

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **MVDr. V. H.,** zastoupená 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,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2009, č. j. 30 Ca 106/2008 - 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 10. 2009, č. j. 30 Ca 106/2008 - 31, zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 17. 6. 2008, č. j. 5945/08-1400-606115, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „finanční úřad“) ze dne 8. 10. 2007, č. j. 206385/07/228933/8541 o uložení pokuty ve výši 10 000 Kč za nesplnění povinnosti vést zvláštní záznamy potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně. Povinnost vést zvláštní záznamy podle ust. § 39 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) byla stěžovatelce uložena rozhodnutím finančního úřadu ze dne 28. 5. 2003 č. 135/03. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že ust. § 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 je podle citovaného ustanovení potřeba správného

stanovení základu daně a daně. Je tedy ponecháno zcela na úvaze správce daně, aby posoudil potřebu vedení těchto zvláštních záznamů. Stěžovatelka přijímala od svých zákazníků platby v hotovosti, a to nikoliv v malém objemu, a to bylo důvodem, proč jí byla stanovena záznamní povinnost. Účelem uložení záznamní povinnosti bylo, aby každá žalobkyní přijatá platba byla zaevidována i zaúčtována. Vedení evidence v sešitě v tvrdých deskách s předem očíslovanými stranami mělo zajistit především neměnnost zaznamenaných údajů, což běžně vedená počítačová evidence nezaručuje. Z protokolů o provedení místního šetření je zřejmé, že stěžovatelkou předložené počítačové sestavy nesplňovaly požadovaný účel uvedené záznamní povinnosti, neboť finanční úřad nemohl ověřit kontinuitu záznamů (předložené vytištěné stvrzenky nebyly řazeny v nepřerušované číselné řadě), nebyla zaručena jejich neměnnost, neobsahovaly údaje o druhu zvířete, názvu provedeného výkonu a jeho ceně, a ani celkovou částku přijatou od zákazníka. Rozsah uložené záznamní povinnosti neshledal krajský soud neúměrně zatěžujícím povinností. Vzhledem k tomu, že některé údaje mohly být nahrazeny vedením záznamů v počítačové formě, stěžovatelka měla stěžovatelka 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. Stěžovatelka tuto povinnost nesplnila, proto nelze postup finančního úřadu označit za nezákonný, když jí za nesplnění stanovené povinnosti uložil pokutu.

Stěžovatelka 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. Podle krajského soudu nejde o zastaralý institut, což lze dokumentovat i na tom, že institut záznamní povinnosti zůstal zachován i v daňovém řádu, který nabude účinnosti 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 přihlédly ke všem konkrétním okolnostem daného případu, a z tohoto pohledu není výše pokuty nepřiměřená.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě 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 ust. § 39 zákona o správě daní a poplatků vycházejí pouze z uvážení správce daně, které musí mít konkrétní meze, v nichž se správce daně může pohybovat. Stanovení těchto mezí je možné dovodit ze smyslu a účelu zákona, zejména pak ze základních zásad daňového řízení. Stěžovatelka poukázala na zásadu přiměřenosti ve smyslu ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na tuto zásadu lze dospět k závěru, že vedení zvláštních záznamů uložených finančním úřadem v rozhodnutí č. 135/03 není 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, hospodárné ani proporcionální. Prostředky zvolené správcem daně se stěžovatelce jeví jako šikanózní a svým obsahem ji neúměrně zatěžující. Uložení povinnosti vést záznamy totiž nevychází ze znalosti o konkrétních podmínkách výkonu podnikatelské činnosti, ale záznamní povinnost je uložena podle obvyklé praxe správců daně, aniž by finanční úřad 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 o uložení záznamní povinnosti se nelze samostatně odvolat, proto stěžovatelka napadla toto rozhodnutí až v souvislosti s rozhodnutím správce daně o uložení pokuty. Zákon č. 563/1991, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o účetnictví“) doznal změny v oblasti průkaznosti účetních dokladů zpracovávaných za pomoci technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení. Vzhledem ke změně ust. § 33 zákona o účetnictví se nově zavádí tři formy účetních záznamů (listinná, technická nebo smíšená). Na tyto změny reagovala celá řada zákonů, které vytváří podmínky pro to, aby technické záznamy byly ve formátu, který zaručí jejich neměnnost a uchovávání. Stěžovatelka proto namítala, že změny zákonů vyžadují i jiný přístup správců daně při vydávání rozhodnutí o záznamní povinnosti ve smyslu ust. § 39 zákona o správě daní a poplatků. Je třeba zajistit odbornost pracovníků správce daně, aby byli schopni využívat svého oprávnění podle ust. § 15 zákona o správě daní a poplatků a správně posuzovat, zda užívané účetní programy účetními jednotkami splňují stanovené standardy. Pouze pokud by tomu tak nebylo, měl by správce daně uložit záznamní povinnost. Správce daně však podle stěžovatelky od vydání rozhodnutí č. 135/03 do vydání napadeného rozhodnutí nejen že nepřehodnotil vydané rozhodnutí ve vztahu ke způsobu vedení účetnictví, ale ani prokazatelným způsobem nevyužil svá práva podle ust. § 15 zákona o správě daní a poplatků (nekontroloval programové vybavení účetního software a neměnnost údajů). Stěžovatelka dále namítla, že v odůvodnění napadeného rozsudku je v její neprospěch posuzována novela zákona o správě daní a poplatků, která nabude účinnosti až 1. 11. 2011, aniž by krajský soud vycházel z platné právní úpravy zákona o účetnictví, zejména vzhledem ke změnám zajišťujícím odpovídající způsob vedení účetnictví pomocí technických prostředků. Nesprávně tak 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 pěti letech od stanovení záznamní povinnosti. Stěžovatelka rovněž vyjádřila nesouhlas se závěrem krajského soudu, že z protokolů o provedení místního šetření 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 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 vyplývá, že správci daně ukázala na obrazovce stav zákazníků ze dne 18. 5. 2007, tj. dne kontroly (jednalo se 6 zákazníků). Podle protokolace byla na obrazovce předvedená stvrzenka, která obsahovala potřebné údaje obsahově odpovídající rozhodnutí č. 135/03. Stěžovatelka správci daně předvedla odkaz stvrzenky na kartu zvířete, v níž jsou uvedeny potřebné údaje o zvířeti, o rozsahu provedených zdravotních úkonů u stěžovatelky i o sjednaných úkonech v jiných 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 také stěžovatelka sdělila, že okamžitě neumí vytisknout sestavu, neboť veškerými úkony souvisejícími se zajištění účetního programu je pověřen Ing. V. H., který však v době místního šetření nebyl přítomen. Finanční ředitelství ve svém rozhodnutí dospělo k závěru, že předložená evidence nesplňuje povinnosti plynoucí z rozhodnutí č. 135/03, ale nezabývalo tím, v jakém programu je účetnictví zpracováváno, zda v těchto sestavách jsou vedeny všechny potřebné údaje pro řádné vedení účetnictví, zda používaný software účetního programu zajišťuje neměnnost údajů, a zejména zda 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 o neměnnosti zpracovaných údajů nepřesvědčilo použitím počítačové techniky. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud pouze 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. Tento program splňuje veškeré nároky na úplnost a neměnnost údajů, o čemž svědčí audit provedený firmou HK Audit, s. r. o. Používaný účetní software zajišťuje neměnnost dat (změny v systému lze dohledat). Technické údaje k tomuto softwaru však finanční ředitelství při místních šetřeních nehodnotilo a ani soud neměl dostatek podkladů k jeho hodnocení ve vztahu k uložené záznamní povinnosti. Krajský soud se ztotožnil s finančním ředitelstvím, 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 hodnotil, jaký účetní software stěžovatelka užívá a jaké nároky tento program z hlediska neměnnosti údajů zajišťuje. Proto nevycházel ze zjištěného skutkového stavu věci. Stěžovatelka také poukázala na to, že finanční úřad daně dne 11. 8. 2004 kontroloval účetnictví vedené na jejím počítači a z tohoto účetního systému byly pořízeny sestavy z počítačového systému č. 3729 – 3738. Z těchto sestav vyplývá, že splňují požadavky rozhodnutí č. 135/03. Finanční úřad nezjistil nesrovnalosti ve vedení účetní evidence, přičemž po stěžovatelce nevyžadoval předložení stanovené záznamní povinnosti, neboť zjištěné skutečnosti byly průkazné. Z tohoto je 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 a navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

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

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že správce daně uložil stěžovatelce rozhodnutím ze dne 28. 5. 2003 č. 135/03 podle ust. § 39 zákona o správě daní a poplatků povinnost vést zvláštní záznamy, konkrétně povinnost zavést sešit v tvrdé vazbě s předem očíslovanými stranami nepřerušenou číselnou řadou, do kterého měla stěžovatelka zapisovat každého zákazníka (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 sděleny, 5. název provedeného veterinárního výkonu a jeho cenu, 6. druh, množství a cenu účtovaného léčiva, 7. cenu prodaného zboží, 8. přijetí zvířete k hospitalizaci 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. Uvedeným rozhodnutím bylo rovněž stanoveno, aby tato evidence byla umístěna na provozovně, kde bude kdykoliv k dispozici pracovníkům finančního úřadu ke kontrole. Stěžovatelka byla současně upozorněna, že porušení stanovené povinnosti může být kvalifikováno jako nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle ust. § 37 zákona o správě daní a poplatků. Dne 18. 5. 2007 a 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, kterým stěžovatelce 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 názoru, že je na místě odchýlit se od dosavadní judikatury ohledně posuzování otázky, zda rozhodnutí správce daně o uložení záznamní povinnosti je „rozhodnutím“ ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, kterému sedmý senát věc usnesením ze dne 15. 7. 2010, č. j. Afs 14/2010 – 73, www.nssoud.cz, předložil, v usnesení ze dne 23. 8. 2010, č. j. 7 Afs 14/2010 – 91, www.nssoud.cz, vyslovil závěr, že *„Rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti podle § 39 odst. 1, 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., které podléhá přezkoumání soudem.“*

Poté, co byla věc rozšířeným senátem vrácena sedmému senátu k dalšímu řízení, musel se sedmý senát s ohledem na právní názor vyslovený rozšířeným senátem nejprve zabývat tím, zda se žaloba stěžovatelky podaná proti rozhodnutí o uložení pokuty za nesplnění záznamní povinnosti může týkat i podkladu pro uložení takové pokuty, tj. rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti. V případě stěžovatelky vzhledem ke specifickým okolnostem spojeným s tím, že právě v její věci byl rozšířeným senátem změněn dosavadní dlouhodobě zastávaný právní názor, dospěl Nejvyšší správní soud

k závěru, že je lze v i řízení o pokutě za nesplnění záznamní povinnosti přezkoumat i rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti.

Správní soudnictví je prostředkem právní ochrany, který má subsidiární povahu a je uplatnitelný jen v zákonem stanovených lhůtách. Je-li určité správní rozhodnutí samostatně soudně přezkoumatelné na základě žaloby podle ust. § 65 a násl. s. ř. s., je na osobě, jejíchž práv či povinností se takové rozhodnutí týká, aby v zákonné lhůtě žalobu podala, je-li k tomu aktivně legitimována, a aby předtím, než tak učiní, využila řádných opravných prostředků ve správním či jiném obdobném řízení, v němž bylo předmětné rozhodnutí vydáno. Nevyužije-li opravných prostředků ve správním řízení a žalobu proti rozhodnutí správního orgánu nebo učiní-li tak z nejrůznějších důvodů neúspěšně (např. pro opožděné podání odvolání, žaloby), nutno mít s ohledem na zásadu presumpce správnosti správních rozhodnutí za to, že předmětným správním rozhodnutím bylo o právech či povinnostech této osoby rozhodnuto zákonně. Otázka zákonnosti správního rozhodnutí je za takových okolností definitivně vyřešena (ledaže by došlo k jeho změně za použití mimořádných opravných prostředků nebo na základě žaloby jiného oprávněného žalobce) a povinnosti jím uložené nutno považovat za závazné a zásadně nezměnitelné (leda by následná změna byla možná novým rozhodnutím nebo plynula z povahy věci, obsahu či povahy rozhodnutí nebo jiných zvláštních okolností). Je-li porušení povinnosti stanovené v určitém samostatně soudně přezkoumatelném rozhodnutí podkladem pro uložení sankce, nezabývá se soud v rámci přezkumu zákonnosti uložení této sankce již zákonností uložené povinnosti, jejíž porušení je postihováno, neboť tato otázka již byla zásadně nezměnitelně vyřešena.

V případě záznamní povinnosti to tedy znamená, že je na osobě, která je uložením povinnosti dotčena, aby využila všech řádných opravných prostředků a pak i žaloby podle ust. § 65 a násl. s. ř. s. Neučiní-li tak, nemůže již v následném sankčním řízení týkajícím se uložené záznamní povinnosti účinně namítat, že uložení povinnosti bylo nezákonné.

Uvedené pravidlo však nelze bez dalšího uplatnit ve specifické situaci, k níž došlo v důsledku změny judikatury rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Judikatura soudů, zejména pak Nejvyššího soudu, Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, je totiž v určitém ohledu fakticky pramenem práva v tom smyslu, že zobecněnými pravidly chování vyvoditelnými z jejich rozhodovací činnosti v konkrétních případech signalizuje adresátům práva, jak mají být vykládány a aplikovány psané prameny práva (zákony, mezinárodní smlouvy, podzákonné obecně závazné právní předpisy aj.) či nepsané principy, zásady nebo jiná právní pravidla. Judikatura formálně vzato právo nevytváří, pouze říká, jak má být vykládáno, a také deklaruje, co je právem. Změna judikatury tedy neznamená vytvoření nového pravidla chování, jež součástí práva dříve nebylo, nýbrž „nalezení“ správného obsahu práva. Fakticky však pro adresáty práva změna judikatury znamená změnu pravidel chování, kterými se mají řídit, a toto je třeba v době, kdy ke změně judikatury dochází, zohlednit (rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ostatně v bodě 57. usnesení ze dne 21. 8. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, č. 1764/2009 Sb. NSS a www.nssoud.cz, tuto skutečnost reflektoval, když uvedl: „*Ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má.*“ Je žádoucí, aby adresáti práva

judikaturu soudů reflektovali a zpravidla i respektovali, neboť jen tak lze dosáhnout při aplikaci práva patřičné stability a právní jistoty. To tedy znamená, že adresátům práva odlišným od státu zásadně nemůže jít k tíži, chovají-li se v souladu se stabilizovanou judikaturou soudů. Nelze totiž po nich spravedlivě požadovat, aby i za situace, kdy určitý právní názor byl judikaturou vysokých soudů potvrzen natolik, že jej lze považovat za ustálenou judikaturu, proti němu brojili. Dojde-li ale ke změně ustálené judikatury, je na místě, aby pro „přechodové případy" platila zvláštní pravidla, která uvedené okolnosti zohlední a zabrání negativním dopadům změny judikatury na fyzické a právnické osoby odlišné od státu či je alespoň co možná nejvíce zmírní. Obdobně postupoval Nejvyšší správní soud poté, co usnesením rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS a www.nssoud.cz, zásadním způsobem změnil judikaturu týkající se soudní ochrany před daňovou kontrolou. V rozsudku ze dne 2. 11. 2005, č. j. 2 Afs 144/2005 - 131, www.nssoud.cz, navazujícím na rozhodnutí rozšířeného senátu, výjimečně v případě stěžovatele, jehož se toto rozhodnutí rozšířeného senátu týkalo, Nejvyšší správní soud meritorně přezkoumal zákonnost opakování daňové kontroly v řízení o kasační stížnosti ve věci žaloby proti rozhodnutí nadřízeného pracovníka správce daně o námitkách daňového subjektu proti postupu správce daně při daňové kontrole, ačkoli v rozhodnutí rozšířeného senátu bylo judikováno, že soudní ochranu proti nezákonné daňové kontrole nelze poskytnout tímto způsobem, nýbrž v řízení podle ust. § 81 a násl. o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že uvedené úvahy se týkají pouze právních otázek, k nimž existuje stálá judikatura, tedy stabilizovaná rozhodovací praxe soudů, o které nemá aplikační praxe důvod se domnívat, že bude, nebo pravděpodobně bude, v dohledné době změněna. Netýkají se právních otázek, na které neexistuje ustálený názor vyjádřený v soudní judikatuře, zvláště pokud jsou navíc v aplikační praxi v podstatné míře sporné. Netýká se mimo jiné takových otázek, na které existuje více dobře hajitelných, byť ne nezbytně srovnatelně, přesvědčivých výkladových alternativ a k nimž neexistuje ustálená judikatura nejvyšší soudů či Ústavního soudu. K tomu lze odkázat i na argumentaci Nejvyššího správního soudu k tzv. zásadním a překvapivým judikaturním obratům, např. v rozsudcích ze dne 22. 8. 2007, č. j. 2 As 88/2006 - 56, č. 1392/2007 Sb. NSS, či ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, č. 1743/2009 Sb. NSS, oba www.nssoud.cz. K mezím možností soudu reagovat na judikaturní změny a k vymezení pojmu ustálené judikatury viz komplexní úvahu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 6. 2011, č. j. 5 Afs 11/2011 - 79, www.nssoud.cz, vyslovenou v souvislosti s možností brojit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu proti rozhodnutí správce daně o delegaci místní příslušnosti.

Rozšířený senát k tomu v bodě 14. usnesení ze dne 23. 8. 2010, č. j. 7 Afs 14/2010 – 91, www.nssoud.cz, jímž rozhodoval ve věci stěžovatelky, uvedl: „*Předmětem řízení je totiž rozhodnutí o uložení pokuty za porušení záznamní povinnosti vydané v r. 2007, přičemž záznamní povinnost byla uložena rozhodnutím vydaným v roce 2003. Krajský soud se důvodností uložení záznamní povinnosti i jejím rozsahem zabýval v rámci hodnocení podmínek pro uložení pokuty; přitom je zjevné, že na rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti nahlížel jako na úkon, který není samostatně přezkoumatelným rozhodnutím. Pokud by však byl správný právní názor předkládajícího senátu a o rozhodnutí podléhající soudnímu přezkumu se jednalo, musel by z této skutečnosti při rozhodování o kasační stížnosti vycházet. Možnost samostatného přezkumu rozhodnutí o uložení povinnosti znamená pro řízení*

o uložení pokuty za porušení této povinnosti, že soud v jeho rámci není oprávněn zabývat se jeho zákonností. Pokud by totiž daňový subjekt nevyužil možnosti podat žalobu proti rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti, ač tak učinit mohl, uložená povinnost by byla v sankčním řízení nezpochybnitelná. Výjimkou však je situace, kdy rozhodnutí o uložení povinnosti nebylo možno v důsledku nesprávného výkladu zákona samostatně přezkoumat. Pak je na místě, aby soud posoudil zákonnost rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti v rámci řízení o uložení pokuty, a to jako výjimku z pravidla (k temporálním účinkům rozhodnutí soudu srovnej např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, část VIII.)." Proto nelze stěžovatelce v řízení o žalobě proti rozhodnutí o uložení pokuty odepřít meritorní přezkum rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti. Proto Nejvyšší správní soudu přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu stížních námitek týkajících rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti.

Stěžovatelka v žalobě, stejně jako v kasační stížnosti, namítala neproporcionalitu uložení záznamní povinnosti, konkrétně rozpor se základní zásadou daňového řízení zakotvenou v ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Podle citovaného ustanovení správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a 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. Uložení záznamní povinnosti, stejně jako zásadně každý úkon orgánu veřejné moci, který ukládá povinnost nebo omezuje právo jednotlivce, je zákonné jen za předpokladu, že je v souladu se zásadou proporcionality, která je, jak bylo vysloveno v judikatuře zejména Ústavního soudu, součástí pojmu právního státu (čl. 1 Ústavy). Například v nálezu ze dne 22. 3. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 24/10, publ. pod č. 94/2011 Sb., k tomuto principu a k jeho testování Ústavní soud uvedl, že „*Posouzení přípustnosti (...) zásahu z hlediska zásady proporcionality (v širším smyslu) pak zahrnuje tři kritéria. Prvním z nich je posouzení způsobilosti 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 pak jedná o posouzení potřebnosti, v němž je zkoumáno, zda byl při výběru prostředků použit ten prostředek, který je k základnímu právu nejšetrnější. A konečně je zkoumána přiměřenost (v užším smyslu), tj. zda újma na základním právu není nepřiměřená ve vazbě na zamýšlený cíl, tzn. že opatření omezující základní lidská práva a svobody nesmějí, jde-li o kolizi základního práva či svobody s veřejným zájmem, svými negativními důsledky převyšovat pozitiva, která představuje veřejný zájem na těchto opatřeních.*"

Podle ust. § 39 odst. 1 až 5 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 30. 6. 2005 může správce daně uložit daňovému subjektu, aby kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy vedl zvláštní záznamy, potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně. Povinnost vést záznamy ukládá správce daně rozhodnutím, proti kterému se nelze samostatně odvolat. Součástí rozhodnutí musí být přesné stanovení zaznamenávaných údajů a jejich členění a uspořádání, včetně návaznosti na doklady, z nichž je záznam veden. Poplatník daně z příjmů fyzických osob provozující podnikatelskou a jinou samostatnou výdělečnou činnost, který přijímá platby v hotovosti, je kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy povinen vést evidenci (záznamy) denních tržeb, není-li rozhodnutím správce daně stanoveno jinak. Daňový subjekt, který uplatňuje výdaje procentem z příjmů podle zvláštního předpisu, je povinen

vždy vést evidenci příjmů a evidenci hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat. Správce daně je oprávněn přesvědčovat se již v průběhu zdaňovacího období o plnění záznamní povinnosti u daňového subjektu a ukládat mu rozhodnutím povinnosti k odstranění závad. Proti tomuto rozhodnutí není samostatné odvolání přípustné.

Pro to, aby uložení záznamní povinnosti stěžovatelce bylo způsobilé dosáhnout zákonem dovoleného cíle, musí v první řadě obstát v testu proporcionality (v širším smyslu).

Z citovaného ustanovení vyplývá, že uložení záznamní povinnosti je výjimkou z pravidla, že daňový subjekt je povinen vést jen zákonem přesně stanovené evidence (viz čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, resp. čl. 2 odst. 4 Ústavy). Ustanovení o záznamní povinnosti dává správci daně za splnění zákonných podmínek pravomoc uložit konkrétnímu daňovému subjektu další evidenční povinnost nad rámec povinností, které mají všechny daňové subjekty. Taková dodatečná povinnost znamená pro konkrétní daňový subjekt znevýhodnění oproti jiným daňovým subjektům, již jen proto, že znamená dodatečnou administrativní zátěž, a tedy zpravidla vede ke zvýšení provozních nákladů daňového subjektu. Již jen samotná tato skutečnost, tedy dopad administrativní zátěže na daňový subjekt, který je nucen na základě rozhodnutí správce daně plnit záznamní povinnost, a tedy odlišné zacházení s těmi, kteří záznamní povinnost musí vést, oproti těm, kteří tak činit nemusí, a navíc omezení svobody jednotlivce spočívající v tom, že musí dělat něco nad rámec běžných povinností stanovených pro všechny, vyžaduje, aby záznamní povinnosti byla ukládána z racionálních a o konkrétní skutkové okolnosti opřených důvodů a aby splňovala požadavek proporcionality. Záznamní povinnost nelze přirovnávat k daňové kontrole. Ta je totiž prostředkem k následnému ověření každému daňovému subjektu uložených povinností na úseku správy daní a princip náhodnosti slouží k dosažení potřebného stupně disciplíny daňových subjektů, aby své zákonné povinnosti patřičně plnily. Dodatečné povinnosti daňového subjektu v rámci daňové kontroly, zejména povinnost určité součinnosti se správcem daně, zpravidla neznamenají, postupuje-li správce daně v souladu se základními zásadami daňového řízení, takovou administrativní zátěž, aby ji daňový subjekt nemohl čas od času unést. I proto je mimo jiné důležité, aby daňové kontroly byly skutečně namátkové, čili založené na principu náhodného výběru, a aby tedy jimi byli daňové subjekty zatěžováni zásadně s rovnoměrnou periodicitou. Záznamní povinnost však pro konkrétní daňový subjekt znamená povinnost navíc, kterou je nucen plnit dlouhodobě a kontinuálně, a tedy nikoli nárazově a s únosnou periodicitou, jak tomu má být u namátkových daňových kontrol. Proto je zde požadavek skutečných důvodů k uložení této povinnosti a její proporcionality obzvláště markantní.

V případě stěžovatelky je v první řadě nutno zdůraznit, že byla-li jí ukládána záznamní povinnost podle ust. § 39 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků, nemohla pro to být důvodem jen skutečnost, že přijímala od zákazníků významné finanční částky jako tržby v hotovosti. Taková situace je totiž upravena v odst. 3 citovaného ustanovení, který všem daňovým subjektům, kteří přijímají platby v hotovosti, ukládá zákonnou povinnost vést evidenci denních tržeb, tj. evidenci celkové sumy hotovostních tržeb za každý jednotlivý kalendářní den, po který byly takové tržby přijímány. Smyslem a účelem takové evidence je nepochybně zajistit kontinuální přehled o vývoji hotovostních tržeb po jednotlivých dnech, a tím zajistit, aby bylo možno sledovat vývoj denních tržeb poplatníka v čase, ledaže by správce daně rozhodnutím v individuálním případě rozhodl jinak, tj.

konkrétní daňový subjekt této povinnosti zprostil či mu ji nějak omezil. To tedy znamená, že přípustným důvodem uložení záznamní povinnosti podle odst. 1 citovaného ustanovení musí být u daňového subjektu, který přijímá platby v hotovosti, nějaká jeho specifická vlastnost, jež jej vyděluje z množiny všech takových daňových subjektů a jež vyžaduje, aby mu byla nad rámec evidenčního standardu uložena další, dodatečná individuálně určená, evidenční povinnost. Taková specifická vlastnost musí být identifikována, daňovému subjektu sdělena a on musí mít možnost na toto sdělení správce daně patřičně reagovat. Nic takového se však v případě stěžovatelky nestalo. Z obsahu správního spisu ani z vyjádření finančního ředitelství není patrné, že by se stěžovatelka vyznačovala čímkoli jiným ve srovnání s jinými daňovými subjekty přijímajícími platby v hotovosti. Zejména není patrné, že by finanční úřad měl v jejím případě konkrétní důvody k podezření, že krátí v hotovosti přijímané tržby či jinak ve vztahu ke správci daně zkresluje ekonomické výsledky své činnosti nebo činnosti někoho, s nímž je v obchodním styku, nebo že hrozí zvýšené nebezpečí, že by tak v budoucnu činila, pokud by jí záznamní povinnost nebyla uložena. Již v prvním kroku testu proporcionality tedy uložení záznamní povinnosti neobstálo, protože 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. Již jen z tohoto důvodu bylo uložení záznamní povinnosti od počátku nezákonné.

Názor krajského soudu, že správce daně má při rozhodování o uložení záznamní povinnost v podstatě neomezené správní uvážení a že k přípustnosti uložení této povinnosti stačí pouze úvaha správce daně, že by to mohlo napomoci k zamezení případných daňových úniků z nevykázaných tržeb v hotovosti, je nesprávný. Opomíjí totiž ust. v § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, protože pokud by zákonodárce chtěl, aby daňové subjekty vedli ještě detailnější a zpětně nezměnitelné evidence, uložil by jim takovou povinnost výslovně zákonem. Zákonodárce to však ze zcela legitimních důvodů (kvůli nepřiměřené administrativní a finanční zátěži) neučinil. Připuštění plošného uplatnění záznamní povinnosti na základě v podstatě neomezené úvahy správce daně by tak bylo zjevně v rozporu s intencí zákonodárce. Správce daně má jistě široký prostor k individualizované úvaze, zda vůbec, a pokud ano, v jakém rozsahu a v jaké konkrétní podobě záznamní povinnost uloží. Může tak ale činit jen za předpokladu, že na základě konkrétních skutečností zjistí, že je u určitého daňového subjektu takového opatření vůbec potřeba. Nerozpoznal-li krajský soud, že finanční úřad v tomto ohledu svým povinnostem nedostál, nesprávně posoudil právní otázku.

Za předpokladu, že by pro uložení záznamní povinnosti existoval racionální a o konkrétní skutečnosti opřený důvod, by jistě uložení určité dodatečné evidenční povinnosti mohlo vést k dosažení záznamní povinností sledovaného legitimního cíle, např. zabránit zatajování hotovostních tržeb, a tím zamezit krácení daňových příjmů. Uložení evidenční povinnosti by však muselo splňovat i druhé kritérium testu proporcionality (v širším smyslu), a sice to, které je vyjádřeno v ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a které přikazuje správci daně užít k dosažení cíle těch nejmírnějších ještě dostačujících prostředků. Správce daně pro splnění tohoto požadavku zásadně nemůže daňovému subjektu nařizovat „papírovou“ formu vedení záznamní povinnosti a zakazovat mu její elektronické vedení, lze-li pomocí nepochybně účinných opatření v softwaru, jímž by byla elektronická evidence vedena, zajistit nezměnitelné a dodatečně nemanipulovatelné

záznamy o přijatých tržbách a dalších sledovaných údajích, např. o identitě zákazníka či ošetřovaného zvířete. Tvrdila-li stěžovatelka, že disponuje softwarem splňujícím výše uvedené požadavky dodatečné nemanipulovatelnosti, byl finanční úřad povinen její tvrzení ověřit. V případě, že by se ukázalo pravdivým a nevznikly by ani jiné důvodné a o konkrétní skutečnosti opřené důvody pochybovat o dostatečné spolehlivosti elektronických evidencí, které stěžovatelka chtěla k plnění záznamních povinností užít, byl finanční úřad povinen jí to umožnit, jestliže to pro ni bylo z hlediska administrativní zátěže při vedení záznamní povinnosti výhodnější.

Správce daně je povinen v rámci druhého a případně třetího kroku testu proporcionality (v širším smyslu) také zkoumat, zda věcný rozsah záznamní evidence je ten nejmenší ještě postačující k dosažení sledovaného cíle a zda, i kdyby jím byl, nepředstavují omezení a dodatečné povinnosti daňového subjektu ukládané v rámci záznamní povinností nepřiměřenou újmu v poměru k cíli (splnění daňové povinnosti ve správné výši), který je jí dosahován. Zejména tedy je povinen ověřit, že každý jednotlivý údaj, jehož průběžnou evidenci po daňovém subjektu požaduje, je vskutku v tomto ohledu nezbytný a že si jej daňový subjekt vůbec fakticky může vzhledem k obvyklým poměrům při své činnosti zjistit, tj. např. že je schopen se takový údaj od třetích osob, např. dodavatelů, zákazníků apod., přiměřeně jednoduše dozvědět. Ani toto finanční úřad při ukládání záznamní povinnosti stěžovatelce podle obsahu správního spisu, nezkoumal. Pouze stěžovatelce umožnil některé jím uložené údaje evidovat elektronickou, a tedy pro ni administrativně méně náročnou, formou. V detailech však není možno se konkrétní podobou stěžovatelčiny záznamní povinnosti zabývat, nebyly-li vůbec splněny základní podmínky pro její uložení.

Jelikož Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost byla důvodnou, rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první část věty před středníkem s. ř. s.). Krajský soud je podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. prosince 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu