

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **MVDr. V. H.**, zast. Mgr. Zbyňkem Čermákem, advokátem se sídlem Pardubická 298/22, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2008, č. j. 5945/08-1400-606115, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2009, č. j. 30 Ca 106/2008 - 31,

t a k t o :

- I.** 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.
- II.** Věc **se vrací** k projednání a rozhodnutí sedmému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

1. Rozhodnutím Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 28. 5. 2003, č. 135/03, č. j. 134304/03/228931/2770, byla žalobkyni podle § 39 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád z r. 1992“), uložena záznamní povinnost spočívající v evidenci zákazníků provozovny, evidenci samostatného prodeje zboží a evidenci případů hospitalizace zvířete. Evidence měla být vedena v sešitě v tvrdé vazbě s očíslovanými stranami a rozhodnutím byly stanoveny i další podrobnosti zápisů. Za závady zjištěné při kontrolách (místních šetřeních) dne 18. 5. 2007 a dne 9. 8. 2007 uložil Finanční úřad v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 8. 10. 2007, č. 148/07, č. j. 495852404, žalobkyni pokutu ve výši 10 000 Kč. Podané odvolání žalovaný zamítl dne 17. 6. 2008; zamítnuta byla i žaloba podaná soudem.

2. Krajský soud v rozsudku zaujal právní názor, že správce daně byl oprávněn uložit záznamní povinnost, jejíž nesplnění je důvodem pro uložení pokuty. V daném případě žalobkyně přijímala ve větším objemu platby v hotovosti, což vyvolávalo potřebu evidence, přičemž způsob jejího vedení měl zaručit její neměnnost. Rozsah záznamní povinnosti nebyl neúměrně zatěžující a nebyl plně nahraditelný počítačovou evidencí. Skutkové okolnosti shledal soud dostatečně zjištěnými a výši pokuty přiměřenou.

3. Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Napadený rozsudek označila za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Dále namítla, že konkrétní požadavky na vedení zvláštních záznamů podle ustanovení § 39 daňového řádu z r. 1992 sice mohou vycházet z úvahy správce daně, ovšem tato úvaha musí mít určité meze. Poukázala na zásadu přiměřenosti ve smyslu § 2 odst. 2 cit. zákona, podle které správci daně při vyžadování plnění povinností v daňovém řízení mohou volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. S ohledem na tuto zásadu lze dospět podle stěžovatelky k závěru, že správcem daně požadované zvláštní záznamy v podobě uvedené v rozhodnutí č. 135/03 nejsou ve vztahu k podnikatelské činnosti stěžovatelky (celkem tři veterinární lékaři, tři ordinace), způsobu užití softwarového účetního programu, majícího potřebné osvědčení z hlediska potřebných nároků na vedení účetnictví, a zejména ve vztahu k účelu, pro který byla tato povinnost stanovena (tj. ke správnému zjištění základu daně prověřovaného daňového subjektu), hospodárné ani proporcionální. Proti rozhodnutí č. 135/03 se stěžovatelka nemohla samostatně odvolat a mohla je napadnout až v souvislosti s rozhodnutím o uložení pokuty. V době mezi uložení záznamní povinnosti a uložení pokuty rovněž došlo k řadě změn v zákonech a změny doznaly i technické prostředky a programové vybavení k zachycení informací podstatných pro správné stanovení daně. Správce daně tak měl rozhodnutí o záznamní povinnosti ve světle nových předpisů a nových možností přehodnotit a zkoumat, zda evidence vedená v jiné formě požadavkům záznamní povinnosti neodpovídá. Soud pak tyto skutečnosti nehodnotil.

4. Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

II.

Důvody předložení věci rozšířenému senátu

5. Sedmý senát Nejvyššího správního soudu, který má podle rozvrhu práce rozhodovat o této kasační stížnosti, dospěl při předběžné poradě k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v jiném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a to v rozsudku ze dne 29. 3. 2007, č. j. 7 Afs 176/2006 - 77. Zde vyslovil: „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. (...) 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 132/200 - 68). 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, věty 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 ke věci samé“. Obsahově shodný právní závěr zaujal, byť implicitně, Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 12. 7. 2007, č. j. 7 Afs 132/2005 - 68.

6. Sedmý senát má za to, že novější judikatura rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu překonala východiska, na nichž stojí výše uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu i rozsudky mu předcházející (zejména rozsudek ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 132/2005 - 68). Rozšířený senát již v usnesení ze dne 6. 2. 2007, č. j. 2 As 64/2005 - 78, vyslovil názor, že „právo na zvolení místa trvalého pobytu podle § 10 zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů, je veřejným subjektivním právem, proti jehož porušení rozhodnutím správního orgánu se může občan dovolat ochrany postupem podle § 65 a násl. s. ř. s. před správním soudem. Nedílnou součástí práva na zvolení místa trvalého pobytu je také právo na to, aby na zvolené adrese místa trvalého pobytu nebyly evidovány osoby, které pro to nespĺňují nebo přestaly splňovat zákonné podmínky“. Rozšířený senát se vztahem kompetenčních výluk podle § 70 písm. a) a písm. b) s. ř. s. zabýval také např. v usnesení ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, v němž vyslovil, že „závažné stanovisko, jako kupříkladu souhlas (či nesouhlas) orgánu ochrany přírody a krajiny ke povolení stavby vydaný podle § 44 zákona č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, je rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s., které není vyloučeno ze soudního přezkumu jako rozhodnutí předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s.“. Rovněž v rozsudku ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, v němž byla posuzována povaha rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovitostem podle § 72 zákona č. 337/1992 Sb., vycházel rozšířený senát z předpokladu, že „rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva má po formální a obsahové stránce podobu rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s.“. Konečně v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 As 89/2008 - 80, shledal, že „rozhodnutí v pochybnostech podle § 1 odst. 4 zákona č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu, ve znění pozdějších předpisů, je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. a není rozhodnutím předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s., a proto podléhá soudnímu přezkumu ve správním soudnictví“.

7. Sedmý senát přihlédl ke skutečnosti, že za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. jsou nyní považovány i úkony, které v dřívější judikatuře byly považovány za akty podkladové, samostatně soudně nepřezkoumatelné (jejichž správnost se prověřuje toliko v rámci přezkumu aktu navazujícího, tj. postupem podle § 75 odst. 2 věty druhé s. ř. s.), neboť reflektuje, že se jedná o akty, které již samy o sobě zasahují do právní sféry jedince tím, že jej nějakým způsobem limitují v jeho právu podle své libosti jednat, neboť mu ukládají povinnost něco konat nebo něčeho se zdržet.

8. Za takový případ považuje i uložení záznamní povinnosti. Rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti se daňovému subjektu nepochybně ukládá povinnost konat něco, co jinak podle objektivního práva konat nemusí, a sice vést nad rámec povinných evidencí, uložených přímo zákonem, též další evidence či záznamy stanovené a po obsahové stránce specifikované rozhodnutím správce daně. Uvedenou povinnost nelze považovat za nic bagatelního či do právní sféry jedince ve skutečnosti vůbec nezasahujícího. Naopak, jde o povinnost zvyšující nezřídkla velmi zásadním způsobem administrativní zátěž daňového subjektu, který je povinen konat něco,

co by – nebylo-li by aktu správce daně – konat nemusel. Za nepodstatnou považuje sedmý senát skutečnost, že zákon nepředpokládá možnost podat proti tomuto rozhodnutí odvolání.

9. Pojetí soudní ochrany, k němuž se přiklonil Nejvyšší správní soud ve shora zmíněných rozsudcích č. j. 7 Afs 176/2006 - 79 a č. j. 7 Afs 132/2005 - 68, přichází až *ex post* a fakticky nutí daňový subjekt, který považuje uloženou záznamní povinnost za nezákonnou, povinnost uloženou mu státním orgánem ignorovat, neplnit ji a nechat si za její porušení uložit pokutu, a teprve v rámci řízení o pokuty „zpětně“ dosáhnout toho, že uložení záznamní povinnosti bude shledáno nezákonným. Takovýto výklad soudní ochrany před uložením záznamní povinnosti podle sedmého senátu odporuje samotné dikci ustanovení § 75 odst. 2 věty druhé, § 65 odst. 1 a § 70 písm. a) s. ř. s.; navíc je i nepraktický.

10. Předkládající sedmý senát považuje rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti za rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s., na něž nedopadá žádná z kompetenčních výluk, a které je tudíž samostatně soudně přezkoumatelné.

11. Jelikož však v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu specifikovaných shora již byl zaujat opačný právní názor, postoupil sedmý senát věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu.

III.

Pravomoc rozšířeného senátu k posouzení předložené otázky

12. Jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 12. 6. 2007, č. j. 2 Afs 52/2006 - 86, publ. pod č. 1762/2009 Sb. NSS: „*Úkolem rozšířeného senátu je sjednocovat judikaturu Nejvyššího správního soudu a je dle § 17 odst. 1 s. ř. s. oprávněn rozhodovat tam, kde mu byla věc postoupena senátem, který dospěl k závěru odlišnému od závěru dříve vysloveného. Postoupit rozšířenému senátu lze jak celou právní věc k rozhodnutí, tak i některou z jednotlivých sporných otázek. Rozšířený senát však neřeší abstraktní právní otázky bez ukotvení ke skutkovým zjištěním posuzovaných případů. Proto také při projednávání předložených věcí zkoumá, zda právní posouzení odpovídá skutkovému stavu*“.

13. V dané věci byla jako sporná označena otázka, zda rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., přičemž názor předkládajícího senátu se od dosud zastávaného právního názoru odlišuje. Tato podmínka projednání věci rozšířeným senátem je tedy splněna.

14. Rozšířený senát dále zkoumal skutkový základ dané věci z hlediska, zda zodpovězení předložené právní otázky je nezbytné pro rozhodnutí o kasační stížnosti. Předmětem řízení je totiž rozhodnutí o uložení pokuty za porušení záznamní povinnosti vydané v r. 2007, přičemž záznamní povinnost byla uložena rozhodnutím vydaným v roce 2003. Krajský soud se důvodností uložení záznamní povinnosti i jejím rozsahem zabýval v rámci hodnocení podmínek pro uložení pokuty; přitom je zjevné, že na rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti nahlížel jako na úkon, který není samostatně přezkoumatelným rozhodnutím. Pokud by však byl správný právní názor předkládajícího senátu a o rozhodnutí podléhající soudnímu přezkumu se jednalo, musel by z této skutečnosti při rozhodování o kasační stížnosti vycházet. Možnost samostatného přezkumu rozhodnutí o uložení povinnosti znamená pro řízení o uložení pokuty za porušení této povinnosti, že soud v jeho rámci není oprávněn zabývat se jeho zákonností. Pokud by totiž daňový subjekt nevyužil možnosti podat žalobu proti rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti, ač tak učinit mohl, uložená povinnost by byla v sankčním řízení nezpochybnitelná. Výjimkou však je situace, kdy rozhodnutí o uložení povinnosti nebylo možno

v důsledku nesprávného výkladu zákona samostatně přezkoumat. Pak je na místě, aby soud posoudil zákonnost rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti v rámci řízení o uložení pokuty, a to jako výjimku z pravidla (k temporálním účinkům rozhodnutí soudu srovnej např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, část VIII.). V takové situaci je předkládající senát, který tvrdí, že rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti je rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu; proto je v dané věci třeba je výjimečně zkoumat v rámci řízení o přezkoumání zákonnosti rozhodnutí o pokutě, neboť daňový subjekt nemohl toto rozhodnutí podrobit soudnímu přezkumu v době jeho vydání. V tom rozšířený senát shledal souvislost předložené právní otázky s rozhodováním o kasační stížnosti.

IV.

Posouzení věci rozšířeným senátem

IV.1. předložená právní otázka

15. V dané věci je třeba posoudit, zda rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti podle § 39 odst. 1, 2 daňového řádu z r. 1992 je rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s., na něž nedopadá žádná z kompetenčních výluk a které je tudíž samostatně soudně přezkoumatelné.

16. Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. se rozhodnutím, jehož zrušení či vyslovení nicotnosti se lze domáhat žalobou, rozumí úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti. Z kompetenčních výluk pak v daném případě přichází v úvahu posouzení výluky uvedené v § 70 písm. a) s. ř. s., přičemž její posouzení splývá s posouzením podmínek stanovených v § 65 odst. 1 s. ř. s., a výluky uvedené v § 70 písm. c) s. ř. s., tedy zda se nejedná o rozhodnutí předběžné povahy.

IV.2. rozhodná právní úprava

17. Záznamní povinnost byla uložena podle § 39 odst. 1 a 2 daňového řádu z r. 1992. Podle odst. 1 tohoto ustanovení 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 podle odst. 2 téhož ustanovení 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.

18. Stranou lze ponechat ustanovení § 39 odst. 3 a 4 téhož ustanovení, neboť ta upravují výslovnou evidenční povinnost v označených případech; o takovou povinnost se v daném případě nejedná.

19. V současné době je záznamní povinnost upravena nově, a to v § 97 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád z r. 2009“); podstatný rozdíl spočívá zejména v zavedení možnosti podání odvolání proti rozhodnutí, jímž byla povinnost uložena. Zdůraznit je však třeba, že podle přechodného ustanovení uvedeného v § 264 odst. 2 daňového řádu z r. 2009 rozhodnutí o záznamní povinnosti vydaná podle zákona o správě daní a poplatků zůstávají v platnosti. Jisté není vyloučeno, aby k přezkoumání záznamních povinností uložených podle daňového řádu z r. 1992 daňový subjekt využil možnosti jejich změny nebo zrušení podle § 97 odst. 3 věty třetí daňového řádu z r. 2009. To však není řešením pro případy, kdy již probíhá či proběhlo řízení, v němž jsou z nesplnění záznamní povinnosti vyvozovány důsledky.

IV.3. podmínky soudního přezkumu rozhodnutí

20. Daňový řád z r. 1992 výslovně předpokládá, že vedení zvláštních záznamů či evidence ukládá správce daně daňovému subjektu jako povinnost. Jedinou podmínkou, jejíž splnění musí správce daně hodnotit, je, zda je toho třeba pro správné stanovení daňového základu a daně.

21. Záznamní povinnost má tedy 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.

22. 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 uložení 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 uložena povinnost není z jiných důvodů splnitelná.

23. Dále je třeba posoudit, zda není dána některá z kompetenčních výluk. 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 možnosti 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.*“

24. Rozhodnutí předběžné povahy tedy musí splňovat podmínky časovou, věcnou a osobní; z těchto hledisek bylo rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti zkoumáno.

25. 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 příznání nikdy nemusí být zpochybněna, daňový subjekt nikdy nemusí být podroben vytykácímu řízení či kontrole, a tudíž nikdy nemusí nastat situace, kdy by v důsledku zjištěných vad v uložení 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.

26. 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.

27. 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.

28. Rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti tedy nesplňuje podmínky, za nichž by mohlo být považováno za rozhodnutí předběžné povahy, vyloučené ze soudního přezkumu.

29. 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.

V. Shrnutí a závěr

30. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti podle § 39 odst. 1, 2 daňového řádu z r. 1992 ukládá daňovému subjektu veřejnoprávní povinnost. Jedná se o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., které podléhá přezkoumání soudem.

31. S tímto závěrem rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu věc vrací sedmému senátu k projednání a rozhodnutí. Právním názorem obsaženým v tomto usnesení, je tento senát vázán.

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

V Brně dne 23. srpna 2011

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu