňového řízení. Krajský soud neuvedl jediný konkrétní důvod, pro který v případě stěžovatele nestačí obecně závazné evidence, a je nezbytné vést evidence další. K tomu stěžovatel poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 14/2010 - 104, podle kterého musí uložení záznamní povinnosti v

prvé řadě obstat v testu proporcionality (v širším smyslu); záznamní povinnost má být ukládána z racionálních a o konkrétní skutkové okolnosti opřených důvodů.

[16] Stěžovatel v doplnění žaloby ze dne 13. 6. 2011 dokládal, že se v jeho případě nejednalo o záznamní povinnost uloženou na základě konkrétních podmínek jeho podnikání, ale o povinnost uloženou plošně všem daňovým subjektům obchodujícím s pohonnými hmotami. To vyplynulo z tiskové konference ministra financí ze dne 19. 5. 2011 i z vyjádření pracovnice Finančního ředitelství v Českých Budějovicích. Stěžovatel se domnívá, že postoj krajského soudu legitimizuje použití principu kolektivní viny. Rozhodnutí krajského soudu stěžovatel interpretuje následovně: je známo, že obchoduje s pohonnými hmotami, a ví se, že v této oblasti jsou časté daňové úniky, proto jsou daňové úniky i u něj. Stěžovateli se stanovuje záznamní povinnost, protože to zákon umožňuje; ne tak proto, že u něj jsou nebo by mohly být daňové úniky. Stěžovatel odmítá aplikaci kolektivní viny na svůj případ; po celou dobu plnil daňové povinnosti řádně a včas.

[17] Stěžovatel v další části kasační stížnosti opětovně citoval část odůvodnění rozsudku čj. 7 Afs 14/2010 - 104. Vyplývá z něj, že přípustným důvodem pro uložení záznamní povinnosti musí být u daňového subjektu nějaká jeho specifická vlastnost, jež jej vyděluje z množiny všech takových daňových subjektů. Taková specifická vlastnost musí být identifikována, daňovému subjektu sdělena a on musí mít možnost reagovat na toto sdělení správce daně. V daném případě neobstálo uložení záznamní povinnosti již v prvním kroku testu proporcionality, neboť z něj není zřejmé, že pro uložení záznamní povinnosti existoval zákonný cíl, který by byl tímto prostředkem dosažen, tj. že vedení zvláštních záznamů je potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně.

[18] Z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu podle stěžovatele dále plyne, že je zcela nesprávný názor, podle kterého má správce daně při rozhodování o uložení záznamní povinnosti v podstatě neomezené správní uvážení a že k přípustnosti uložení této povinnosti stačí pouze úvaha, že by to mohlo napomoci k zamezení případných daňových úniků v oblasti obchodování s pohonnými hmotami.

[19] Nejintenzivnější porušení svých práv stěžovatel spatřuje v tom, že uložená záznamní povinnost jej nutí ke shromažďování a sepisování údajů, které má již k dispozici (v účetnictví – v knize faktur přijatých a vydaných, skladové evidenci, stáčecích lístcích, nákladových listech, v dokladech o provozu vozidla, tzv. „stazkách“). Jejich soustředění na jeden formulář je proto bezvýznamné. Je to další důkaz toho, že záznamní povinnost neslouží správci daně ke správnému zjištění a stanovení daně, ale ke zcela jiným účelům. To podle stěžovatele potvrzuje i to, že od května 2011, kdy přestal zasílat správci daně záznamní povinnost, provádí správce daně pravidelně každý měsíc místní šetření, v rámci kterého si záznamní povinnost přebírá a odváží do svého sídla. Činí tak, aniž by u stěžovatele probíhala daňová kontrola či postup k odstranění pochybností.

[20] Stěžovatel se dále ohradil i proti argumentaci krajského soudu vypořádávající se s námitkou, že stěžovatel byl nucen pro účely plnění záznamní povinnosti přijmout další pracovní sílu. Krajský soud pochybil, neboť v tomto směru nepodrobil napadené rozhodnutí testu proporcionality.

[21] Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem krajského soudu, že stanovením plošné povinnosti je garantována rovnost daňových subjektů podnikajících v některých vybraných činnostech před správcem daně. Žalovaný nebyl ani schopen sdělit soudu, z jakého důvodu byla stěžovateli stanovena zrovna měsíční frekvence vypracování a zasílání záznamní povinnosti. Přitom žalovaný uvedl, že velkým obchodníkům, což není případ stěžovatele, byla stanovena třeba čtvrtletní frekvence. Toto prohlášení žalovaného vyvrací tvrzení soudu o garanci rovnosti daňových subjektů. Vyvrací i účelovou argumentaci žalovaného, že záznamní povinnost slouží pro účely měsíčního přiznání daně z přidané hodnoty. Stejně jako stěžovatel, tak i „velcí obchodníci“ jsou ze zákona měsíčními plátcí DPH. Přitom jim byla záznamní povinnost stanovena čtvrtletně.

[22] Žalovaný v průběhu soudního jednání uvedl, že jedním z důvodů pro uložení záznamní povinnosti je to, aby byly zaznamenány všechny údaje z tzv. nákladových listů a stáčecích lístků, neboť je mu známo, že je stěžovatel nearchivuje a likviduje je. Soudu přitom předložil kopii jednoho z těchto dokladů. Stěžovatel, pro kterého to byl zcela nový argument, toto tvrzení odmítl jako nepravdivé a pronesené bez znalosti situace. Stěžovatel uchovává všechny nákladové listy a stáčecí lístky, proto takový argument pro uložení záznamní povinnosti nemůže obstát.

[23] Stěžovatel se dále vymezil proti zamítnutí jeho návrhu na provedení místního šetření, v rámci kterého chtěl předložit všechny nákladové listy a stáčecí lístky, vztahující se k dodávkám pohonných hmot v období, za které lze stanovit daň. Stěžovatel nerozumí důvodům, pro které krajský soud odmítl důkaz provést. Soud posouvá vyjádření žalovaného do jiné roviny. Stěžovatel jasným a zřejmým důkazním návrhem reagoval na zcela nové vyjádření žalovaného. V kontextu celého vyjádření žalovaného jej stěžovatel pochopil tak, že toto je konkrétní důvod, pro který mu byla záznamní povinnost stanovena. Proto navrhl provedení místního šetření, které by pravdivost tohoto důvodu jednoznačně vyvrátilo. Postupem soudu se stěžovatel cítí být dotčen na svém právu na spravedlivý proces a považuje jej za vadu řízení před soudem dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[24] Další kasační námitka směřovala k nevypořádání se s právní argumentací, kterou stěžovatel vznesl při jednání. Krajský soud se jí odmítl zabývat s odkazem na § 72 a § 71 odst. 2 s. ř. s. Stěžovatel přitom v průběhu soudního jednání jasně uvedl, že se nejedná o nové žalobní body, ale pouze o doplnění právní argumentace k dříve uplatněnému prvnímu žalobnímu bodu (porušení práva dle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), konkretizovanému v čl. IV. odst. a) žaloby. To, že napadené rozhodnutí neobsahuje deklaraci naplnění podmínek pro jeho vydání, lze dle stěžovatele dovodit i z toho, že správce daně stíhá při uložení záznamní povinnosti důkazní břemeno. Rozhodnutí soudu je proto nepřezkoumatelné.

[25] Stěžovatel se konečně ohradil i proti rozhodnutí krajského soudu o náhradě nákladů řízení. Soud stěžovateli přiznal náhradu nákladů řízení za tři úkony právní pomoci, ačkoliv deklaroval šest úkonů. V rozsudku není uvedeno, které úkony právní pomoci soud uznal a které nikoliv. S ohledem na ústní vyjádření předsedkyně senátu se lze pouze domnívat, že soud neuznal za právní úkon ani jedno doplnění žaloby. Důvodem mělo být, že žalobu je nutno vypracovat perfektně v zákonem stanoveném termínu.

Stěžovatel však zdůraznil, že k doplňování došlo výhradně z důvodů, které nastaly až po lhůtě pro podání žaloby, a proto je nemohl zohlednit v původním textu žaloby. Stěžovatel proto požádal, aby při přiznání náhrady nákladů řízení bylo vycházeno ze všech šesti úkonů právní pomoci.

[26] Stěžovatel dále doplnil kasační stížnost o zkrácené znění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2012, čj. 7 Afs 7/2012 - 31, týkajícího se stejného problému v jiném zdaňovacím období.

IV.

[27] Žalovaný se k jednotlivým kasačním námitkám nevyjádřil.

V.

[28] Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 30. 3. 2012, čj. 8 Afs 5/2012 - 45, řízení o kasační stížnosti zastavil, neboť stěžovatel ani přes výzvu soudu nesplnil svou poplatkovou povinnost. Stěžovatel soudní poplatek uhradil dříve, než uvedené usnesení nabylo právní moci. Nejvyšší správní soud proto následně usnesením ze dne 9. 5. 2012, čj. 8 Afs 5/2012 - 60, uvedené usnesení o zastavení řízení zrušil na základě § 9 odst. 7 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích.

[29] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[30] Kasační stížnost je důvodná.

[31] Podstatou kasační stížnosti je otázka, zda správce daně mohl stěžovateli uložit povinnost vést kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy také záznamní povinnost pro vybrané výrobky podle § 39 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu.

[32] Z obsahu správního spisu vyplynulo, že uložením záznamní povinnosti byl stěžovatel povinen u každého jednotlivého nákupu vybraných výrobků za účelem jejich dalšího prodeje a u každého jednotlivého prodeje mimo čerpací stanice uvést datum nákupu, příp. datum fyzického přijetí; označení dodavatele vybraných výrobků; množství nakoupených vybraných výrobků (v litrech při teplotě 15°C); slovní označení a kód kombinované nomenklatury nakoupeného vybraného výrobku; jednotkovou cenu za litr vybraného výrobku bez DPH, s uvedením, zda již obsahuje spotřební daň; adresu nakládky nakoupených vybraných výrobků; číslo daňového dokladu či jiného dokladu, na základě kterého byly vybrané výrobky pořízeny; datum prodeje, příp. fyzické expedice; množství prodaných vybraných výrobků (v litrech při teplotě 15°C); adresu vykládky vybraných výrobků z dopravního prostředku; jednotkovou cenu za litr vybraných výrobků bez DPH; číslo daňového dokladu, případně číslo dokladu vystaveného pro neplátce; označení odběratele vybraných výrobků; a identifikaci vozidla a řidiče.

[33] V případě prodeje pohonných hmot na čerpací stanici bylo stěžovateli uloženo vedení těchto údajů: přesná adresa prodeje (výdeje) vybraných výrobků; zásoby na počátku období v litrech; nákup a prodej v průběhu období v litrech; zásoby na konci období v

litrech; slovní označení a kód kombinované nomenklatury prodaného vybraného výrobku; celková měsíční tržba včetně DPH za vybraný výrobek.

[34] V odůvodnění tohoto rozhodnutí správce daně uvedl v souladu s údaji zaznamenanými v obchodním rejstříku, jaký je předmět podnikání stěžovatele. Pro správné stanovení daně je podle správce daně nezbytné, aby daňový subjekt vedl i shora specifikovanou evidenci, která umožní přezkoumat obchodní transakce s vybranými výrobky. Základní evidence stanovená obecně závaznými předpisy neumožňuje dostatečně podchytit všechny aspekty obchodních transakcí s ohledem na specifičnost předmětu podnikání stěžovatele.

[35] Je nepochybné, že v nyní rozhodované věci jsou podstatné závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 14/2010 - 104 (všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). K dané otázce se zdejší soud následně vyjádřil také v rozsudku ze dne 15. 3. 2012, čj. 7 Afs 7/2012 - 33, který se zabýval uložením záznamní povinnosti nynějšímu stěžovateli v jiné jeho věci. Soud v prvně uvedeném rozhodnutí vyložil, za jakých podmínek mohou být rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti vůbec vydána, resp. jaké náležitosti musí tato rozhodnutí splňovat, aby obstála z hlediska zákonnosti. Vyšel přitom z toho, že uložení záznamní povinnosti je zákonné jen za předpokladu, že projde testem přiměřenosti (např. nález Ústavního soudu ze dne 22. 3. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 24/10), který zahrnuje tři kritéria. Prvním z nich je posouzení způsoblosti naplnění účelu (nebo také vhodnosti), přičemž je zjišťováno, zda je konkrétní opatření vůbec schopno dosáhnout zamýšleného cíle, jímž je ochrana jiného základního práva nebo veřejného statku. Dále se jedná o posouzení potřebnosti, v němž je zkoumáno, zda byl při výběru prostředků použit ten prostředek, který je k základnímu právu nejšetnější. A konečně je zkoumána přiměřenost (v užším smyslu), tj. zda újma na základním právu není nepřiměřená ve vazbě na zamýšlený cíl.

[36] Nejvyšší správní soud pro úplnost poukazuje na to, že ačkoliv byl rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 14/2010 - 104 vydán zhruba o měsíc později než nyní přezkoumávaný rozsudek krajského soudu, tato skutečnost nevylučuje, aby se o takové rozhodnutí opřel zdejší soud i v nyní posuzované věci. Jak se ostatně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 3. 2011, čj. 2 Azs 16/2010 - 52, výklad norem je dán objektivně a soud jej pouze odkrývá, tedy v zásadě říká, jak měla být norma vykládána již ode dne své účinnosti.

[37] Ustanovení § 39 odst. 1 daňového řádu, upravující záznamní povinnost, dává správci daně pravomoc uložit konkrétnímu daňovému subjektu další evidenční povinnost nad rámec povinností, které mají všechny daňové subjekty. Jedná se o výjimku z obecného pravidla, že daňový subjekt je povinen vést jen zákonem přesně stanovené evidence. Proto lze záznamní povinnost uložit jen v odůvodněných případech a při splnění zákonných podmínek. Tyto podmínky nejsou naplněny jen tím, že správce daně využil svého oprávnění, které mu obecně stanovuje daňový řád v § 39, jak plyne z argumentace krajského soudu. Podmínky pro zákonné uložení záznamní povinnosti jsou naplněny jen za předpokladu, že obecně závazné evidence (jako např. účetní záznamy, skladová evidence) nepostačují v případě konkrétního daňového subjektu ke správnému zjištění a stanovení jeho daňové povinnosti.

[38] Je zjevné, že záznamní povinnost znevýhodňuje konkrétní daňový subjekt oproti jiným daňovým subjektům, kterým nebyla uložena, neboť musí (zpravidla dlouhodobě a kontinuálně) činit něco nad rámec běžných povinností stanovených pro všechny daňové subjekty. Proto lze tuto povinnost uložit jen z racionálních důvodů, a jen za předpokladu, že současně ob stojí i na poli proporcionality. Stanovená záznamní povinnost proto musí vycházet z konkrétních skutkových okolností u stěžovatele jako daňového subjektu, které jej nějakým způsobem vydělují ze skupiny ostatních daňových subjektů s obdobnou činností. Ve správním soudnictví pak lze při přezkumu zákonnosti uvedených rozhodnutí zkoumat možnou disproporci při stanovení záznamní povinnosti, jakož i otázku rozsahu a přiměřenosti stanovené záznamní povinnosti.

[39] S ohledem na shora uvedené je třeba trvat na tom, aby z rozhodnutí správce daně o uložení záznamní povinnosti přezkoumatelným způsobem vyplývaly jak skutečné důvody k uložení této povinnosti, tak i její proporcionalita. Správce daně proto musel zdůvodnit, a to i s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, že stěžovatelem vedené obecné evidence nepostačují ke správnému zjištění a stanovení jeho daňové povinnosti, a proto bylo zapotřebí přistoupit k uložení vedení zvláštních záznamů.

[40] Krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti obsahuje konkrétní důvody, pro které správce daně považuje za nutné, aby stěžovatel vedl uloženou záznamní povinnost. V podstatě však převzal zdůvodnění správce daně obsažené v rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti. Hlavním důvodem bylo podle soudu, a tedy i správce daně, zachycení veškerých aspektů obchodních transakcí pro účely zamezení daňových úniků, a to s ohledem na specifika v oblasti podnikání, nákupu, prodeje a skladování paliv a maziv, provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy, silniční motorové dopravy, nákupu zboží za účelem jeho dalšího prodeje v režimu volné živnosti a dále zprostředkovatelské a hostinské činnosti.

[41] Se závěrem krajského soudu se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Stěžovatel krajskému soudu odůvodněně vytkl, že se s ohledem na žalobní námitky nezabýval otázkou proporcionality stanovené záznamní povinnosti, a to ve vztahu ke stěžovateli jako konkrétnímu daňovému subjektu. Krajský soud přesvědčivým způsobem nezdůvodnil, proč vedení zvláštních záznamů je konkrétně u stěžovatele nezbytné pro správné stanovení daňového základu a daně. Naopak, vyšel z toho, že plošné uložení záznamní povinnosti pro subjekty podnikající ve vybraných činnostech, je zcela v souladu s § 39 daňového řádu.

[42] S ohledem na první krok vymezeného testu proporcionality je přitom třeba, aby pro uložení záznamní povinnosti existoval zákonný cíl, který by byl tímto prostředkem dosažen, tj. že vedení zvláštních záznamů je potřebné pro správné stanovení daně. Krajský soud, stejně jako žalovaný, nevymezil proč a zda vůbec zrovna u stěžovatele vzniklo podezření, že neodvádí daň v plné výši, a to s ohledem na jeho konkrétní chování ve stávajícím nebo předcházejících zdaňovacích obdobích. Z rozhodnutí žalovaného ani soudu není zřejmé ani to, co se rozumí oněmi veškerými aspekty nutnými k zamezení daňových úniků, nezjistitelnými z obecných evidencí, ve vztahu k daňové povinnosti stěžovatele. Stejně jako v případě přezkoumávaném pod sp. zn. 7 Afs 14/2010, ani z nyní hodnoceného správního rozhodnutí není zřejmé, že měl žalovaný konkrétní důvody k

podezření, že právě stěžovatel krátí daně, zkresluje ekonomické výsledky své činnosti nebo činnosti někoho, s nímž je v obchodním styku, nebo že hrozí zvýšené nebezpečí, že by tak činil v budoucnu, pokud by mu nebyla uložena záznamní povinnost ve stanoveném rozsahu. K přípustnosti uložení záznamní povinnosti přitom nemůže stačit pouhá úvaha správce daně, že by to mohlo napomoci k zamezení případného krácení daňových příjmů.

[43] Správce daně uložil stěžovateli povinnosti spjaté s jeho obchodováním s pohonnými hmotami. V odůvodnění svého rozhodnutí však vycházel z toho, že záznamní povinnost je stěžovateli třeba uložit i s ohledem na to, že vykonává zprostředkovatelskou a hostinskou činnost a vykonává nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej v režimu volné živnosti. Správce daně ani krajský soud však nerozvedli, proč i z důvodu těchto činností je třeba stěžovateli uložit záznamní povinnost spjatou s nákupy a prodeji pohonných hmot.

[44] S ohledem na shora uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného nemohou obstát. Proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Současně zrušil i rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro takový postup [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný vázán názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[45] Nejvyšší správní soud rovněž považuje za potřebné vyjádřit se k námitkám, které míří pouze proti rozsudku krajského soudu. Stěžovatel namítl, že se krajský soud nezabýval doplněním jeho právní argumentace, kterou vznesl v průběhu ústního jednání a kterou předal soudu rovněž v písemné formě (č. 1. 67 soudního spisu). Konkrétně se jednalo o problematiku důkazního břemene správce daně při ukládání záznamní povinnosti, konstatování, že správce daně musí při ukládání záznamní povinnosti vycházet z individuálních podmínek daňového subjektu a konečně o otázku, zda lze v daňovém řízení užívat princip kolektivní viny. Stěžovatel konstatoval, že tuto argumentaci uplatňuje ve vztahu k žalobním bodům III./1 a odůvodnění IV./a.

[46] Krajský soud tak učinil z důvodu, že tyto žalobní body byly uplatněny až po uplynutí lhůty pro podání žaloby stanovené v § 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s. Obecně platí, že s ohledem na koncentrační zásadu může žalobce uplatňovat žalobní body jen ve lhůtě vymezené ve shora uvedených ustanoveních. Stejně tak je pravidlem, že pokud žalobce uvádí v žalobě nekonkrétní a bezobsažné důvody, nemůže po uplynutí lhůty pro podání žaloby, například při jednání soudu, těmito nekonkrétním bodům přiřazovat zcela konkrétní námitky, do té doby na soud nevznesené (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2008, čj. 8 Afs 91/2007 - 407).

[47] Nejvyšší správní soud ovšem současně upozorňuje, že není možné bez dalšího odmítnout jakékoliv podání žalobce pouze z důvodu, že takové podání učinil až po uplynutí zákonem stanovené lhůty. Aby krajský soud dostal své povinnosti vydat přezkoumatelné a plně přesvědčivé rozhodnutí, měl se zabývat i tím, zda se jedná o nově uplatněné žalobní body (a tedy o jejich rozšíření), nebo o „pouhé“ důvody, které mají podpořit žalobní tvrzení, která byla uplatněna již dříve v zákonné lhůtě. Zde lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2007, čj. 4 Azs 176/2006 - 84, který

uvádí, že navrhování důkazů, které mají podpořit tvrzení uvedená v žalobě, popřípadě v jejím včasném rozšíření, nelze považovat za rozšíření žaloby, a není proto omezeno lhůtou stanovenou v § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.

[48] Poslední část kasačních námitek směřovala proti rozhodnutí krajského soudu o náhradě nákladů řízení před soudem. Nejvyšší správní soud pro úplnost konstatuje, že tato námitka je dle § 104 odst. 2 s. ř. s. *a contrario* přípustná (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 1. 6. 2010, čj. 7 Afs 1/2007 – 64).

[49] Z obsahu soudního spisu (č. l. 76) vyplývá, že se stěžovatel domáhal přiznání nákladů v řízení před krajským soudem za celkem šest úkonů právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby, replika na vyjádření žalovaného, dvojí doplnění žaloby a účast při jednání), dále úhrady režijního paušálu, náhrady promeškaného času, cestovních výloh a zaplaceného soudního poplatku, a to v celkové částce 20 978 Kč. Krajský soud v odůvodnění výroku o náhradě nákladů řízení vyšel z toho, že žalobce měl v řízení částečný úspěch. Proto mu přiznal polovinu nákladů řízení, které představují celkem částku 12 098 Kč, tedy 6 049 Kč. Náklady řízení se sestávají z odměny za tři úkony právní pomoci, z režijního paušálu, z náhrady za promeškaný čas a cestovní výlohy, z daně z přidané hodnoty, a konečně ze zaplaceného soudního poplatku. Z podaného odůvodnění však neplyne, za které tři úkony právní služby přiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení a zejména z něj nelze seznat, které tři zbylé úkony neuznal za úkony právní služby ve smyslu advokátního tarifu a ani na základě jakých úvah tak učinil. Pokud má účastník řízení pouze částečný úspěch, má právo na náhradu toliko poměrné části nákladů (§ 60 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Otázku úspěchu účastníka řízení je třeba posuzovat ve vztahu k předmětu řízení a žalobnímu petitu. Nejvyšší správní soud v odůvodnění stížností napadeného rozsudku neshledal bližší úvahu, na základě které krajský soud dospěl k závěru, že pokud měl stěžovatel v daném řízení částečný úspěch, přísluší mu přesně polovina částky z plné výše nákladů řízení.

[50] Vzhledem k tomu, že tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, rozhodl Nejvyšší správní soud rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., 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. Procesně úspěšným byl v dané věci stěžovatel, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, které napadl žalobou. Náhrada nákladů celého soudního řízení byla tedy přiznána úspěšnému stěžovateli. Pokud jde o jejich výši, ta je představována odměnou zástupce stěžovatele za celkem pět úkonů právní služby po 2100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky, účast u ústního jednání dne 30. 11. 2011 u krajského soudu a podání kasační stížnosti – § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Naproti tomu soud nepřiznal stěžovateli náhradu nákladů za 2 úkony právní služby představované dvojím doplněním žaloby ze dne 13. 6. 2011 a 13. 9. 2011. V prvním případě stěžovatel poukazoval na odborný článek k projednávané problematice a ve druhém na rozhodnutí rozšířeného senátu v související věci. Upozornění na existující judikaturu či odbornou literaturu je třeba nepochybně přivítat, neboť přispívá k tomu, aby měl soud k dispozici všechny dostupné informace pro

rozhodnutí ve věci. Současně však nebylo možné taková podání bez dalšího považovat za samostatné úkony právní služby, které by odůvodňovaly přiznání další odměny. Krajský soud si byl vědom probíhajícího řízení před rozšířeným senátem a s jeho závěry byl seznámen z úřední činnosti. Odborný článek na související téma pak sám o sobě neměl přímý vliv na rozhodnutí ve věci.

[51] K vypočtené odměně v celkové výši 10 500 Kč je pak nutno připočíst náhradu hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), tedy částku 1500 Kč. Soud naproti tomu nepřiznal stěžovateli náklady za cestovné k jednání u krajského soudu dne 30. 11. 2011 a náhradu za promeškaný čas. Je mu z úřední činnosti známo, že uvedeného dne se u krajského soudu konalo rovněž jednání v obdobné věci, která byla posléze vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 6/2012. V uvedené věci soud přiznal náhradu cestovného a promeškaného času. Proto ji nemohl přiznat v této věci. Takto vypočtená odměna a náhrada hotových výdajů byla dále zvýšena o částku 2400 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce stěžovatelky povinen odvést podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem za podání žaloby (2000 Kč) a za podání kasační stížnosti (5000 Kč) činí celková výše přiznaných nákladů řízení 21 400 Kč.

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

V Brně 27. srpna 2012

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu