



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Marcely Rouskové a JUDr. Hany Pipkové v právní věci žalobce: **MOTHANER s.r.o.**, se sídlem Praha 1, Vladislavova 51/13, IČ: 246 65 584, zast. Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem, se sídlem Jičín, Jungmannova 319, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 19.12.2012, č.j.: 19051/12-1500-100146,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 19.12.2012, č.j.: 19051/12-1500-100146 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 20.9.2012, č.j.: 489634/12/001934101197 s e z r u š u j í a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.228,- Kč a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Zdeňka Urbana, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 20.9.2012, č.j.: 489634/12/001934101197 a to tak, že text výroku: „ukládá daňovému subjektu MOTHANER s.r.o., 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“ se mění na text: „ukládá daňovému subjektu MOTHANER s.r.o., se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, DIČ: CZ24665584, aby s účinností od 30. dne včetně, který následuje po dni nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, vedl, kromě evidence stanovené obecně závaznými předpisy, zvláštní záznamy potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně“. Současně rovněž navrhoval zrušení i prvoinstančního rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 20.9.2012, č.j.: 489634/12/001934101197.

V odůvodnění odvolací orgán uvedl, že správce daně Finanční úřad pro Prahu 1 rozhodnutím ze dne 20.9.2012, č.j.: 489634/12/001934101197 uložil žalobci, který obchoduje s mobilními telefony, záznamní povinnost dle ust. § 97 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb. (dále též „daňový řád“) k vedení záznamů o pohybu tohoto zboží tak, že k typu a výrobnímu číslu mobilního telefonu přiřadí při jeho nákupu název a identifikaci dodavatele a při jeho prodeji název a identifikaci odběratele.

Odvolací orgán konstatoval ust. § 97 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb. s tím, že aplikace uvedeného ustanovení 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 č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a prováděcími předpisy. Podle odvolacího orgánu pro uložení záznamní povinnosti musí existovat racionální a o konkrétní skutečnost opřený důvod, přičemž současně musí správce daně postupovat v souladu se zásadou proporcionality zakotvenou v ust. § 5 odst. 3 daňového řádu.

Odvolací orgán dále poukázal na skutečnost, že žalobce předložil správci daně v rámci postupů k odstranění pohybností vedených dle ust. § 89 a násl. daňového řádu doklady, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt vede evidenci o nákupu a prodeji mobilních telefonů tak, že v příloze faktur je seznam IMEI. Správci daně byly rovněž v některých případech předloženy notářské zápisy vztahující se k předání zboží. Na základě těchto skutečností dospěl správce daně k závěru, že je třeba, aby daňový subjekt vedl zvláštní záznamy, neboť základní evidence stanovená obecně závaznými předpisy není dostačující pro správné stanovení daně.

Odvolací orgán následně neshledal prvoinstanční rozhodnutí nepřezkoumatelným, když odůvodnění předmětného rozhodnutí obsahuje základní zákonný důvod, tedy že základní evidence stanovená obecně závaznými předpisy není dostačující pro správné a úplné stanovení daně.

Odvolací orgán měl za to, že bez vedení podrobnější evidence než zákonné lze těžko ověřit, že se údaje tvrzené daňovým subjektem na základě vedeného účetnictví shodují s realitou. Podle odvolacího orgánu je nutné evidovat u každého mobilního telefonu údaje stanovené napadeným rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti, tedy u každého nákupu a prodeje 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 podle žalovaného nezpochybnitelně ověřit původ obchodovaného zboží, jeho faktickou existenci ani jeho pohyb, tedy skutečnost, od koho a kdy bylo konkrétní zboží nakoupeno a komu bylo prodáno.

Odvolací orgán neměl rozsah požadovaného vedení evidence za nepřiměřené zatěžování daňového subjektu. Doplnil, že správcem daně stanovená evidence je co do členění a uspořádání údajů souladná s nároky, které jsou kladeny i na evidenci zákonnou a ve srovnání s doklady obsahujícími některé z požadovaných údajů předkládanými daňovým subjektem v rámci postupů k odstranění pochybností je přehlednější, což povede k efektivnějšímu a rychlejšímu vyhodnocování údajů.

Odvolací orgán dospěl k závěru, že pro uložení záznamní povinnosti existují konkrétní a racionální důvody a měl za to, že záznamní povinnost uložená prvoinstančním rozhodnutím obстоjí v testu proporcionality.

Žalobce nezákonnost rozhodnutí a porušení svých práv spatřoval zejména v tom, že uložená záznamní povinnost jej 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. a zákona č. 235/2004 Sb. Upozornil na skutečnost, že údaje, které správce daně požaduje, jsou s výjimkou čísla IMEI povinnou náležitostí účetního dokladu dle § 11 zákona č. 563/1991 Sb. a daňového dokladu dle § 28 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. Na základě údajů vedených žalobcem lze i bez záznamní povinnosti identifikovat obchodované zboží, jeho faktickou existenci i skutečnost, od koho a kdy bylo zboží nakoupeno a komu bylo prodáno.

Podle žalobce 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. Záznamní povinností dle § 67 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. tedy nelze uložit duplicitní vedení údajů, již vedených dle obecně závazných právních předpisů.

Žalobce v žalobě uvedl, že s ohledem na § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb. nese správce daně důkazní povinnost a musí zdůvodnit a prokázat, že žalobcem vedené evidence nepostačují ke správnému stanovení daně. V daném případě podle žalobce uložení záznamní povinnosti neslouží správci daně ke správnému zjištění a stanovení daně, ale ke zcela jiným účelům, a to ke zjednodušení činnosti správce daně, avšak neodůvodněně na úkor daňového subjektu.

Žalobce nevyloučil možnost vedení evidence čísel IMEI, nicméně jen a pouze tohoto údaje a to v případě, že správce daně ve smyslu zásady proporcionality nutnost evidence tohoto údaje a tím i znevýhodnění daňového subjektu v rámci hospodářské soutěže řádně zdůvodnil. Podle žalobce ani správce daně ani odvolací orgán v rozhodnutí 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. 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 současně poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je možné uložit záznamní povinnost jen za předpokladu, že současně obстоjí i v testu proporcionality.

Žalobce v žalobě namítal, že správce daně ani odvolací orgán se nezabývali otázkou proporcionality stanovené záznamní povinnosti, a to ve vztahu k žalobci jako konkrétnímu daňovému subjektu v tom smyslu, že odvolací orgán přesvědčivým způsobem nezdůvodnil, proč vedení zvláštních záznamů je konkrétně zrovna u žalobce nezbytné pro správné stanovení daňového základu a daně.

Podle žalobce správce daně ani odvolací orgán nevymezili, proč a zda vůbec u žalobce vzniklo podezření, že neodvádí daň v plné výši a to s ohledem na konkrétní chování žalobce 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 rovněž shledal nezákonnost rozhodnutí 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. Měl za to, že z ust. § 97 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. možnost uložení takové povinnosti nevyplývá.

Ve vyjádření k žalobě se žalovaný neztotožnil s právními názory a závěry žalobce. Uvedl, že žalobou napadeným rozhodnutím bylo rozhodnutí prvního stupně značně modifikováno, byly reflektovány námitky odvolání, a přesto jsou žalobcem opětovně vznášeny.

Žalobce podle žalovaného odhlíží od specifik správy daní, která je ovládána prvky autoaplikace. V daňovém řízení se primárně předpokládá znalost a orientace daňového subjektu v oblasti daňového práva – daňový subjekt sám na sebe aplikuje normy daňového práva, když si určuje základ daně, použije přísl. sazbu daně, atd. Odkazy žalobce na přenášení povinností správce daně na žalobce v rámci zajištění podkladů nerespektují uvedený princip autoaplikace a jdou proti principu nesení obligatorního břemene tvrzení a následného břemene důkazního daňovým subjektem. Žalobce podle žalovaného rovněž přehlíží, že žalobou napadeným rozhodnutím došlo ke zmírnění uložené záznamní povinnosti. K žalobní námitce, že uložení záznamní povinnosti byl sledován jiný účel, žalovaný uvedl, že žalobce obchoduje s relevantním zbožím v takovém objemu a rozsahu, že bez vedení podrobnější evidence než zákonné de facto nelze ověřit tvrzené údaje a naplnit cíle správy daní. Pro tyto účely nebylo možné zboží identifikovat jednoznačně a nezpochybnitelně a nebylo možno určit, v jaké fázi obchodní transakce se relevantní zboží nachází. Bez jednoznačného identifikátoru – IMEI, označení a čísla daňového dokladu na nákup nebo prodej mobilního telefonu, data uskutečnění zdanitelného plnění, názvu a identifikace dodavatele a odběratele, tj. bez zmíněných nadstandardních identifikátorů, nelze ověřit původ a existenci zboží, jeho pohyb, od koho bylo nakoupeno a komu bylo prodáno. Žalovaný poukázal na to, že žalobce zřejmě dospěl ke stejnému názoru, když bez návaznosti na vydané rozhodnutí začal sám tento rozsah evidencí vést. Lze tak dospět k závěru, že uvedený rozsah evidencí je ku prospěchu efektivnosti a hospodárnosti správy daně i z pohledu žalobce, nehledě k nutnosti naplnění jejího cíle.

Test proporcionality podle žalovaného v daném případě aplikace jednoduchého práva užít ani nelze, využívá se při přezkumu ústavních zákonů, nikoli při posuzování jednotlivých případů vyplývajících z jednoduchého práva. Pod testem proporcionality

žalobce podle žalovaného spatřuje spíše respektování zásady přiměřenosti a hospodárnosti správy daně, tyto zásady ale byly respektovány.

Dále žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 7 Afs 14/2010, který podporuje pojetí žalovaného. V rozsudku 7 Afs 7/2012, resp. 7 Afs 14/2010, soud uvedl, že k uložení záznamní povinnosti musí existovat nějaká specifická vlastnost, která by daňový subjekt vydělovala z množiny všech ostatních daňových subjektů vykonávajících tuto činnost. Taková specifická vlastnost musí být identifikována, daňovému subjektu sdělena, aby měl možnost na ni řádně reagovat. Tato podmínka byla podle žalovaného naplněna, neboť bez uložení záznamní povinnosti by nebylo možné zcela řádně naplnit cíl správy daní. Podle žalovaného se odvolací orgán od oficiálního výkladu neodklonil, zmínil zejména výjimečný objem obchodování s předmětnou komoditou a nutnost jednoznačné identifikace zboží a obchodních transakcí pro naplnění cíle správy daní.

K požadavku žalobce na zrušení i prvostupňového rozhodnutí žalovaný odkázal na usnesení Nejvyššího správního soudu čj. 1 Aps 2/2008-76, a uvedl, že podmínky pro zrušení i prvostupňového rozhodnutí nejsou naplněny. Pokud by žalobní námitky byly shledány důvodnými, je změna hodnocení věci a odstranění vad řízení zásadně přípustná i v řízení odvolacím. Navrhl zamítnutí žaloby.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Správní spis pak především obsahuje pro danou věc tyto podstatné dokumenty: rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 20.9.2012, č.j.: 489634/12/001934101197, odvolání žalobce ze dne 10.10.2012, žalobou napadené rozhodnutí ze dne 19.12.2012, č.j.: 19051/12-1500-100146.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 20.9.2012, č.j.: 489634/12/001934101197 bylo žalobci uloženo, 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 (dále jen „záznamní povinnost“) v elektronické formě, a to o pohybu zboží mobilních telefonů/iPadů tak, že k typu a výrobnímu číslu mobilního telefonu/iPadu se přiřadí při jeho nákupu název a identifikace dodavatele a při jeho prodeji název a identifikace odběratele.

Forma záznamní povinnosti: elektronická (umožňující písemný výstup a výstup na technické nosiče dat).

Záznamy v podobě tabulky bude daňový subjekt zpracovávat za každý kalendářní měsíc, nejlépe v aplikaci Microsoft Excel (XLS). Další možné formáty pro záznamní povinnost vedenou v elektronické formě jsou také D-Base (DBF), Lotus (WK), Microsoft Access (MDB), XML soubor (XML), soubory strukturovaného textu (např. CSV, FXD, ASC apod.).“

Ve výroku byly dále uvedeny dvě tabulky znázorňující strukturu záznamů s tím, že uvedené údaje je žalobce povinen zaznamenat do 7 pracovních dnů po uskutečnění jednotlivého nákupu či prodeje, případně fyzického přijetí či fyzické expedice, pokud jsou odlišná 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, doplní tyto údaje žalobce nejpozději do 3 dnů po jeho přijetí (vystavení). Dále bylo stanoveno, že žalobce předá uváděné 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 finanční úřad odkázal na ust. § 97 odst. 2 daňového řádu a konstatoval, že žalobce provozuje podnikatelskou činnost v oblasti velkoobchodu s mobilními telefony. Pro správné stanovení daňového základu správce daně považoval za nezbytné, aby kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy žalobce vedl i evidenci ohledně údajů stanovených ve výroku prvoinstančního rozhodnutí, které umožní přezkoumat obchodní transakce se zbožím, neboť základní evidence stanovená obecně závaznými předpisy neumožňuje dostatečně podchytit všechny aspekty obchodních transakcí.

Žalobce podal proti prvoinstančnímu rozhodnutí odvolání ze dne 10.10.2012, v němž mimo jiné uvedl, že odůvodnění napadeného rozhodnutí neobsahuje správní úvahu, není právně přezkoumatelné, neodůvodňuje, proč je nezbytné, aby správce daně přezkoumával obchodní transakce se zbožím, a ani není zřejmé, jaké aspekty obchodních transakcí má správcem daně požadovaná evidence podchycovat. Dále podle žalobce není vůbec zřejmé, jakou vzniklou situaci má správce daně na mysli, ani proč řádné plnění povinností vyplývajících ze zákonných norem není dostačující, zejména s ohledem na skutečnost, že o pohybu zboží mobilních telefonů žalobce pořizuje notářské zápisy, jejichž obsahem je identifikace odběratele, identifikace dodavatele, identifikace jednotlivých kusů prodaného zboží, včetně popisu průběhu ekonomické činnosti žalobce, jejíž uskutečňování je tak ověřeno formou veřejné listiny. Žalobce měl za to, že prvoinstanční rozhodnutí neobsahuje odůvodnění, resp. že odůvodnění je právně nepřezkoumatelné.

Na základě podaného odvolání rozhodlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu v žalobou napadeném rozhodnutí tak, jak výše uvedeno.

Podle § 97 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. *správce daně může uložit daňovému subjektu, aby kromě evidence stanovené právním předpisem vedl zvláštní záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně.*

Podle § 97 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. *záznamní povinnost podle odstavce 2 ukládá správce daně rozhodnutím. Součástí rozhodnutí musí být přesné stanovení zaznamenávaných údajů, jejich členění a uspořádání, popřípadě návaznost na doklady, z nichž je záznam veden. Správce daně rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti změni nebo zruší, jestliže se změnila nebo odpadly důvody, které vedly k jejímu uložení. Proti těmto rozhodnutím se lze odvolat do 15 dnů ode dne jejich doručení; včas podané odvolání má odkladný účinek.*

Judikatura Nejvyššího správního soudu vymezila podmínky pro uložení záznamní povinnosti individuálním rozhodnutím správce daně ve vztahu k § 39 odst. 1, 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dle něhož 1) *Správce daně může uložit daňovému*

subjektu, aby kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy vedl zvláštní záznamy, potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně. 2) 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.

Obsah ust. § 97 odst. 2, 3 daňového řádu koresponduje s cit. ust. § 39 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků. Soud proto při posouzení žalobní námitky neexistence důvodů pro uložení záznamní povinnosti žalobci vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.12.2011, čj. 7 Afs 14/2010-104, v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl: „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 (čl. 1 Ústavy)...Pro to, aby uložení záznamní povinnosti stěžovatelce bylo způsobilé dosáhnout zákonem dovoleného cíle, musí v první řadě obstát v testu proporcionality (v širším smyslu). Z citovaného ustanovení vyplývá, že uložení záznamní povinnosti je výjimkou z pravidla, že daňový subjekt je povinen vést jen zákonem přesně stanovené evidence (viz čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, resp. čl. 2 odst. 4 Ústavy). 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 povinnost 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. Zákodárce to však ze zcela legitimních důvodů (kvůli nepřiměřené administrativní a finanční zátěži) neučinil. Připustění 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 uložení záznamní povinnosti výjimkou z pravidla, že daňový subjekt je povinen vést jen zákonem stanovené evidence, a představuje pro daňový subjekt zpravidla podstatnou administrativní zátěž. Proto záznamní povinnost může být uložena jen z racionálních a o konkrétní skutkové okolnosti opřených důvodů a musí obstát v testu proporcionality. Přípustným důvodem pro uložení záznamní povinnosti musí být u daňového subjektu nějaká specifická vlastnost, která jej vyděluje z množiny všech takových daňových subjektů a která vyžaduje, aby mu nad rámec evidenčního standardu byla uložena další, dodatečná individuálně určená evidenční povinnost. Taková specifická vlastnost musí být identifikována, daňovému subjektu v rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti sdělena a on musí mít možnost na toto sdělení správce daně patřičně reagovat.

V daném případě správce daně v odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí uvedl toliko to, že žalobce (daňový subjekt) provozuje podnikatelskou činnost v oblasti velkoobchodu s mobilními telefony a konstatoval, že pro správné stanovení daně považuje za nezbytné vedení i zvláštní záznamní povinnosti, neboť základní evidence stanovená obecně závaznými předpisy neumožňuje dostatečně podchytit všechny aspekty obchodních transakcí. Žádný racionální a o konkrétní skutkové okolnosti opřený důvod pro uložení záznamní povinnosti dle § 97 odst. 2 daňového řádu tedy v odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí uveden není. Pouhé konstatování, že evidence stanovená právními předpisy neumožňuje dostatečně podchytit všechny aspekty obchodních transakcí, aniž by bylo zároveň srozumitelně uvedeno, o jaké aspekty se konkrétně jedná a z jakých důvodů vyžadují vedení zvláštních záznamů, uložení záznamní evidence neodůvodňuje.

Městský soud se proto neztotožňuje s tvrzením odvolacího orgánu v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, který k námitce žalobce o nedostatečném odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že dle jeho názoru obsahuje předmětné odůvodnění základní zákonný důvod, který vedl správce daně k uložení záznamní povinnosti, tedy skutečnost, že základní evidence stanovená obecně závaznými předpisy není dostačující pro správné a úplné stanovení daně.

Za důvod pro uložení záznamní povinnosti nelze považovat ani skutečnost, že žalobce již dobrovolně (nad rámec zákonné evidence) vede evidenci o nákupu a prodeji mobilních telefonů, podle odůvodnění napadeného rozhodnutí, tak, že v příloze faktur je seznam IMEI a rovněž byly předloženy správci daně notářské zápisy vztahující se k předání zboží. Je-li daňovému subjektu ukládána záznamní povinnost podle § 97 odst. 2 daňového řádu, pak musí být splněny zákonem stanovené podmínky pro její uložení, tedy k uložení záznamní povinnosti musí existovat konkrétní důvod a správní orgán tento

konkrétní důvod, pro který považuje vedení záznamní povinnosti za potřebné pro správné zjištění a stanovení daně, musí ve vydaném rozhodnutí jasně a srozumitelně uvést; skutečnost, že daňový subjekt evidenci, kterou správce daně považuje za potřebnou, již sám vede dobrovolně, takovým důvodem být nemůže. Zároveň ale nemůže obstát tvrzení žalobce, že nebyl dán důvod pro uložení záznamní povinnosti proto, že žalobce již evidence požadované správcem daně dobrovolně vede a správce daně je může využít. I pokud daňový subjekt dobrovolně vede evidence nad rámec stanovený právními předpisy, je správce daně za splnění podmínek dle § 97 odst. 2 a 3 daňového řádu oprávněn uložit mu vedení záznamní povinnosti.

Žalobci byla uložena záznamní povinnost k vedení záznamů o pohybu zboží, a to tak, že k typu a výrobnímu číslu mobilního telefonu (IMEI) přiřadí při jeho nákupu název a identifikaci dodavatele a při jeho prodeji název a identifikaci odběratele. Žalovaný k tomu v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval: *„pokud by daňový subjekt nevedl evidenci stanovenou rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti, nebyl by schopen identifikovat zboží jednoznačně a nezpochybnitelně a nebyl by 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 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“.*

Žalobce ovšem v žalobě namítá, že s výjimkou výrobního čísla mobilního telefonu – IMEI, jsou všechny ostatní údaje, jejichž evidence mu byla správcem daně v rámci záznamní povinnosti uložena, povinnou náležitostí účetního dokladu dle § 11 zákona o účetnictví a daňového dokladu dle § 28 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, Podle žalobce jsou požadované údaje správci daně k dispozici na účetních dokladech, přičemž údaje dle § 11 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví jsou vedeny nejen v peněžní částce, ale i v měrných jednotkách a množstvích. Také v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty vede žalobce údaj o rozsahu a předmětu plnění, tj. o počtu kusů a typu (druhu) mobilních telefonů. Toto tvrzení žalobce žalovaný ve vyjádření k žalobě nezpochybnil.

Smyslem záznamní povinnosti nemůže být vyhotovovat přehled již jednou evidovaných údajů pro potřeby snadnější práce pracovníků správce daně. Důvodem pro uložení záznamní povinnosti musí být taková specifika na straně daňového subjektu, která musí být správcem daně ve vydaném rozhodnutí identifikována a která souvisejí s potřebou správce daně ověřit údaje v povinných evidencích daňového subjektu ve vazbě na závěr správce daně, že tyto evidence pro správné zjištění a stanovení daně nepostačují, neboť neobsahují určité údaje, které správce daně z legitimních důvodů považuje za potřebné zjistit a s povinnými evidencemi porovnat. Správní orgán v daném případě dovozuje potřebu vedení zvláštních záznamů s poukazem na předmět podnikání žalobce, jímž je prodej mobilních telefonů, aniž by ovšem blíže osvětlil, která specifika prodeje mobilních telefonů byla důvodem, pro který byla právě žalobci záznamní povinnost uložena. Záznamní povinností je žalobci ukládáno nad údaje žalobcem již evidované

v evidencích stanovených právním předpisem evidovat i výrobní číslo mobilního telefonu – IMEI, a to při každém nákupu i prodeji toho kterého mobilního telefonu. Důvod, pro který správce daně považuje za potřebné sledovat pohyb každého konkrétního mobilního telefonu (a nikoli jednotlivých druhů/typů), z vydaných rozhodnutí nevyplývá.

Stanovená záznamní povinnost musí vycházet z konkrétních skutkových okolností u daňového subjektu, které jej vydělují ze skupiny všech ostatních daňových subjektů s obdobnou činností (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 7/2012-33 ze dne 15.3.2012). Jak prvoinstanční, tak druhoinstanční rozhodnutí však neobsahují konkrétní důvody, pro které byla rozhodnutí vydána, které by zároveň osvětlily, proč zákonné evidence nejsou v případě žalobce pro správné zjištění a stanovení daně dostatečné. Odvolací orgán nevymezil, stejně jako správce daně, proč a zda vůbec u žalobce vzniklo podezření, že neodvádí daň v plné výši, a to s ohledem na jeho chování ve stávajícím nebo předcházejících zdaňovacích obdobích.

Žalobce v žalobě rovněž namítl, že podle § 97 odst. 2 daňového řádu může správce daně daňovému subjektu uložit povinnost vést zvláštní záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně, nikoli ale povinnost tyto záznamy za každý kalendářní měsíc doručovat příslušnému správci daně. Soud se ztotožňuje s žalobcem v tom, že z ust. § 97 daňového řádu takové oprávnění správce daně nevyplývá. Ustanovení § 97 odst. 4 daňového řádu sice stanoví, že *správce daně si 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. Proti tomuto rozhodnutí se lze odvolat do 15 dnů ode dne jeho doručení; včas podané odvolání má odkladný účinek*, a správce daně tak má pravomoc ověřovat řádné plnění uložené záznamní povinnosti a za tím účelem může požadovat předložení příslušných dokladů. V rámci rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti dle § 97 odst. 3 daňového řádu podle soudu není správce daně oprávněn uložit daňovému subjektu, aby mu záznamní povinnost pravidelně doručoval. Jestliže tedy prvostupňové rozhodnutí ve svém výroku ukládá žalobci předat záznamy vždy do 25. dne po skončení příslušného měsíce v elektronické podobě nebo na technickém nosiči dat správci daně, který rozhodnutí vydal, pak v tomto rozsahu bylo vydáno nad rámec zákona a již tato samotná skutečnost musela vést ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, jímž žalovaný uvedenou vadu rozhodnutí prvního stupně nenapravil.

Protože soud shledal podanou žalobu důvodnou, zrušil podle § 78 odst. 1, 3 s.ř.s. jak rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (druhoinstanční), tak rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. a úspěšnému žalobci přiznal jejich náhradu, a to za soudní poplatek zaplacený z podané žaloby ve výši 3.000,- Kč a náklady na právní zastoupení žalobce daňovým poradcem ve výši 8.228,- Kč za 2 úkony právní služby (převzetí věci, sepsání žaloby) po 3.100,- Kč a 2 související paušální poplatky po 300,- Kč, dle §§ 7, 9 odst. 4 písm. d) a 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., po zvýšení o 21% DPH. Náklady řízení celkem jsou tedy ve výši 11.228,- 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). Připadne-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 29. června 2017

JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková