



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelky **I. R. H. K., s. s. r. o.**, zastoupené JUDr. Oldřichem Kohoutem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, tř. ČSA 300, za účasti **Finančního úřadu v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, U Koruny 1632, v řízení o kasační stížnosti proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2006, č. j. 31 Ca 266/2005 – 14,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové usnesením ze dne 28. 4. 2006, č. j. 31 Ca 266/2005 - 14, odmítl žalobu stěžovatelky podanou proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „finanční úřad“) ze dne 25. 8. 2005, č. j. 174065/05/228932/2891, jímž jí byla podle ustanovení § 39 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) uložena evidenční (záznamní) povinnost. Krajský soud dospěl k závěru, že napadeným rozhodnutím nebyla zkrácena veřejná subjektivní práva stěžovatelky. Žalobou se lze totiž domáhat zrušení pouze takových rozhodnutí správního orgánu, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti, nestanoví-li s. ř. s. nebo zvláštní zákon jinak (§ 65 s. ř. s.). V dané věci tomu tak nebylo. Krajský soud s ohledem na dikci ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků dovodil, že rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti není rozhodnutím o věci samé, resp. že se jedná o rozhodnutí, které nezasahuje do hmotněprávní pozice stěžovatelky. Takový správní akt proto nelze podřadit legislativní zkratce „rozhodnutí“, jež by bylo ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s. přezkoumatelné soudem ve správním soudnictví. Napadené

rozhodnutí finančního úřadu je tudíž vyloučeno z přezkumné činnosti soudu podle ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s.

Proti tomuto usnesení krajského soudu podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a e) s. ř. s., v níž namítala, že napadené rozhodnutí finančního úřadu je nutno posuzovat podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka má za to, že toto rozhodnutí jednoznačně zasahuje do jejích práv, protože pokud by mohla brojit proti porušení svých práv až v rámci jiného správního rozhodnutí, vystavovala by se riziku uložení pokuty. Naopak, pokud by se rozhodnutí podřídila, zbavila by se možnosti domáhat se jeho přezkumu. Skutečnost, že napadené rozhodnutí je nezákonné, dovozuje rovněž s poukazem na stanovisko ministerstva financí ze dne 2. 12. 2005, v němž byl vyjádřen závěr, že finanční úřad překročil rámec svého oprávnění daného mu ustanovením § 39 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Z těchto důvodů se stěžovatelka domnívá, že napadené rozhodnutí nelze považovat za rozhodnutí, jež by bylo vyloučeno z přezkumné činnosti soudu. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela odkázal na své vyjádření k žalobě, jež bylo krajskému soudu doručeno dne 13. 1. 2006.

Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a jelikož neshledal ani vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že podaná kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá jednak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) a jednak nezákonnost rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí návrhu (§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že kasační stížností je napadeno usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby, je relevantní pouze důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., když ve věci nebylo rozhodnuto o meritu věci.

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.

Napadeným rozhodnutím finančního úřadu bylo stěžovatelce uloženo vést ve zvlášť vyčleněné vázané knize s předem očíslovanými stranami s nepřerušenou číselnou řadou evidenci 1) všech smluv o zprostředkování či jiných smluv podobného obsahu uzavřených ústní i písemnou formou, 2) všech zakázek, na které ještě nebyla smlouva uzavřena, ale s jejichž realizací již bylo započato, tzn. nabízení nebo poptávání nemovitého majetku či pronájmu, např. prostřednictvím inzerce, na vývěskách, apod. a 3) veškerého nemovitého majetku, který je zahrnutý do obchodního majetku anebo vlastní majetek (nezahrnutý

do obchodního majetku) nabízený k prodeji či pronájmu. Rozhodnutí bylo odůvodněno charakterem provozované činnosti a zájmem na správném prokazování daňového základu.

Daňové subjekty jsou ex lege povinny vést celou řadu různých evidencí, např. účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Protože však mohou nastat situace, kdy řádné plnění povinností vyplývajících z citovaného zákona nemusí být postačující pro správné a úplné vyměření daně, opravňuje zákon o správě daní a poplatků správce daně, aby daňovému subjektu svým rozhodnutím stanovil povinnost vedení zvláštních záznamů. V ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků není stanoveno, jaké skutečnosti mohou nebo mají být důvodem pro stanovení záznamní 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 i na základě zjištění závažných a opakujících se nedostatků ve vedení evidence vyplývajících ze zákona (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 132/2005 - 68, www.nssoud.cz).

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 první 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.

Z uvedených důvodů nejsou právně relevantní stížní námitky, že napadené správní rozhodnutí je nutno posuzovat podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a že i stanovisko ministerstva financí svědčí o nezákonnosti tohoto rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že žaloba stěžovatelky byla krajským soudem odmítnuta v souladu se zákonem, a proto kasační stížnost pro její nedůvodnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

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 stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu úřadu 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 29. března 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu