



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jiřího Lifky a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **IROLIANE s. r. o., v likvidaci**, IČ: 24747866, se sídlem náměstí Přátelství 1518/2, 102 00 Praha 10, zastoupen Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem, se sídlem Jungmannova 319, 506 01 Jičín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 17673/12-1500-100146,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 17673/12-1500-100146, se z r u š u j e a v ě c se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Zdeňka Urbana, daňového poradce.

Odůvodnění:

Žalobce se domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 17673/12-1500-100146, jímž bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 4. 9. 2012, č. j. 543549/12/010513103414. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 10 bylo žalobci uloženo, aby vedl kromě evidence stanovené obecně závaznými předpisy zvláštní záznamy potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně, a to o pohybu zboží mobilních telefonů, tak, že k typu a výrobnímu číslu mobilního telefonu se přiřadí při jeho nákupu název a identifikace dodavatele a při jeho prodeji název a identifikace odběratele. Zároveň byla žalobci stanovena povinnost předávat tyto záznamy správci daně do 25. dne po skončení příslušného měsíce v elektronické podobě nebo na technickém nosiči dat. Odvolací orgán pouze změnil údaje rozhodné pro stanovení

data, od něhož je žalobce povinen zvláštní záznamy vést, jinak odvoláním napadené rozhodnutí správce daně potvrdil.

Žalobce nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje v následujících důvodech:

Podle žalobce jej uložená záznamní povinnost nutí k opětovnému shromažďování a sepisování údajů, které jsou správci daně dostupné z evidencí vedených žalobcem na základě právních předpisů, především zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o účetnictví“ a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o DPH“). Správce daně požaduje vedení typu (druhu) mobilního telefonu, výrobního čísla mobilního telefonu (tzv. IMEI), označení a čísla daňového dokladu, data uskutečnění zdanitelného plnění, názvu a identifikačního čísla dodavatele resp. odběratele. Podle žalobce jde o údaje, jež jsou s výjimkou čísla IMEI povinnou náležitostí účetního dokladu dle § 11 zákona o účetnictví a daňového dokladu dle § 28 odst. 2 zákona o DPH. Požadované údaje jsou tedy správci daně k dispozici na účetních dokladech, přičemž údaje dle § 11 odst. 1 písm. c) jsou vedeny nejen v peněžní částce, ale i ve smyslu druhé alternativy tohoto písmene, tedy v měrných jednotkách a množství. Také v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty vede žalobce údaj o rozsahu a předmětu plnění, tj. o počtu kusu i o typu (druhu) mobilních telefonů. Na základě údajů vedených žalobcem lze podle jeho názoru i bez stanovení záznamní povinnosti identifikovat obchodované zboží, jeho faktickou existenci i skutečnost, od koho a kdy bylo zboží nakoupeno a komu bylo prodáno. Uložení povinnosti opětovného zpracování údajů a soustředění těchto údajů na jeden formulář v podobě požadované správcem daně je v rozporu se základními zásadami správy daní, jelikož správce daně je oprávněn při správě daní použít jen takových prostředků, které daňový subjekt nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

Podle žalobce jediný údaj, jehož povinnost vedení nevyplývá ze zákona o účetnictví a jeho prováděcích předpisů, je evidence čísla IMEI, které druhově určený výrobek může identifikovat individuálně. Nové mobilní telefony představují druhově určené zboží, u něhož není stanovena povinnost individuální identifikace a postačí sledování typu a počtu kusů. Přestože žalobce povinnost evidence čísel IMEI nemá, nevylučuje možnost vedení této evidence, avšak jen a pouze tohoto údaje, a to v případě, že by správce daně ve smyslu zásady proporcionality nutnost evidence tohoto údaje, a tím i znevýhodnění daňového subjektu v rámci hospodářské soutěže řádně zdůvodnil. Správce daně ani odvolací orgán však ve svém rozhodnutí podle žalobce neuvedl žádné důvody, proč je nutné, aby právě žalobce sledoval pohyb každého konkrétního mobilního telefonu, tedy proč je nutné sledovat druhově určené věci jako věci určené jednotlivě. Podle žalobce z odůvodnění rozhodnutí správce daně není patrné, v čem správce daně spatřuje odlišnost žalobce od ostatních daňových subjektů s obdobným předmětem podnikání, a to odlišnost takové intenzity vyžadující uložení žalované záznamní povinnosti. Žalobce poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2012, č. j. 8Afs 6/2012-58, a ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 14/2010-104, s tím že z nich vyplývá možnost uložit záznamní povinnost jen za předpokladu, že současně obtojí i v testu proporcionality. Stanovená záznamní povinnost proto musí vycházet z konkrétních skutkových okolností u daňového subjektu, které jej nějakým způsobem vydělují ze skupiny ostatních daňových subjektů s obdobnou činností. Správce daně ani odvolací orgán se však nezabývali otázkou proporcionality stanovené záznamní povinnosti, a to ve vztahu k žalobci jako konkrétnímu daňovému subjektu.

Nadto správce daně ani odvolací orgán podle žalobce nevymezili, proč a zda vůbec u žalobce vzniklo podezření, že neodvádí daň v plné výši, a to s ohledem na jeho konkrétní chování ve

stávajícím nebo předcházejících zdaňovacích obdobích, nebo že hrozí zvýšené nebezpečí, že by tak činil v budoucnu, pokud by mu nebyla uložena záznamní povinnost ve stanoveném rozsahu.

Žalobce též shledává nezákonnost rozhodnutí i v uložení povinnosti doručovat předmětné záznamy za každý kalendářní měsíc místně příslušnému správci daně do 25. dne po skončení příslušného měsíce v elektronické podobě nebo na technickém nosiči dat. Ustanovení § 97 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“) sice umožňuje správci daně uložit vedení zvláštního záznamu, ale z daného ustanovení nevyplyvá možnost uložit daňovému subjektu povinnost, aby zvláštní záznamy byly správci daně pravidelně doručovány. Postup správního orgánu je tedy v rozporu s ústavní zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí vyjádřenou v čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že nutnost vedení dalších zvláštních záznamů daňovým subjektem vyplývá bez ohledu na skutečnost, zda se jedná o daňový subjekt, který obchoduje např. s mobilními telefony, či s realitami. Podle žalovaného žalobce odhlíží od specifik správy daní, která je ovládána prvky autoaplikace. Žalobcovy odkazy na přenášení povinností správce daně na žalobce v rámci zajištění podkladů pro řádné řízení nalézacího tedy nerespektují uvedený princip autoaplikace, dále pak jdou proti principu nesení obligatorního břemene tvrzení a následně břemene důkazního daňovým subjektem. Krom toho žalobce zjevně odhlíží od skutečnosti, že právě v rozsahu uložené záznamní povinnosti došlo k jejímu jednoznačnému zmírnění právě žalobou napadeným rozhodnutím, přičemž při formulaci žalobních námitek cílí izolovaně na rozhodnutí správce daně, jemuž už však nekoresponduje strana třetí a čtvrtá žalobou napadeného rozhodnutí, z níž vyplývá opak ve vztahu k tvrzením žalobce. Podle žalovaného žalobce obchoduje s relevantním zbožím v takovém rozsahu a objemu, že bez vedení podrobnější evidence de facto nelze ověřit tvrzené údaje a naplnit cíle správy daní. Pro tyto účely nebylo možno identifikovat zboží jednoznačně a nezpochybnitelně a nebylo možno určit, v jaké fázi obchodní transakce se relevantní zboží nachází. Podle žalovaného ostatně sám žalobce tento rozsah evidencí, a to bez návaznosti na napadené rozhodnutí, začal sám vést. Lze tak učinit závěr, že nový rozsah evidencí je ku prospěchu a efektivnosti, hospodárnosti správy daně i z pohledu žalobce. Cílem správy daní přitom je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Neplatí tak, že by jejím cílem bylo toliko vyloučení daňových podvodů, jak žalobce dovozuje.

Pokud žalobce poukazuje na porušení zásady proporcionality, podle žalovaného povinnost testu proporcionality z ust. § 97 daňového řádu ani z jiného ustanovení daňového řádu nevyplyvá, nadto jde o test vyhrazený pro účely přezkumu ústavnosti zákonů. Pokud pod testem proporcionality žalobce rozumí respektování zásady přiměřenosti a hospodárnosti správy daně, tyto zásady byly napadeným rozhodnutím respektovány. Podle žalovaného byly napadeným rozhodnutím respektovány i požadavky žalobcem zmiňované judikatury.

Ze správního spisu vyplynuly následující pro věc rozhodné skutečnosti:

Finanční úřad pro Prahu 10 s odvoláním na § 97 odst. 2 a 3 daňového řádu uložil žalobci, aby s účinností od prvního dne měsíce následujícího po dni doručení tohoto rozhodnutí vedl kromě evidence stanovené obecně závaznými předpisy zvláštní záznamy potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně v elektronické formě, a to o pohybu zboží mobilních telefonů tak, že k typu a výrobnímu číslu mobilního telefonu se přiřadí při jeho nákupu název a identifikace dodavatele a při jeho prodeji název a identifikace odběratele

(rozhodnutí specifikovalo formát dokumentu a jeho členění). Zároveň bylo žalobci uloženo, aby požadované údaje zaznamenal do 7 pracovních dnů po uskutečnění jednotlivého nákupu či prodeje, případně fyzického přijetí či fyzické expedice, pokud jsou odlišné od data nákupu či prodeje, do příslušné evidence. V případě, že některé údaje nejsou v tomto termínu známy, např. číslo daňového dokladu, pokud ještě není vystaven nebo doručen, měl tyto údaje daňový subjekt doplnit nejpozději do 3 dnů po jeho přijetí (vystavení). Žalobci byla stanovena povinnost předat záznamy do 25. dne po skončení příslušného měsíce v elektronické podobě nebo na technickém nosiči dat tomu správci daně, který rozhodnutí vydal, přičemž podání v elektronické podobě musí splňovat náležitosti ustanovení § 73 daňového řádu.

V odůvodnění správce daně konstatoval, že žalobce provozuje obchod s mobilními telefony. Tuto činnost vykonává současně v oblasti velkoobchodu, maloobchodu a internetového obchodu. Pro správné stanovení daňového základu a daně považuje příslušný správce daně za nezbytné, aby kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy daňový subjekt vedl i evidenci ohledně údajů stanovených ve výroku rozhodnutí, které umožní přezkoumat obchodní transakce se zbožím, neboť základní evidence stanovená obecně závaznými předpisy neumožňuje dostatečně podchytit všechny aspekty obchodních transakcí. Vzhledem k vzniklé situaci, kdy řádné plnění povinností vyplývajících ze zákonných norem není dostačující pro správné a úplné vyměření daně, opravňuje daňový řád správce daně, aby daňovému subjektu svým rozhodnutím stanovil tuto povinnost.

Žalobce proti rozhodnutí správce daně podal odvolání, v němž namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí, neboť odůvodnění neobsahuje žádnou úvahu týkající se nezbytnosti uložené záznamní povinnosti.

Odvolací orgán pouze změnil okamžik účinnosti uložené záznamní povinnosti, jinak napadené rozhodnutí potvrdil.

V odůvodnění konstatoval, že aplikace § 97 odst. 2 daňového řádu je vázána na podmínku, že řádné vedení evidencí stanovených právními předpisy nepostačuje pro správné zjištění a stanovení daně. Správce daně je oprávněn využít tento institut vždy, když bude posouzení daňové povinnosti vyžadovat podrobnější a odlišnou evidenci, než která je obecně stanovena zejména zákonem o účetnictví. Povinnost vést tyto speciální záznamy je ukládána zejména daňovým subjektům, které podnikají v některých vytipovaných činnostech. Při ukládání záznamní povinnosti musí tedy správce daně přihlédnout k individuálním podmínkám konkrétního daňového subjektu, tzn., že pro uložení záznamní povinnosti musí existovat racionální a o konkrétní skutečnost opřený důvod. V konkrétním případě žalobce správce daně v průběhu postupů k odstranění pochybností vedených dle ustanovení § 89 a násl. daňového řádu ve věci přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a květen 2012 zjistil, že daňový subjekt vede evidenci o nákupu a prodeji mobilních telefonů tak, že na jednotlivých fakturách je uveden typ mobilního telefonu, počet kusů a cena. IMEI jsou vedena pouze k některým fakturám, přičemž byla správci daně doložena až na základě výzvy vydané v rámci postupů k odstranění pochybností. Na základě těchto skutečností dospěl správce daně k závěru, že je třeba, aby daňový subjekt vedl zvláštní záznamy, neboť popsany způsob evidence zboží a jeho pohybu není dostačující pro správné stanovení daně.

Z postoupeného spisového materiálu podle odvolacího orgánu vyplývá, že daňový subjekt obchoduje s předmětným zbožím v takovém objemu, že bez vedení podrobnější evidence lze těžko ověřit, že se údaje tvrzené odvolatelem na základě vedeného účetnictví shodují s realitou. Daňový subjekt není bez evidence vedené na základě rozhodnutí o uložení záznamní

povinnosti schopen identifikovat zboží jednoznačně a nezpochybnitelně a není schopen určit, v jaké fázi obchodní transakce se konkrétní zboží nachází. Pro tyto účely je nutné evidovat u každého mobilního telefonu údaje stanovené napadeným rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti, tedy u každého nákupu a prodeje (s výjimkami uvedenými pod body b) a c) výroku napadeného rozhodnutí) typ mobilního telefonu, IMEI, označení a číslo daňového dokladu na nákup nebo prodej mobilního telefonu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, název dodavatele (odběratele), identifikační číslo dodavatele (odběratele). Bez jednoznačného identifikátoru (výrobního čísla mobilního telefonu - IMEI) nelze nezpochybnitelně ověřit původ obchodovaného zboží, jeho faktickou existenci ani jeho pohyb, tedy skutečnost, od koho a kdy bylo konkrétní zboží nakoupeno a komu a kdy bylo prodáno.

S ohledem na množství obchodovaného zboží lze dovodit, že ani daňovému subjektu nemůže postačovat zákonná evidence, neboť s rozvojem obchodu lze obecně předpokládat rozvoj technických prostředků využívaných při podnikání, a to tak, aby daňový subjekt efektivně dosahoval svých cílů, tedy kladného hospodářského výsledku. Rozsah záznamní povinnosti tak nemůže být v rozporu se zásadou hospodárnosti a přiměřenosti, neboť obecné zásady a pravidla ekonomického chování podnikatelských subjektů nejsou v rozporu se zásadami správy daní. Rozsah požadovaného vedení evidence (tj. 6 údajů při nákupu a max. 6 údajů při prodeji) nelze hodnotit jako nepřiměřené zatěžování daňového subjektu.

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobcích bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Podle § 97 odst. 2 daňového řádu správce daně může uložit daňovému subjektu, aby kromě evidence stanovené právním předpisem vedl zvláštní záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně.

Judikatura Nejvyššího správního soudu vymezila podmínky pro uložení záznamní povinnosti individuálním rozhodnutím správcem daně a to ve vztahu k § 39 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jehož obsah koresponduje s § 97 odst. 2 daňového řádu. Při posouzení žalobní námitky neexistence důvodů pro uložení záznamní povinnosti žalobci proto vycházel zdejší soud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 14/2010- 104, dostupného na www.nssoud.cz, podle něhož „*Uložení záznamní povinnosti, stejně jako zásadně každý úkon orgánu veřejné moci, který ukládá povinnost nebo omezuje právo jednotlivce, je zákonné jen za předpokladu, že je v souladu se zásadou proporcionality, která je, jak bylo vysloveno v judikatuře zejména Ústavního soudu, součástí pojmu právního státu...Pro to, aby uložení záznamní povinnosti stěžovatelce bylo způsobilé dosáhnout zákonem dovoleného cíle, musí v první řadě obstát v testu proporcionality (v širším smyslu)...Ustanovení o záznamní povinnosti dává správci daně za splnění zákonných podmínek pravomoc uložit konkrétnímu daňovému subjektu další evidenční povinnost nad rámec povinností, které mají všechny daňové subjekty. Taková dodatečná povinnost znamená pro konkrétní daňový subjekt znevýhodnění oproti jiným daňovým subjektům, již jen proto, že znamená dodatečnou administrativní zátěž, a tedy zpravidla vede ke zvýšení provozních nákladů daňového subjektu. Již jen samotná tato skutečnost, tedy dopad administrativní zátěže na daňový subjekt, který je nucen na základě rozhodnutí správce daně plnit záznamní povinnost, a tedy odlišné zacházení s těmi, kteří záznamní povinnost musí vést, oproti těm, kteří tak činit nemusí, a navíc omezení svobody jednotlivce spočívající v tom, že musí dělat něco nad rámec běžných povinností stanovených pro všechny, vyžaduje, aby záznamní povinnosti byla ukládána z racionálních a o konkrétní skutkové okolnosti opřených důvodů a*

aby splňovala požadavek proporcionality. Záznamní povinnost nelze přirovnávat k daňové kontrole. Ta je totiž prostředkem k následnému ověření každému daňovému subjektu uložených povinností na úseku správy daní a princip náhodnosti slouží k dosažení potřebného stupně disciplíny daňových subjektů, aby své zákonné povinnosti patřičně plnily. Dodatečné povinnosti daňového subjektu v rámci daňové kontroly, zejména povinnost určité součinnosti se správcem daně, zpravidla neznamenají, postupuje-li správce daně v souladu se základními zásadami daňového řízení, takovou administrativní zátěž, aby ji daňový subjekt nemohl čas od času unést. I proto je mimo jiné důležité, aby daňové kontroly byly skutečně namátkové, čili založené na principu náhodného výběru, a aby tedy jimi byly daňové subjekty zatěžovány zásadně s rovnoměrnou periodicitou. Záznamní povinnost však pro konkrétní daňový subjekt znamená povinnost navíc, kterou je nucen plnit dlouhodobě a kontinuálně, a tedy nikoli nárazově a s únosnou periodicitou, jak tomu má být u namátkových daňových kontrol. Proto je zde požadavek skutečných důvodů k uložení této povinnosti a její proporcionality obzvláště markantní... Názor krajského soudu, 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 správce daně, že by to mohlo napomoci k zamezení případných daňových úniků z nevykázaných tržeb v hotovosti, je nesprávný. Opomíjí totiž ust. v § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, protože pokud by zákonodárce chtěl, aby daňové subjekty vedli ještě detailnější a zpětně nezměnitelné evidence, uložil by jim takovou povinnost výslovně zákonem. Zákonodárce to však ze zcela legitimních důvodů (kvůli nepřiměřené administrativní a finanční zátěži) neučinil. Připuštění plošného uplatnění záznamní povinnosti na základě v podstatě neomezené úvahy správce daně by tak bylo zjevně v rozporu s intencí zákonodárce. Správce daně má jistě široký prostor k individualizované úvaze, zda vůbec, a pokud ano, v jakém rozsahu a v jaké konkrétní podobě záznamní povinnost uloží. Může tak ale činit jen za předpokladu, že na základě konkrétních skutečností zjistí, že je u určitého daňového subjektu takového opatření vůbec potřeba.“.

Podle Nejvyššího správního soudu je tedy uložení záznamní povinnosti výjimkou z pravidla, že daňový subjekt je povinen vést jen zákonem přesně stanovené evidence, 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. Přípustným důvodem uložení záznamní povinnosti musí být nějaká specifická vlastnost daňového subjektu, jež jej vyděluje z množiny všech takových daňových subjektů a jež vyžaduje, aby mu byla nad rámec evidenčního standardu platného pro všechny daňové subjekty 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.

Městský soud v Praze dospěl v posuzované věci k závěru, že žádná taková specifická vlastnost žalobce jako daňového subjektu v napadeném rozhodnutí, natož pak v jemu předcházejícím rozhodnutí správce daně, identifikována dostatečně není. Správce daně se v rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti omezil na zcela nepřezkoumatelnou úvahu, resp. pouze na konstatování zákonného textu. Odvolací orgán pak sice věcné důvody vymezil, ani jeho úvaha však není přezkoumatelná, resp. nepředstavuje úvahu opřenou o dostatek skutkových důvodů. V podstatě jediným důvodem uložení záznamní povinnosti je konstatování, že žalobce obchoduje s mobilními telefony „v takovém objemu, že bez vedení podrobnější evidence lze těžko ověřit, že se údaje tvrzené žalobcem na základě vedeného účetnictví shodují s realitou“. Žalobce není podle žalovaného bez evidence vedené na základě rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti schopen identifikovat zboží jednoznačně a nezpochybnitelně a není schopen určit, v jaké fázi obchodní transakce se konkrétní zboží

nachází. Ohledně těchto závěrů se pak žalovaný odvolává na blíže nespecifikované výsledky postupu k odstranění pochybností ve věci přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben a květen 2012, z něhož mělo vyplynout, že žalobce vede evidenci o nákupu a prodeji mobilních telefonů tak, že na jednotlivých fakturách je uveden typ mobilního telefonu, počet kusů a cena. IMEI jsou vedena pouze k některým fakturám, přičemž byla správci daně doložena až na základě výzvy vydané v rámci postupů k odstranění pochybností. Z tohoto konstatování výsledku postupu k odstranění pochybností nijak ovšem neplyne, proč by vedení evidence IMEI a dalších údajů, které jinak na fakturách vedeny jsou, mělo být nezbytné pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu § 97 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný nijak neuvádí, že by snad v rámci postupu k odstranění pochybností nebylo možné údaje potřebné pro zjištění daňové povinnosti ověřit. Zároveň se žalovaný odvolává jako na důvod na zcela nespecifikovaný „objem“, resp. „rozsah“ obchodů. Jakkoliv lze přes jistou pochybnost patrně obecně přijmout předpoklad, že rozsah a zejména způsob obchodování určitou komoditou může být určitou vlastností daňového subjektu, která může potenciálně vést k závěru o nutnosti uložení záznamní povinnosti, je nutné, aby alespoň rámcově taková vlastnost byla v rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti konkretizována. Má-li být rozsah či způsob obchodování důvodem k uložení záznamní povinnosti nad rámec zákonných evidencí, pak je třeba trvat na tom, aby správce daně objem obvyklých obchodních transakcí kvantifikoval a popsal jejich specifčnost.

Městský soud v Praze nesdílí ani úvahu odvolacího orgánu týkající se přiměřenosti zásahu. Jak napadené rozhodnutí, tak vyjádření k žalobě v podstatě obsahuje úvahu, že stanovení záznamní povinnosti žalobci nemůže být vnímáno jako nepřiměřené, neboť mu bude ku prospěchu, protože mu umožní lépe plnit povinnosti vůči správci daně. Taková úvaha se jeví být v kontextu výše uvedeného poněkud absurdní. Jak již bylo výše uvedeno, pokud by zákonodárce chtěl, aby daňové subjekty vedly ještě podrobnější a průkaznější evidence, upravil by takovou povinnost zákonem. Jestliže však je evidenční povinnost zákonem o účetnictví a případně dalšími zákony nějak vymezena, je vyžadování další evidence nad tento zákonný rozsah z povahy věci vždy zatěžujícím opatřením. Nelze tu hovořit z povahy věci o prospěchu pro daňový subjekt. Míru přiměřenosti uložené záznamní povinnosti je třeba zkoumat s ohledem na její cíl, jímž je dosažení potřebných údajů pro správné zjištění a stanovení daně. Odhlížeje od skutečnosti, že v nyní posuzované věci není potřeba vyžadovaných údajů řádně zdůvodněna, a úvaha o přiměřenosti opatření tak postrádá vztažné kritérium, principiálně platí, že přiměřenost uložené záznamní povinnosti je třeba zkoumat nikoliv na základě kritéria, zda uložená záznamní povinnost ve výsledku bude daňovému subjektu ku prospěchu, ale zda rozsah uložené záznamní povinnosti je nejmenším možným rozsahem, který ještě povede k naplnění cíle, jímž je získání potřebných údajů pro správné zjištění a stanovení daně.

Rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti žalobci tak spočívá na nedostatku skutkových důvodů, a je tak nepřezkoumatelné ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Konečně pak Městský soud v Praze souhlasí i s námitkou žalobce, že uložení povinnosti předkládat záznamy dle uložené záznamní povinnosti postrádá zákonnou oporu. Ustanovení § 97 odst. 2 daňového řádu umožňuje správci daně uložit vedení zvláštního záznamu, ale z daného ustanovení nevyplývá možnost uložit daňovému subjektu povinnost, aby zvláštní záznamy byly správci daně pravidelně doručovány. Oporu pro uložení takové povinnosti neposkytuje podle názoru soudu ani ustanovení § 97 odst. 4 věty první daňového řádu, podle něhož si správce daně může ověřovat již v průběhu zdaňovacího období řádné plnění záznamní povinnosti daňového subjektu, požadovat doklady, o nichž se vede průběžná

evidence, a ukládat rozhodnutím povinnosti k odstranění závad. Průběžným ověřením plnění záznamní povinnosti nelze chápat to, že je daňovému subjektu uložena povinnost kompletní evidenci každý měsíc správci daně zasílat. Tato část výroku rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti tak postrádá oporu v zákoně, jde proto o rozhodnutí nezákonné ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s.

S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. – žalobce byl ve věci úspěšný, a má proto proti žalovanému právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení. Náklady žalobce jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ze žaloby ve výši 3000,- Kč a náklady právního zastoupení. Náklady právního zastoupení sestávají z odměny zástupce žalobce za tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení, sepsí žaloby a sepsí repliky k vyjádření žalovaného) po 3100,- Kč (§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění ve znění pozdějších předpisů) a náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300,- Kč podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. Přiznanou odměnu soud zvýšil za podmínek § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku daně z přidané hodnoty. Celkem tak soud přiznal žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení.

Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 25. dubna 2017

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Zuzana Lazecká