

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**, se sídlem Horní Vltavice 116, zastoupena JUDr. Jiřím Šmrhou, advokátem se sídlem Plánkova 600, Strakonice, proti žalovanému: **Finanční úřad ve Vimperku**, se sídlem nám. 1. máje 200, Vimperk, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 6. 2010, č. j. 10 Af 49/2010 – 27,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 6. 2010, č. j. 10 Af 49/2010 – 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně Českomoravská olejářská komanditní společnost domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno usnesení Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 6. 2010, č. j. 10 Af 49/2010 – 27, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále také „krajský soud“) napadeným usnesením ze dne 14. 6. 2010, č. j. 10 Af 49/2010 – 27, odmítl žalobu, kterou se žalobkyně Českomoravská olejářská komanditní společnost domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního úřadu ve Vimperku ze dne 22. 4. 2010, č. j. 16736/10/102970303735, jímž žalobkyni bylo podle § 39 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) uloženo, aby vedla zvláštní záznamy potřebné pro správné stanovení daňového

základu a daně (dále jen „záznamní povinnost“), a to o všech nakoupených a prodaných minerálních olejích vymezených v § 45 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro rok 2010, (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Krajský soud došel k závěru, že se žalobou napadené rozhodnutí - sice presentuje jako rozhodnutí (má jeho znaky), ale ve skutečnosti není rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Je tomu tak proto, že tímto rozhodnutím nejsou zasažena subjektivní hmotná práva žalobkyně. Takovým rozhodnutím může být až rozhodnutí navazující (platební výměr). Tomuto závěru svědčí i okolnost, že sám zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 39 odst. 2 zakotvuje pravidlo, že se proti rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti nelze odvolat. Jelikož se žalobkyně podanou žalobou domáhala přezkoumání rozhodnutí, které je z přezkumné činnosti správního soudu podle § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučeno, krajský soud usnesením podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. podanou žalobu odmítl.

Proti tomuto usnesení krajského soudu podala žalobkyně - Českomoravská olejářská komanditní společnost, jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“), kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) a e) s. ř. s.

Stěžovatelka především namítá, že krajský soud pochybil, pokud bez dalšího vyšel z extenzivního výkladu ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků, nezabýval se její věcnou argumentací, a posléze chybně dovodil, že rozhodnutí, jehož přezkoumání se v žalobě domáhala, není rozhodnutím podle § 65 s. ř. s. Žalobou napadené rozhodnutí má ale znaky rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s, neboť jím bylo zasaženo do jejích subjektivních práv. Skutečným obsahem tohoto rozhodnutí, jeho objektivní nesplnitelností a rozsahem ukládaných povinností (tj. vytýkanou nezákonností) se ovšem krajský soud vůbec nezabýval. Již jen z toho důvodu jí byly uloženy objektivně nesplnitelné povinnosti. Citované rozhodnutí proto není „prostým úkonem“ (rozhodnutím), ale skutečným rozhodnutím, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují její práva a povinnosti. Výklad podaný krajským soudem je tedy neudržitelný, neboť znamená ve svém důsledku odepření soudní ochrany. Správní soud měl tedy zkoumat, zda se v tomto konkrétním případě skutečně jedná o rozhodnutí, kterým nejsou zasažena subjektivní hmotná práva daňového subjektu (nejde o rozhodnutí dle § 65 s. ř. s.) anebo zda konkrétní podmínky uložené záznamní povinnosti jsou natolik intenzivní a nezákonné, že v důsledku toho již dochází k zásahu do subjektivních práv daňového subjektu. Její žaloba byla přípustná a měla být věcně přezkoumána. Pokud tak krajský soud nepostupoval a odmítl žalobu pro kompetenční výluku, je jeho usnesení nezákonné.

Finanční úřad ve Vimperku (dále též „správce daně“) považuje kasační stížnost za bezpředmětnou. Je tomu tak proto, že již zanikl předmět sporu. Stalo se tak rozhodnutím ze dne 20. 7. 2010, č. j. 23116/10/102970305458, jímž správce daně „nově“ rozhodl o záznamní povinnosti stěžovatelky. Tímto rozhodnutím současně správce daně rozhodl i o tom, že jeho předchozí rozhodnutí o uložené záznamní povinnosti, které stěžovatelka napadla správní žalobou (ze dne 22. 4. 2010, č. j. 16736/10/102970303735), pozbylo platnosti. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost odmítl pro nedostatek podmínek řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené usnesení krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které

uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že usnesení krajského soudu je třeba zrušit, a věc vrátit k dalšímu řízení.

V předmětné věci je třeba aplikovat ustanovení § 39 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků, a to v souvislosti s posouzením otázky, zda žalobou napadené rozhodnutí podléhá soudnímu přezkoumání, či nikoliv.

Nejvyšší správní soud se již dříve zabýval otázkou, zda rozhodnutí vydávaná v daňovém řízení podle ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků jsou rozhodnutími podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a zda tedy podléhají soudnímu přezkumu. Bylo tomu tak v rozsudku ze dne 29. 3. 2007, č. j. 7 Afs 176/2006 - 77, dostupném na www.nssoud.cz, v němž zaujal Nejvyšší správní soud tento 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. 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 zasažena subjektivní hmotná práva stěžovatelky. Rozhodnutími, jimiž by v daném případě mohla být zasažena 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 prvé 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 přezkoumávání těchto rozhodnutí by k námitce daňového subjektu byla přezkoumána i zákonnost a rozsah uložené záznamní povinnosti a její vztah k věci samé.*“ Obdobný právní názor zaujal, byť implicitně, Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 12. 7. 2007, č. j. 7 Afs 132/2005 – 68, dostupný na www.nssoud.cz.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s předestřeným judikatorním závěrem při předběžném projednání věci vedené pod sp. zn. 7 Afs 14/2010. Jelikož však o věci samé nemohl rozhodnout bez toho, aby se odchýlil od dřívějšího právního názoru vysloveného tímto soudem, postoupil věc v souladu s ustanovením § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

Rozšířený senát usnesením ze dne 23. 8. 2011, č. j. 7 Afs 14/2010 - 77 (které je dostupné na www.nssoud.cz), vyslovil právní názor, 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*".

Vydáním tohoto usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tak odpadl důvod, který bránil sedmému senátu v rozhodnutí o kasační stížnosti Českomoravské olejářské komanditní společnosti.

Rozšířený senát ve svém sjednocujícím výkladu vyšel z toho, že: „Záznamní povinnost má veřejnoprávní charakter, má svůj zákonem předpokládaný účel a s jejím nedodržením jsou spojeny zákonné následky. Důsledkem nedodržení záznamní povinnosti může být neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 a stanovení daně podle pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu z r. 1992. Pokud byla záznamní povinnost uložena v souladu se zákonným účelem, pak nelze než dospět k závěru, že její nesplnění výrazně ohrožuje možnost stanovení daně dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek pak je způsobem náhradním, a byť jde o kvalifikovaný odhad na základě vhodných pomůcek, vždy jde o stanovení daně způsobem, který může být daňovému subjektu na újmu. Neplnění záznamní povinnosti pak dále, jako v daném případě, je důvodem pro uložení pokuty podle § 37 odst. 1 daňového řádu z r. 1992. Rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti je úkonem správce daně, z něhož plyne pro daňový subjekt povinnost vést evidenci či jiné záznamy nad rámec zákonných povinností. Jedná se o úkon, jímž se ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. zakládá povinnost, a tedy o úkon, který je rozhodnutím; proto podléhá soudnímu přezkumu. Nejde pouze o „procesní" rozhodnutí zajišťující správci daně shromáždění podkladů pro správné stanovení daně, jak bylo posuzováno v předkládajícím senátem označených rozhodnutích tohoto soudu. Rozšířenému senátu je známo i usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2000, sp. zn. I. ÚS 370/99, posuzující záznamní povinnost podle daňového řádu z r. 1992 v době před vydáním soudního řádu správního. Rozšířený senát se neztotožňuje s tam vyjádřeným právním názorem, že k zásahu do hmotných práv dojde až vyměřením daně. Ve vztahu k závaznosti usnesení Ústavního soudu přitom vycházel např. z nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, odst. 88 a 89, či z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 8 Afs 48/2009 - 80, odst. 21. Záznamní povinnost je uložením konkrétních povinností, které je daňový subjekt povinen respektovat a na základě rozhodnutí je povinen něco konat. Taková povinnost je administrativně i časově zatěžující. Přitom nelze vyloučit, že její uložení neodpovídá zákonnému účelu, že je uložena evidence skutečností, které daňový subjekt není oprávněn od svých zákazníků požadovat, případně, že uložená povinnost není z jiných důvodů splnitelná. Dále je třeba posoudit, zda není dána některá z kompetenčních výluk. Vyslovil názor, že výluka podle § 70 písm. a) s. ř. s. nepřichází v úvahu proto, že její naplnění vylučuje skutečnost, že rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti splňuje podmínky § 65 odst. 1 s. ř. s. Další v úvahu přicházející možností je, že se jedná o rozhodnutí předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s. Obecný test pro posouzení, zda určité rozhodnutí je rozhodnutím předběžné povahy vyloučeným ze soudního přezkumu, stanovil rozšířený senát v rozsudku ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, publ. pod č. 1982/2010 Sb. NSS. Zde vyslovil: „O rozhodnutí předběžné povahy, na které dopadá výluka podle § 70 písm. b) s. ř. s., se jedná, pokud ve vztahu k rozhodnutí konečnému splňuje kumulativně tři podmínky: časovou, věcnou a osobní. Je tedy vydáno v již zahájeném řízení o vydání rozhodnutí konečného nebo je zákonem stanovena přiměřená lhůta pro zahájení takového

řízení a účinky předběžného rozhodnutí musí být omezeny do vykonatelnosti rozhodnutí konečného. Rozhodnutí konečné pak v sobě musí věcně zahrnout vztahy upravené rozhodnutím předběžné povahy a musí být adresováno mj. i subjektu, jemuž bylo určeno rozhodnutí předběžné.“ Rozhodnutí předběžné povahy tedy musí splňovat podmínky časovou, věcnou a osobní; z těchto hledisek bylo rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti zkoumáno. Časová podmínka předpokládá, že rozhodnutí předběžné povahy předchází rozhodnutí konečnému, které soudnímu přezkumu podléhá. Rozhodnutí pak jsou vydána v rámci téhož správního řízení, případně samostatná správní řízení na sebe nutně musí navazovat. Uložení záznamní povinnosti však není nutně následováno žádným dalším rozhodnutím. Daňová přiznání nikdy nemusí být zpochybněna, daňový subjekt nikdy nemusí být podroben vytýkacímu řízení či kontrole, a tudíž nikdy nemusí nastat situace, kdy by v důsledku zjištěných vad v uložené záznamní povinnosti byla doměřována daň podle pomůcek. Stejně tak nemusí být daňový subjekt nikdy podroben kontrole plnění záznamní povinnosti a nemusí vůči němu být zahájeno řízení o uložení pokuty. Za takového stavu není časová podmínka naplněna. Naplněna není ani podmínka věcná, která předpokládá, že v konečném rozhodnutí bude rovněž rozhodnuto o vztazích zatímně upravených rozhodnutím předběžné povahy. Nejen, že žádné následné rozhodnutí zde nemusí být vydáno, ale mezi rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti a rozhodnutími o dodatečném vyměření daně či o uložení pokuty taková vzájemná vazba vůbec není. Splnění podmínky osobní, plynoucí z totožnosti adresátů rozhodnutí předběžného a konečného, pak samo o sobě nemá význam, nehledě k tomu, že následná rozhodnutí nelze ani označit za konečná ve vztahu k rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti. Rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti tedy nesplňuje podmínky, za nichž by mohlo být považováno za rozhodnutí předběžné povahy, vyloučené ze soudního přezkumu. Na možnost soudního přezkumu nemá vliv ani skutečnost, že proti rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti podle § 39 daňového řádu z r. 1992 nebylo možno podat odvolání. Soudní řád správní v § 5 stanoví sice jako podmínku soudního přezkumu správního rozhodnutí vyčerpání řádných opravných prostředků, tato podmínka však logicky platí pouze tam, kde zákon řádné opravné prostředky předpokládá“.

Nejvyšší správní soud ve shodě se sjednocujícím právním názorem rozšířeného senátu obsaženém v jeho usnesení ze dne 23. 8. 2011, č. j. 7 Afs 14/2010 - 79, došel k závěru, že krajský soud pochybil, pokud uvážil, že žalobou stěžovatelky napadené rozhodnutí správce daně ze dne 22. 4. 2010, č. j. 16736/10/10270303735, je vyloučeno ze soudního přezkoumání pro kompetenční výluku, resp. že nejde o rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. Naopak je třeba konstatovat, že rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti je rozhodnutím, které je způsobilé zasáhnout do veřejných subjektivních práv stěžovatelky, neboť se jím zakládají, mění, ruší nebo závazně určují její práva nebo povinnosti. Krajský soud proto pochybil, pokud podanou žalobu odmítl namísto toho, aby žalobou napadené rozhodnutí správce daně, v mezích žalobních bodů věcně přezkoumal.

Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněným tvrzení žalovaného správce daně, že vydáním rozhodnutí ze dne 20. 7. 2010, č. j. 23116/10/102970305458, zanikl předmět sporu, když žalobou napadené rozhodnutí pozbylo platnosti, a že zde tedy nejsou dány podmínky řízení. Ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků nezakládá kompetenci správce daně k rozhodování o tom, že jeho předcházející rozhodnutí (žalobou napadené

rozhodnutí) „pozbývá platnosti“, jak to uvedl na str. 2 posledního odstavce rozhodnutí ze dne 20. 7. 2010, č. j. 23116/10/102970305458. Rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti mohou být daňovým subjektům (stěžovatelce) ukládány toliko povinnosti do budoucna (nikoliv tedy upravovány či dokonce rušeny povinnosti založené jinými - dřívějšími rozhodnutími, tak jak tomu je i v této věci). Důsledkem vydání nového rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti původní rozhodnutí toliko pozbývá účinnosti. Deklaruje rozsah stanovených povinností stěžovatelky od jeho vydání do okamžiku, kdy byla záznamní povinnost stěžovatelky upravena jinak - nyní poukazovaným rozhodnutím ze dne 20. 7. 2010, které mělo nabýt účinnosti ke dni 21. 7. 2010. Nadále zde tedy objektivně existuje. Tomu ostatně svědčí i dikce § 39 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého záznamy a doklady k nim se vztahující je daňový subjekt povinen uchovávat po dobu, v níž zanikne právo daň vyměřit či dodatečně stanovit. To znamená, že i přes „nové“ rozhodnutí správce daně je stále povinností stěžovatelky, aby žalobou uložené záznamy uchovávala. Nesplnění této záznamní povinnosti stanovené žalobou napadeným rozhodnutím do 21. 7. 2010 je tak stále způsobilé být relevantním podkladem při stanovení daně stěžovatelce, či při uložení pokuty za její nesplnění.

Nejvyšší správní soud proto ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že napadené usnesení krajského soudu, jímž správní soud odmítl návrh stěžovatelky je nezákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., proto jej zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby v mezích bodů správní žaloby, účinné právní úpravy a vysloveného právního názoru Nejvyššího správního soudu opětovně posoudil zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného správce daně, a teprve po té vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje kasační soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

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

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

V Brně dne 8. září 2011

JUDr. Jaroslav

H

u
b
á
č
e
k

předseda senátu