



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **J. H.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Zítkova 9, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 3. 2005, č. j. 15 Ca 15/2004 – 36,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 3. 2005, č. j. 15 Ca 15/2004 – 36, byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 12. 1. 2004, č. j. 13867/150/03, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 20. 3. 2002 č. j. 27139/02/196911/5541, o uložení záznamní povinnosti a proti rozhodnutí ze dne 25. 7. 2003 č. j. 64543/03/196930/1206, o uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy ve výši 30 000 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud vyjádřil souhlas s tvrzením stěžovatele, že v dané věci směřovalo jeho odvolání pouze proti rozhodnutí o uložení pokuty. Stěžovatel v něm sice napadal i rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti, ale z toho ještě nelze dovodit, že proti němu podal i odvolání. Z hlediska rozhodování o uložení pokuty totiž mělo význam, zda rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti jako rozhodnutí podkladové není nicotné, nesrozumitelné či nezákonné, neboť pokud by taková situace nastala, nemohl by správce daně uložit stěžovateli sankci za nesplnění povinností v něm uvedených. Finanční ředitelství tedy mělo rozhodnout pouze

o odvolání proti tomuto rozhodnutí a nikoliv i o odvolání proti rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti. Z výroku napadeného rozhodnutí je však zcela zřejmé, o čem finanční ředitelství rozhodovalo, takže kvůli tomuto pochybení ho nelze označit za nepřezkoumatelné. Tato vada tak nepředstavovala ani podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, neboť zamítavým výrokem napadeného rozhodnutí zůstalo rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti nedotčeno. Ustanovení § 39 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) zakotvuje pouze jeden důvod pro uložení záznamní povinnosti, kterým je potřeba vedení zvláštních záznamů pro správné stanovení daňového základu a daně. Není tedy vyloučeno, aby správce daně vydal takové rozhodnutí i na základě zjištění o závažných a opakujících se nedostatecích ve vedení evidence, pokud se mají záznamní povinnosti zjistit potřebné a průkazné údaje, aby již nedocházelo k pochybnostem o skutečných příjmech a výdajích daňového subjektu. Rovněž tak žádné zákonné ustanovení nevylučuje uložení povinnosti uvádět prodejní ceny u jednotlivých druhů zboží přímo na nabývacích dokladech. Lze tedy konstatovat, že rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti není nezákonné, a proto se jím stěžovatel měl řídit a záznamy vést.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž tvrdil, že nezákonnost spočívá v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když je na správně zjištěný skutkový stav aplikován nesprávný právní závěr. Stěžovatel poukázal na to, že v podané žalobě mimo jiné tvrdil, že rozhodnutí správce daně o uložení zvláštní záznamní povinnosti je nezákonné a v rozporu s § 39 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Podle názoru stěžovatele z § 39 odst. 1 citovaného zákona jednoznačně vyplývá, že zvláštní záznamní povinnost může být správcem daně uložena mimo evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy. Nemůže tedy být zákonným důvodem pro uložení zvláštní záznamní povinnosti zjištění o závažných a opakujících se nedostatecích ve vedení evidence, kterou je stěžovatel povinen vést. V případě zjištění závažných a opakujících se nedostatků se jedná o správní delikt podle právních norem ukládajících takovou evidenci, nikoliv o zákonný důvod pro vydání rozhodnutí o uložení zvláštní záznamní povinnosti podle citovaného ustanovení. Stěžovatel rovněž tvrdil, že ustanovení § 39 odst. 2 věta druhá a odst. 6 věta první zákona o správě daní a poplatků vylučují uvádění prodejní ceny u jednotlivých druhů zboží přímo na nabývacích dokladech. Podle těchto ustanovení musí být součástí rozhodnutí mj. návaznost na doklady, z nichž je záznam veden a dále záznamy a doklady k nim se vztahující se uchovávají po uvedené dobu. Z těchto ustanovení tedy vyplývá, že zaznamenávaný údaj se uvádí samostatně s uvedením návaznosti na doklad, z nichž je veden, nikoliv na doklad samotný. Zákon o správě daní a poplatků rozlišuje mezi záznamem a dokladem, ke kterému se záznam vede. Podle stěžovatele je z důvodů výše uvedených podkladové rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti, na základě něhož byla stěžovateli uložena pokuta, nezákonné. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovalo souhlas s právním názorem soudu, že ustanovení § 39 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zakotvuje pouze jeden důvod pro uložení záznamní povinnosti, kterým je potřeba vedení zvláštních záznamů pro správné stanovení daňového základu a daně. Není tedy vyloučeno, aby finanční úřad vydal takové rozhodnutí i na základě zjištění o závažných a opakujících se nedostatecích ve vedení evidence. Pokud se záznamní povinnosti mají zjistit potřebné a průkazné údaje, aby nedocházelo k pochybnostem o skutečných příjmech a výdajích, není její uložení v rozporu s citovaným ustanovením. Rozhodnutím o záznamní povinnosti bylo stěžovateli uloženo vést v tomto rozhodnutí specifikované evidence a dále uvádět prodejní ceny

u jednotlivých druhů zboží na nabývacích dokladech. Tato povinnost byla stanovena vedle povinnosti vést zvláštní záznamy v návaznosti na doklady, ale stěžovatel žádnou rozhodnutím uloženou evidenci nevedl. Z ustanovení § 39 odst. 2 a odst. 6 zákona o správě daní a poplatků nevyplývá, že nemůže být uložena povinnost uvádět požadované údaje přímo na dokladech, které se k nim vztahují. Finanční úřad zvolil tuto formu zápisu údajů přímo na nabývacích dokladech v souladu s ustanovením § 2 odst. 2 cit. zákona, aby byl stěžovatel co nejméně zatěžován a nemusel do samostatných seznamů přepisovat jednotlivé druhy zboží proto finanční ředitelství namítlo, aby kasační stížnost jako nedůvodná byla zamítnuta.

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

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, je třeba uvést, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis než který měl správně použít nebo jinou právní normu správně použitého právního předpisu než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu. Právní otázkou, jež měla být dle stěžovatele v řízení krajským soudem posouzena vadně, je zákonnost rozhodnutí správce daně o uložení zvláštní záznamní povinnosti

Podle § 39 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků 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.

I když daňovými subjekty jsou ex lege povinny vést celou řadou různých evidencí pro správné stanovení daňového základu a daně, může nastat situace, kdy to není dostačující, a proto citované ustanovení dává správci daně možnost, aby daňovému subjektu svým rozhodnutím stanovil povinnost vést zvláštní záznamy (záznamní povinnost). V citovaném ustanovení není stanoveno, jaké skutečnosti mohou nebo mají být důvodem pro stanovení této povinnosti. Jediným kritériem obsaženým v citovaném ustanovení je potřeba správného stanovení daňového základu a daně. Je tedy ponecháno zcela na úvaze správce daně, aby posoudil potřebu vedení těchto zvláštních záznamů. Není proto vyloučeno, aby rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti bylo vydáno na základě zjištění závažných a opakujících se nedostatků ve vedení evidence vyplývající ze zákona. Skutečnost, že v případě zjištění závažných a opakujících se nedostatků se může jednat o správní delikt podle právních norem ukládajících takovou evidenci je v dané souvislosti právně irelevantní.

Stejně tak pokud jde o nezákonnost uložení způsobu vedení záznamní povinnosti, je stížní námitka nedůvodná. Rozhodnutí o povinnosti vést záznamy musí obsahovat jednak náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a jednak podle § 39 odst. 2 věta druhá citovaného zákona přesné stanovení zaznamenávaných údajů a jejich členění a uspořádání a návaznost na doklady, z nichž je záznam veden. U stanovení návaznosti na doklady jde především o účetní doklady, ale může jít i o jiné doklady, pokud

je daňový subjekt povinen je vést a uschovávat. To však nevylučuje, aby bylo daňovému subjektu uloženo uvádět požadované údaje přímo na nabývacích dokladech, protože to není v rozporu se znění § 39 odst. 2 věta druhá zákona o správě daní a poplatků.

Protože z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud neshledal nezákonnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 12. července 2006

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu