

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. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční úřad ve Vimperku,** se sídlem 1. máje 200, Vimperk, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 11. 2011, č. j. 10 Af 49/2010 – 115,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 11. 2011, č. j. 10 Af 49/2010 – 115, **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 byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 11. 2011, č. j. 10 Af 49/2010 – 115, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 30. 11. 2011, č. j. 10 Af 49/2010 – 115, zčásti zrušil a zčásti zamítl žalobu Českomoravské olejářské komanditní společnosti, kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního úřadu ve Vimperku (dále jen „správce daně nebo žalovaný“) ze dne 22. 4. 2010, č. j. 16736/10-102970303735, jímž bylo žalobkyni 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 ustanovení § 45 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro rok 2010, (dále jen

„zákon o spotřebních daních“). Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného a došel k závěru, že žaloba je částečně opodstatněná. Konkrétně pak dovodil, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, pokud žalobkyni byla stanovena povinnost předkládat záznamy správci daně (odst. 8). Správce daně však nemůže nad rámec zákona ukládat žalobkyni povinnost „doručovat“ mu požadované záznamy. Napadené rozhodnutí je pak nezákonné i v části, kde bylo správcem daně rozhodnuto o neplatnosti předcházejícího rozhodnutí o záznamní povinnosti ze dne 9. 10. 1998. Zákon o správě daní a poplatků sice správci daně umožňuje v průběhu času dřívější rozhodnutí o záznamní povinnosti korigovat, neumožňuje mu však, aby předchozí rozhodnutí rušil (rozhodl, že pozbude platnosti). Krajský soud ale již neshledal, že by bylo v rozporu se zákonem rozhodnutí žalovaného v odstavci druhém o formě záznamní povinnosti, v odstavci třetím o doporučených formátech záznamní povinnosti, v odstavci čtvrtém u každého jednotlivého nákupu minerálních olejů a u každého jednotlivého nákupu minerálních olejů za účelem jejich prodeje, v odstavci pátém o záznamní povinnosti u každého jednotlivého prodeje, v odstavci šestém, o lhůtě k provedení záznamu, a v odstavci sedmém o záznamní povinnosti denních jednotkových cen. Neshledal ani porušení ústavních práv žalobkyně, konkrétně čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť oprávnění uložit žalobkyni záznamní povinnost vyplývá z ust. § 39 zákona o správě daní a poplatků. Důvodnou neshledal ani námitku porušení čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod z toho důvodu, že by žalobkyně musela ke splnění záznamní povinnosti zaměstnat novou pracovní sílu. Rozhodnutí pak 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. Nic nebrání ani tomu, aby záznamní povinnost byla ukládána plošně pro všechny daňové subjekty s určitým předmětem podnikání, neboť tím je garantována rovnost před zákonem. Krajský soud shledal neopodstatněnou i námitku stran stanovené povinnosti shromažďovat identifikační údaje o kupujících i prodávajících. Je tomu tak proto, že jméno, příjmení a registrační značka nejsou osobními identifikačními údaji. Oprávnění vyzvat řidiče ke sdělení jména a příjmení vyplývá z napadeného rozhodnutí, které je pro žalobkyni závazné. Totéž pak platí i ve vztahu k údajům shromažďovaným od kupujících (DIČ a vyskladnění kupovaného zboží), které je povinna žalobkyně zjistit na základě sdělení kupujícího. Pokud jde o náklady řízení, žalobkyni pro částečný úspěch ve sporu přiznal ve smyslu ust. § 60 odst. 1 poslední věty s. ř. s. částku 9650 Kč.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně - Českomoravská olejářská komanditní společnost jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka kasační stížností napadla jednak výrok rozsudku krajského soudu obsažený v jeho druhém odstavci, kterým byla zamítnuta její žaloba o povinnosti vést zvláštní záznamy a o podrobnostech jejího vedení a jednak výrok rozsudku krajského soudu obsažený v jeho čtvrtém odstavci ohledně stanovení výše náhrady nákladů řízení.

Stěžovatelka především zdůrazňuje, že krajský soud nesprávně a nepřezkoumatelně posoudil otázku, zda byly vůbec naplněny zákonné podmínky pro vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí tedy mělo obsahovat konkrétní důvody, pro které bylo vůbec vydáno (nikoliv jen obecné). Z nich by mělo být patrno, proč nejsou obecně závazné povinnosti pro ní dostačující do té míry a je třeba zvláštních evidencí a

záznamů. Žalovaný však uvedl, že „... obecně závazné předpisy neumožňují dostatečně podchytit všechny aspekty obchodních transakcí s minerálními oleji“. Nejde tedy o žádné konkrétní skutečnosti, pro které by měla nad rámec zákona (podle rozhodnutí žalovaného) vést ještě další evidence. Ani krajský soud neuvedl žádný konkrétní důvod, který by svědčil tomu, že u ní nedostačuje vedení běžných evidencí. Prostě konstatoval na str. 5 rozsudku, že byly splněny podmínky pro vydání rozhodnutí o záznamní povinnosti, neboť dle správce daně je nezbytné, aby kromě evidence dané zákonem vedla evidenci o údajích stanovených ve výroku přezkoumávaného rozhodnutí. Musí proto poukázat na právní závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 14/2010 - 104, podle něhož musí rozhodnutí o záznamní povinnosti v prvé řadě obstát v testu proporcionality. Aby napadené rozhodnutí obstálo v testu zákonnosti, musí být záznamní povinnost ukládána z racionálních důvodů a opírat se o konkrétní skutkové okolnosti. Tak tomu nebylo ani v daňovém řízení, ani v řízení před krajským soudem. Naopak, z vyjádření žalovaného jednoznačně vyplynulo, že v případě stanovené záznamní povinnosti jde o „celostátní akci“, kdy byla záznamní povinnost stanovena cca 2000 daňovým subjektům. Zcela lichý a nesprávný je pak závěr krajského soudu, že nic nebrání tomu, aby záznamní povinnost byla ukládána plošně pro všechny subjekty s určitým předmětem podnikání. Jak uvedl kasační soud v již citovaném rozsudku, k uložení záznamní povinnosti daňovému subjektu je třeba nějaká specifická vlastnost, která by jej vydělovala z množiny všech ostatních daňových subjektů vykonávajících tuto činnost. Taková specifická vlastnost musí být identifikována, daňovému subjektu sdělena a on musí mít možnost na toto sdělení řádně reagovat. Nic takového se v projednávané věci neudálo. Již z těchto důvodů bylo žalobou napadené rozhodnutí nezákonné. Totéž platí o rozsudku krajského soudu, který se uvedeným směrem nevydal. Není správný ani závěr krajského soudu, že rozhodnutím stanovená povinnost jí nenutí porušovat zákon, konkrétně zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů. Je tomu ta k proto, že má uloženou povinnost vést identifikaci řidičů a registračních značek jejich vozidel. Rovněž tak je nucena plnit povinnosti, ke kterým není nadána ani potřebnými oprávněními (povinnost identifikovat řidiče). Krajský soud se proto mýlí, pokud dovozuje, že je k této identifikaci oprávněna z napadeného rozhodnutí. Řidiči nemají žádnou povinnost sdělovat jí stanovené údaje, i kdyby je vyžadovala. Stejně tak je vadný i závěr správního soudu o závaznosti stanovené povinnosti stran zjišťování místa vykládky prodaného zboží kupujícím. Krajský soud se v neposlední řadě nevypořádal ani s její argumentací předloženou při jednání, ačkoliv šlo pouze o doplnění stávajících žalobních důvodů (nejednalo se o nové žalobní body). Krajský soud konečně pochybil i při výpočtu náhrady nákladů řízení. Tento správní soud vyslovil, že se náklady sestávají z odměny za 3 úkony právní služby, ačkoliv požadovala náhradu nákladů řízení za 6 úkonů právní služby v řízení před krajským soudem. Z rozsudku není ale zřejmé, proč požadované úkony „neuznal“ a jak došel k uváděným 3 úkonům. Vyslovený závěr o výši nákladů řízení je proto nejen nesprávný, ale také nepřezkoumatelný.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatelka v mimořádném opravném prostředku uplatňuje převážně stejné námitky, které jsou obsaženy již v podané žalobě. Třeba tedy odkázat na přezkoumávané rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Pokud jde o stěžovatelkou poukazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, ten byl vydán cca 1 měsíc po vyhlášení kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu, a nadto se týkal jiné věci – pokuty za porušování rozhodnutí o záznamní povinnosti. Oproti stěžovatelce je nutno mít za to, že se krajský soud se všemi

včas uplatněnými námitkami vypořádal. K námitce, zda byly vytýkané námitky uplatněny skutečně opožděně nebo zda byla krajským soudem správně vyčíslena náhrada nákladů řízení, se nemůže vyjádřit, protože mu to nepřísluší. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je třeba napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně rozhodnutím ze dne 22. 4. 2010, č. j. 16736/10-102970303735, uložil stěžovatelce, která provozuje nákup a prodej minerálních olejů (PHM), podle ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků povinnost vést zvláštní záznamy (dále jen „záznamní povinnost"). S takto stanovenou záznamní povinností stěžovatelka nesouhlasila, když ji považovala za nezákonnou, nepřiměřenou, uloženou bez právního důvodu, nutící ji k porušování zákona, k shromažďování osobních údajů o jejích klientech, zčásti také nemožnou, neboť není oprávněna vynutit si na jejích klientech jejich splnění (např. sdělení, kde budou vyskladňovat u stěžovatelky nakoupené zboží apod.), jakož i předávání těchto údajů správci daně. Vzhledem k dikci ust. § 39 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého se nelze proti rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti samostatně odvolat, napadla stěžovatelka rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti správní žalobou. Tato žaloba byla nejprve usnesením krajského soudu ze dne 14. 6. 2010, č. j. 10 Af 49/2010 - 27, odmítnuta s odůvodněním, že rozhodnutí o záznamní povinnosti nepodléhá soudnímu přezkoumání (není rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s.). Toto usnesení krajského soudu bylo posléze zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2011, č. j. 7 Afs 67/2010 - 75 a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. V následujícím rozhodnutí – rozsudku ze dne 30. 11. 2011, č. j. 10 Af 49/2010 – 115, krajský soud podané žalobě zčásti vyhověl, rozhodnutí správního orgánu v tomto rozsahu zrušil a zčásti žalobu zamítl. Právě proti té části rozsudku, kterou krajský soud zamítl podanou žalobu, směřuje nyní Nejvyšším správním soudem projednávaná kasační stížnost společnosti Českomoravská olejářská komanditní společnost.

V projednávané věci šlo o posouzení zákonnosti stěžovatelce stanovené záznamní povinnosti rozhodnutím správce daně ze dne 22. 4. 2010, č. j. 16736/10-102970303735, vydaného podle ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků.

Otázkou přezkoumatelnosti a náležitostí rozhodnutí o stanovení záznamní povinnosti se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 8. 2011, č. j. 7 Afs 14/2010 - 91, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2441/2011, vyslovil, že: „*Rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti podle § 39 odst. 1 a 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*". V téže věci pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 14/2010 - 104, který je dostupný na www.nssoud.cz, vyslovil, že: „*I. Uložení záznamní povinnosti podle § 39 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je výjimkou z pravidla, že daňový subjekt je povinen vést jen zákonem přesně stanovené evidence (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, resp. čl. 2 odst. 4 Ústavy), a představuje pro daňový subjekt zpravidla podstatnou*

administrativní zátěž. Proto může být uložena jen z racionálních a o konkrétní skutkové okolnosti opřených důvodů a musí obstát v testu proporcionality,“ „II. Přípustným důvodem uložení záznamní povinnosti podle § 39 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, 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 platného pro všechny daňové subjekty přijímající platby v hotovosti 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“.

Nejvyšší správní soud v uvedených rozhodnutích vyložil ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků nejen tak, že rozhodnutí o stanovení záznamní povinnosti jsou přezkoumatelná ve správním soudnictví, ale i v tom směru za jakých podmínek mohou být vůbec vydána, resp. jaké náležitosti musí tato rozhodnutí splňovat, aby obstála na poli zákonnosti.

Nejsou žádné důvody k tomu, aby se Nejvyšší správní soud rozhodující o kasační stížnosti jakkoliv odchýlil od popsaného právního názoru. Na tom nic nemění ani okolnost zdůrazňovaná žalovaným, že ve věci sp. zn. 7 Afs 14/2010 šlo o pokutu uloženou za nesplnění záznamní povinnosti, oproti této věci, kdy je přezkoumávána samotná zákonnost uložených povinností a nikoliv až následek jejich porušení. V rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti, které vychází z vůle správce daně a nikoliv zákonodárce, může být povinnost uložena jen z racionálních důvodů, která se opírá o konkrétní, skutkovými okolnostmi podložené důvody, a jež současně musí obstát i na poli proporcionality. Stanovená záznamní povinnost proto musí vycházet z konkrétních skutkových okolností u stěžovatelky jako daňového subjektu, které ji vydělují ze skupiny všech 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.

Jelikož stěžovatelka v kasační stížnosti namítala jednak nesprávné právní posouzení věci i nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti. Je tomu tak proto, že pokud by tato námitka byla důvodná, mohla by mít vliv i na posouzení věci samé.

Stěžovatelka dovozuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu apriori od skutečnosti, že se správní soud při svém rozhodování vůbec nezabýval otázkou proporcionality stanovené záznamní povinnosti a nevypořádal se s jejími námitkami předloženými soudu při jednání, i když nešlo o nové žalobní důvody. V neposlední řadě dovozuje stěžovatelka nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku i z toho důvodu, že z rozsudku není zřejmé, na základě jakých skutečností soud došel k závěru o výši nákladů řízení (konkrétně není zřejmé, za jaké úkony jí náhradu nákladů řízení přiznal a za jaké již nikoliv, a z jakých důvodů).

Nejvyšší správní soud při posuzování námitek kasační stížnosti o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94,

uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je* i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.).

Z odůvodnění soudního rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž tento soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, také konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Uvedená ustálená judikatura Ústavního soudu měla svého předchůdce v judikatuře Vrchního soudu v Praze (např. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, uveřejněné v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 27/1994) a našla svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Této judikatuře je společné, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že „*opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.)*“. V souvislosti s nepřezkoumatelností rozsudku správního soudu nelze pominout ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl uveřejněn pod č. 134/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V tomto rozsudku kasační soud vyslovil, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom*

jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny". V rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34 (dostupný na www.nssoud.cz) pak vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že *je povinností soudu stranám sporu ozřejmit, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl*".

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc klíčových skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku ze strany účastníků řízení. Pokud by totiž soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Tak tomu je právě i v této věci.

Z podané žaloby i ze samotného rozsudku krajského soudu (str. 2 a 3) je jednoznačně patrno, z jakých konkrétních důvodů stěžovatelka napadala rozhodnutí žalovaného. Konkrétně mj. namítala, že nebyly naplněny zákonné podmínky pro vydání rozhodnutí o záznamní povinnosti, když toto rozhodnutí neobsahovalo konkrétní důvody, pro které bylo vydáno, jež by současně osvětlily, proč správce daně dovozuje, že zákonné evidence nejsou v případě stěžovatelky dostatečné pro správné stanovení daně. Je tedy nesporné, že stěžovatelka v podané žalobě vznesla konkrétní výtky na vrub rozhodnutí žalovaného a namítala, že u ní nebyly vůbec dány podmínky pro stanovení záznamní povinnosti a že tato povinnost je povinností individuální, vylučující její plošné ukládání a suplování zákonem stanovených limitů stěžovatelky a osob vykonávajících obdobnou podnikatelskou činnost.

V napadeném rozsudku krajský soud k vytýkané absenci podmínek (důvodů) pro vydání žalobou napadeného rozhodnutí pouze obecně konstatoval, že zákonné podmínky byly splněny, neboť „dle správce daně pro správné stanovení daňového základu a daně je nezbytné, aby kromě evidence stanovené obecně závaznými předpisy žalobce vedl i evidenci o údajích stanovených ve výroku napadeného rozhodnutí .....". Chybí zde však především jakákoliv úvaha krajského soudu v tom směru, zda stanovená záznamní povinnost obstojí v testu proporcionality zmiňovaném v ustálené judikatuře Ústavního a Nejvyššího správního soudu. 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.“

Účelem přezkoumání zákonnosti správních rozhodnutí není prosté konstatování rozhodnutí správce daně a jeho převzetí do soudního rozhodnutí, ale právě posouzení toho, zda vyslovený názor žalovaného obstojí v kontextu zjištěného skutkového stavu či nikoliv (zda tedy odpovídá skutečnosti a vyslovené závěry mají oporu ve spise). Z tohoto rozhodnutí musí být jednoznačně patrno, jak správní soud žalobní výtku posoudil a o jaké konkrétní skutečnosti se při tom opřel. Pokud pak stěžovatelka namítala, že zde nebyly dány podmínky pro stanovení záznamní povinnosti stěžovatelce, měl se krajský soud zabývat tím, zda tady uvedené podmínky jsou či nikoliv. Pokud by zjistil, že jsou dány, měl by tyto podmínky blíže osvětlit. Dospěl-li by k opačnému závěru, měl by rozhodnutí žalovaného zrušit.

Tímto způsobem ale krajský soud nepostupoval.

Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, i pokud jde o vyslovený závěr krajského soudu stran výroku o náhradě nákladů řízení.

Z obsahu soudního spisu (č. l. 112) je patrné, že se stěžovatelka domáhala přiznání nákladů v řízení před krajským soudem za celkem 6 úkonů právní služby. Z podaného odůvodnění však plyne, že správní soud přiznal bez bližšího odůvodnění stěžovatelce na náhradě nákladů řízení částku toliko za 3 úkony právní služby v řízení před krajským soudem (aniž by ovšem rozvedl za které, či proč v ostatním neshledal, že by šlo o úkony právní služby ve smyslu advokátního tarifu).

Zcela bez odůvodnění pak zůstala i úvaha krajského soudu o tom, že úspěšnost stěžovatelky činí jednu polovinu, a že jí proto náleží náhrada nákladů řízení pouze ve výši 50 % z celkových nákladů řízení.

Nejvyšší správní soud se v důsledku uvedeného již nezabýval právním posouzením věci samé. Je tomu tak proto, že by tím přinejmenším nepřípustně předjímal rozhodnutí krajského soudu o věci samé v dalším řízení.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 11. 2011, č. j. 10 Af 49/2010 – 115 je opodstatněná, a proto napadený rozsudek podle ustanovení § 110 odst. 1 věta prvá před středníkem s. ř. s. zrušil, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

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, 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. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 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. 3 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 15. března 2012

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu