

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance 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. 23103/10/102970305458, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 11. 2011, čj. 10 Af 78/2010 - 84,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 11. 2011, čj. 10 Af 78/2010 - 84, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního úřadu ve Vimperku ze dne 20. 7. 2010, čj. 23103/10/102970305458, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci na nákladech soudního řízení částku 23 098 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám právní zástupkyně žalobce JUDr. Mileny Novákové, advokátky.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad ve Vimperku rozhodnutím ze dne 20. 7. 2010, čj. 23103/10/102970305458, 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 od 1. 8. 2010 vedl kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy zvláštní záznamy, potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně (dále

jen „záznamní povinnost“), a to o všech přepravených 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, uskutečněných na základě smluvního ujednání mezi dopravcem a jeho klientem.

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 namítl, že uložením záznamní povinnosti došlo k porušení čl. 2 odst. 2 a odst. 3 a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Rozhodnutí bylo vydáno, přestože pro to nebyly splněny zákonné podmínky ve smyslu § 39 odst. 1 daňového řádu. Záznamní povinnost slouží ke správnému stanovení základu daně, a to pokud ke správnému stanovení základu daně a daně nestačí evidence stanovená obecně závaznými právními předpisy. Rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti proto musí obsahovat konkrétní důvody, na jejichž základě je záznamní povinnost ukládána. Žalobou napadené rozhodnutí takové důvody neobsahuje. Rozhodnutí žalovaného neobsahuje ani druh daně, jejíž základ a výše se má za pomoci záznamní povinnosti stanovit. Správce daně nezjistil konkrétní podmínky podnikání žalobce, přestože záznamní povinnost nelze uložit plošně pro všechny daňové subjekty s určitým předmětem podnikání. Žalobce pokládá rozhodnutí za nulitní. Záznamní povinnost mohla být stanovena pouze při dodržení základních zásad daňového řízení, především zásady přiměřenosti. V daném případě došlo ke zneužití práva. U žalobce proběhla řada daňových kontrol a při žádné z nich nebylo konstatováno, že stávající evidence neumožňuje správné stanovení základu daně. Žalobce musel pro plnění uložené záznamní povinnosti nabrat novou pracovní sílu, což je v hrubém rozporu se zásadou přiměřenosti daňového řízení. Žalobce se dále vymezil proti své povinnosti doručit záznamy za každý kalendářní měsíc místně příslušnému správci daně. Ustanovení § 39 daňového řádu stanoví povinnost záznamy vést a uchovávat, a nikoliv je doručovat.

[3] Žalobce v žalobě současně požádal o přiznání odkladného účinku žalobě. Krajský soud usnesením ze dne 7. 10. 2010, čj. 10 Af 78/2010 - 31, návrhu nevyhověl.

[4] Krajský soud rozsudkem ze dne 30. 11. 2011, čj. 10 Af 78/2010 - 84, žalobu zčásti zamítl a zčásti jí vyhověl, a to tak, že zrušil rozhodnutí žalovaného v odstavci šestém, o povinnosti doručit záznamy každý kalendářní měsíc místně příslušnému správci daně. Ve zbytku žalobu zamítl.

[5] V odůvodnění rozsudku vyšel z toho, že správce daně může podle § 39 odst. 1 a 2 daňového řádu stanovit daňovému subjektu záznamní povinnost individuálním rozhodnutím. V něm může určit, aby kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy vedl daňový subjekt další zvláštní záznamy potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně, a to konkrétně vymezené podle podmínek podnikání daňového subjektu. Součástí rozhodnutí musí být přesné stanovení zaznamenávaných údajů, jejich členění a uspořádání.

[6] Krajský soud odmítl, že by v dané věci došlo k porušení práv zaručených v čl. 2 odst. 2 a odst. 3 a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Žalobci byla uložena záznamní povinnost z důvodu potřeby správného stanovení daňové povinnosti s odkazem na § 39 odst. 1 a 2 daňového řádu. Je-li daňovému subjektu ukládána povinnost na základě zákonného zmocnění, nelze dospět k závěru o zneužití státní moci, neboť správní orgán vykonával státní moc v mezích stanovených zákonem, jakož i způsobem, který zákon stanoví. Žalobce nebyl nucen činit to, co zákon neukládá. Rozhodnutí nelze hodnotit ani jako nulitní, neboť bylo vydáno správcem daně v rámci jemu stanovené zákonné pravomoci i příslušnosti a obsahovalo zákonem stanovené náležitosti. Nelze zohlednit skutečnost, že žalobce musel přijmout další pracovní sílu, neboť není rozhodné, jakým způsobem byla ze strany žalobce záznamní povinnost splněna.

[7] Záznamní povinnost byla žalobci uložena za účelem přezkoumání obchodní transakce, pokud základní evidence neumožňuje dostatečně podchytit všechny aspekty obchodních transakcí s ohledem na specifičnost v oblasti podnikání, nákupu, prodeje a skladování paliv a maziv, provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy, silniční motorové dopravy a zprostředkovatelské a hostinské činnosti. Napadené rozhodnutí tedy 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.

[8] Důvodnou neshledal soud ani námitku, že napadené rozhodnutí neobsahuje druh daně, pro kterou má být záznamní povinnost vedena. Uložení záznamní povinnosti slouží jako pomocná evidence o činnosti daňového subjektu podnikajícího ve vybraných činnostech. V rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti nemusí být konkrétní druh daně specifikován, neboť je pouze na správci daně, k jakému účelu použije získané údaje. Z toho důvodu není podle soudu na překážku plošné uložení záznamní povinnosti pro všechny daňové subjekty s určitým předmětem podnikatelské činnosti. Tímto je zároveň zaručena rovnost daňových subjektů před správcem daně. Žalobci nebyla záznamní povinnost stanovena administrativně náročným způsobem.

[9] Vzhledem k tomu, že žalobce podniká ve vybraných činnostech a posouzení daňové povinnosti si vyžaduje podrobnější a odlišnou evidenci, než která je zavedena obecně závaznými předpisy, mohl správce daně na základě § 39 daňového řádu uložit žalobci povinnost vést jinou, konkrétně vymezenou evidenci. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že uložení záznamní povinnosti umožní přezkoumat obchodní transakce s vybranými výrobky, neboť základní evidence neumožňuje podchytit veškeré aspekty obchodování. Žalobci byl správcem daně přesně stanoven rozsah evidovaných údajů i způsob evidence. Zákon nestanoví, že podmínkou pro uložení záznamní povinnosti je předcházející vytýkací řízení nebo místní šetření. Nestanoví-li zákon takovou podmínku, nelze se jejího neplnění ani úspěšně dovolávat v řízení žalobním a dovozovat v této souvislosti nulitu rozhodnutí, případně namítat, že došlo ke zneužití práva.

[10] O plnění záznamní povinnosti je správce daně oprávněn se průběžně přesvědčovat. V dané věci správce daně uložil žalobci povinnost doručit uložené záznamy za každý kalendářní měsíc do 20. dne následujícího měsíce v elektronické podobě, případně fyzicky. Z § 39 odst. 5 daňového řádu však možnost uložit takovou povinnost nevyplývá. Z tohoto

důvodu soud výrok správního rozhodnutí, který je samostatný a oddělitelný od uložení uvedené povinnosti, zrušil pro nezákonnost a v tomto rozsahu vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[11] Žalobce doplnil žalobu dvěma doplňky a při jednání předložil písemnost k doplnění právní argumentace, v níž odkazoval na § 97 nového daňového řádu o záznamní povinnosti, ačkoliv napadené rozhodnutí bylo vydáno podle § 39 „starého“ daňového řádu. K tomu zároveň vznesl námitku ohledně důkazního břemene správce daně při ukládání záznamní povinnosti. Těmito žalobními body se však soud nemohl zabývat, neboť tyto námitky byly uplatněny po uplynutí lhůty pro podání žaloby stanovené v § 72 odst. 1 a § 71 odst. 2 s. ř. s.

III.

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

[13] Podle stěžovatele bylo napadené správní rozhodnutí vydáno, aniž by pro to byly naplněny zákonné podmínky. Rozhodnutí neobsahuje žádné konkrétní důvody, pro které správce daně považoval za nezbytné, aby stěžovatel vedl uloženou záznamní povinnost. Neobsahuje ani žádné konkrétní důvody, pro které se žalovaný domnívá, že obecně závazné předpisy jsou pro stanovení základu daně nedostatečné. 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 obecně závazné předpisy nepostačují ke stanovení daně. Neuvedl ani druh daně, jejíž základ a výše se za má pomocí záznamní povinnosti stanovit.

[14] Stěžovatel se dále vymezil proti argumentaci krajského soudu (obsaženou v odstavcích 13 a 14) 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. 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 obstát v testu proporcionality (v širším smyslu); záznamní povinnosti má být ukládána z racionálních a o konkrétní skutkové okolnosti opřených důvodů.

[15] 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 přepravuje pohonné hmoty, 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 proto, že u něj jsou nebo by mohly být daňové úniky. Konečně pak z něj vyvozuje, že uvedená záznamní povinnost je nutná pro správné stanovení daně. Stěžovatel přitom po celou dobu své existence plní daňové povinnosti řádně a včas.

[16] Stěžovatel v další části kasační stížnosti opětovně ocitoval 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 na toto sdělení správce daně patřičně reagovat. Názor, že správce daně má 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, je podle citovaného rozsudku zcela nesprávný.

[17] Největší a nejintenzivnější porušení svých práv spatřuje stěžovatel v tom, že jemu uložená záznamní povinnost nutí ke shromažďování a sepisování údajů, které má již k dispozici (ve stáčecích lístcích, nákladových listech, dokladech o provozu vozidla, tzv. „stazkách“ a v účetnictví). 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 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.

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

[19] Další kasační námitka směřovala k nevypořádání se s právní argumentací, kterou stěžovatel vznesl při jednání. Krajský soud se odmítl touto argumentací zabývat s odkazem na § 72 s. ř. s. Rozhodnutí soudu je proto nepřezkoumatelné. 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.

[20] Stěžovatel se konečně ohradil i proti rozhodnutí krajského soudu o náhradě nákladů řízení. Krajský 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. Lze se pouze domnívat, že nebyla uznána dvě doplnění žaloby z toho důvodu, že žalobu je nutno v zákonem stanoveném termínu vypracovat perfektně. Stěžovatel však zdůraznil, že k doplňování žaloby 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.

[21] 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 žalobce v jiném zdaňovacím období.

IV.

[22] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že mu nepřísluší se vyjadřovat k tomu, jak se krajský soud konkrétně vypořádal s žalobními námitkami. Poznamenal však, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 14/2010 - 104, kterého se stěžovatel dovolává, byl vydán až měsíc poté, co ve věci rozhodoval krajský soud. Proto nebylo možné závěry v něm obsažené promítnout do napadeného rozsudku. Navíc se uvedený rozsudek týkal přezkumu rozhodnutí o uložení pokuty za porušování záznamní povinnosti, kdy povinným subjektem byl veterinář, a rozsah jemu uložené záznamní povinnosti se diametrálně lišil. Žalovaný se domnívá, že se krajský soud vypořádal se všemi, včas podanými, žalobními námitkami dostatečně. Žalovanému nepřísluší hodnotit ani postup krajského soudu, který posoudil stěžovatelovu argumentaci uplatněnou až při soudním jednání jako opožděnou. Žalovaný není legitimován ani k posouzení námitky týkající se výše náhrady nákladů řízení před krajským soudem.

V.

[23] Nejvyšší správní soud 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.).

[24] Kasační stížnost je důvodná.

[25] 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 daňového řádu.

[26] Z obsahu správního spisu vyplynulo, že uložením záznamní povinnosti byl žalobce povinen u každé jednotlivé přepravy vybraných výrobků v objemu převyšujícím 400 l uvést datum nakládky vybraných výrobků, přesnou adresu místa zahájení přepravy, množství naloženého vybraného výrobku (v litrech při teplotě 15°C), datum vykládky vybraných výrobků, přesnou adresu místa ukončení přepravy, množství vyloženého vybraného výrobku (v litrech při teplotě 15°C), kód kombinované nomenklatury přepravovaného vybraného výrobku, slovní označení přepravovaného vybraného výrobku, označení objednatele přepravy, cenu za přepravu účtovanou objednateli (bez DPH), číslo daňového dokladu, popř. faktury, kterým byla přeprava objednateli účtována, způsob přepravy vybraných výrobků (při přepravě motorovým vozidlem uvedení registrační značky vozidel) a jméno a příjmení řidiče. Žalobce byl povinen zaznamenat stanovené údaje vždy do pěti pracovních dnů po jejím ukončení. V případě, že by některé údaje nebyly v tomto termínu známy, byla stanovena možnost žalobci tyto údaje doplnit nejpozději do tří dnů po jeho přijetí (vystavení). Dále byla žalobci stanovena povinnost doručit záznamy za každý kalendářní měsíc místně příslušnému správci daně do 20. dne následujícího měsíce v elektronické podobě.

[27] V odůvodnění tohoto rozhodnutí správce daně uvedl v souladu s údaji zaznamenanými v obchodním rejstříku, jaký je předmět podnikání stěžovatele. Podle správce daně je pro správné stanovení 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. V tom spatřuje správce daně naplnění podmínek ve smyslu § 39 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel byl současně upozorněn, že za nesplnění stanovených povinností mu může být podle § 37 daňového řádu opakovaně uložena pokuta až do výše 2 000 000 Kč.

[28] 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 jeho jiné 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 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 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.

[29] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti vymezil proti tomu, že rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 14/2010 - 104 byl vydán až dne 29. 12. 2011, tedy měsíc po vydání nyní přezkoumávaného rozsudku krajského soudu, a proto z něj krajský soud nemohl vycházet. Tato skutečnost však nevylučuje, aby později vydané rozhodnutí kasačního soudu stěžovatel použil jako argument ve své kasační stížnosti a stejně tak nevylučuje, aby se o takové rozhodnutí opřel zdejší soud i v nyní posuzované věci. Nejvyšší správní soud podává výklad právní normy, a to tak, že „nalézá“ správný obsah práva. 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 – tj. v zásadě říká, jak měla být norma vykládána již ode dne své účinnosti. Z uvedeného je proto zjevné, že Nejvyšší správní soud při svém rozhodování přihlíží k „aktuálnímu stavu“ výkladu práva a nemůže reflektovat skutečnost, zda z něj vycházel krajský soud či nikoliv. Na aplikovatelnost závěrů tohoto rozhodnutí pak nemá vliv ani další námitka žalovaného, a sice že se ve věci sp. zn. 7 Afs 14/2010 jednalo o pokutu uloženou za nesplnění záznamní povinnosti v rámci jiného předmětu podnikání, a nikoliv o přezkum samotné zákonnosti uložení záznamní povinnosti. V tomto lze odkázat na odůvodnění citovaného rozsudku, neboť se vypořádává i s touto otázkou.

[30] 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, a proto záznamní povinnost lze 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 konkrétním případě konkrétního daňového subjektu ke správnému zjištění a stanovení jeho daňové povinnosti.

[31] Je zjevné, že záznamní povinnost znevýhodňuje konkrétní daňový subjekt oproti jiným daňovým subjektům, 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 obstojí i na poli proporcionality. Stanovená záznamní povinnost proto musí vycházet z konkrétních skutkových okolností u stěžovatele jako daňového subjektu, které jej 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.

[32] 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.

[33] 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 přitom převzal argumentaci správce daně obsaženou v rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti. Hlavním důvodem bylo podle soudu zachycení veškerých aspektů obchodních transakcí pro účely zamezení daňových úniků, a to s ohledem na specifičnost v oblasti podnikání, nákupu, prodeje a skladování paliv a maziv, provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy, silniční motorové dopravy a zprostředkovatelské a hostinské činnosti.

[34] Se závěrem krajského soudu se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Stěžovatel krajskému soudu odůvodněně vytknul, že se s ohledem na žalobní námitky nezabýval otázkou proporcionality stanovené záznamní povinnosti, a to ve vztahu ke stěžovateli jako konkrétnímu subjektu. Krajský soud přesvědčivým způsobem nezdůvodnil, že vedení zvláštních záznamů je u stěžovatele nezbytné pro správné stanovení daňového základu a daně. 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.

[35] Krajský soud nevymezil, stejně jako žalovaný, 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 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 v budoucnu činil, pokud by mu záznamní povinnost ve stanoveném rozsahu nebyla uložena. K přípustnosti uložení záznamní povinnosti přitom nemůže stačit pouhá úvaha správce daně, že by to mohlo napomoci k zamezení případného krácení daňových příjmů.

[36] Správce daně uložil stěžovateli záznamní 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 obchodováním s pohonnými hmotami.

[37] 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.).

[38] 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. 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.

[39] 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, těmto 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).

[40] 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 dostál 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.

[41] 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).

[42] Z obsahu soudního spisu (č. l. 81) 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. 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 10 640,- Kč, ½ činí 5320,- Kč (náklady řízení ve výši 10 640,- Kč představují zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000,- Kč, 3 úkony právní pomoci po 2100,- Kč 6300,- Kč, 3x režijní paušál po 300,- Kč 900,- Kč, 20 % DPH 1440,- Kč.*“

[43] Nelze mít sporu o tom, že krajský soud musí své rozhodnutí odůvodnit přezkoumatelným způsobem i co se týče výroku o nákladech řízení. 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.

[44] Pokud má účastník 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 ve shora ocitovaném odůvodnění neshledal ani úvahu krajského soudu, na základě které dospěl k závěru, že pokud měl stěžovatel v daném řízení částečný úspěch, přísluší mu přesně polovina částky z plné výše nákladů řízení.

[45] 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 povinnosti. Odborný článek na související téma pak sám o sobě neměl přímý vliv na rozhodnutí ve věci. 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. Dále soud přiznal stěžovateli právo na náhradu cestovného k ústnímu jednání u krajského soudu na trase Katovice-České Budějovice a zpět tj. za 126 km v celkové výši 815 Kč a náhradu za promeškaný čás v částce 600 Kč (§ 14 odst. 3 advokátního tarifu). Takto vypočtená odměna a náhrada hotových výdajů byla dále navýšena o částku 2683 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 a o zaplacený soudní poplatek za podání žaloby (2000 Kč) a za podání kasační stížnosti (5000 Kč) a dále Celková výše přiznaných nákladů řízení tedy činí 23 098 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 8. srpna 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu