



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **Dopravní společnost Zlín-Otrokovice, s.r.o.**, se sídlem Zlín, Podvesná XVII/3833, zastoupený JUDr. Radkem Ondrušem, advokátem, se sídlem Brno, Těsnohlídkova 9, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8.8.2012, č.j. 11546/12-1301-707271,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8.8.2012, č.j. 11546/12-1301-707271, **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15.584 Kč, k rukám JUDr. Radka Ondruše, advokáta, se sídlem Brno, Těsnohlídkova 9, ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podanou žalobou brojí proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8.8.2012, č.j. 11546/12-1301-707271, kterým (původní) žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „správce daně“), ze dne 27.1.2012, č.j. 11027/12/303913706126, kterým bylo podle § 97 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), uloženo žalobci vedení zvláštních záznamů pro správné stanovení daňového základu a daně z přidané hodnoty.

Působnost orgánu rozhodujícího o žalobcově odvolání přešla v průběhu řízení před zdejším soudem s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, které se tak podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), stalo žalovaným.

I. Podstata věci

Žalobce podniká v oblasti obchodování s palivy a mazivy (minerálními oleji), (dále jen „vybrané výrobky“). Správce daně provedl dne 13.1.2012 u žalobce místní šetření za účelem ověření, jak probíhá nákup a prodej vybraných výrobků, jak tyto nákupy a prodeje žalobce eviduje. Dne 27.1.2012 správce daně rozhodnutím č.j. 11027/12/303913706126 uložil žalobci vedení záznamní povinnosti podle § 97 odst. 2 a 3 daňového řádu, za účelem správného stanovení základu daně z přidané hodnoty.

Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí obsah záznamní povinnosti změnil tak, že změnil formu vedení záznamní povinnosti v elektronické podobě na formu písemnou, aby byl žalobce co nejméně zatěžován, a změnil dále z téhož důvodu vedení některých údajů, jejichž existenci by musel žalobce komplikovaně zjišťovat. Žalobce na základě rozhodnutí žalovaného byl povinen evidovat datum uskutečnění zdanitelného plnění, množství vybraných výrobků v litrech při teplotě 15°C, slovní označení a kód nomenklatury nakoupeného vybraného výrobku, jednotkovou cenu za litr bez DPH, číslo nákladního listu vydaného skladem, ve kterém byly vybrané výrobky naloženy k přepravě, označení dodavatele vybraných výrobků, označení dopravce, datum prodeje s uvedením posledního dne v kalendářním měsíci, celkové množství vybraného výrobku prodané na konkrétní čerpací stanici v průběhu jednoho kalendářního měsíce, slovní označení a kód nomenklatury nakoupeného prodaného výrobku a tržbu včetně DPH za vybraný výrobek za jeden kalendářní měsíc.

Žalovaný se neztotožnil s názorem žalobce, že z daňového řádu nevyplývá, že záznamní povinnost lze uložit pouze daňovému subjektu, který uskutečňuje platby v hotovosti. Podmínkou pro uložení záznamní povinnosti podle § 97 odst. 2 daňového

řádu není dle žalovaného ani to, že by správce daně měl mít důkazy, že daňový subjekt prováděl či provádí daňové podvody, či se jich účastní apod. Základní evidence stanovená obecně závaznými předpisy neumožňuje dostatečně podchytit všechny aspekty obchodních transakcí s ohledem na specifickou podnikání s minerálními oleji. Uložením záznamní povinnosti si správce daně zajistil shromažďování potřebných podkladů pro správné stanovení daňového základu, čímž realizoval v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu své právo činit opatření potřebná ke správnému zjištění a stanovení daňové povinnosti.

Tento závěr nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce v podané žalobě namítá, že povinnost vést průběžně evidenci plateb se vztahuje pouze na případy, kdy daňový subjekt uskutečňuje platby v hotovosti. Pouze takovému subjektu lze uložit zvláštní záznamní povinnost. Ustanovení § 97 odst. 2 daňového řádu je tak vázáno na ustanovení § 97 odst. 1 daňového řádu. Smyslem citovaných ustanovení je dle žalobce zamezit daňovým únikům z nevykázaných tržeb inkasovaných v hotovosti, což je v případě žalobce, který veškeré platby realizuje bezhotovostním převodem, naprosto vyloučeno.

Žalobce přitom ceny za nákup a prodej pohonných hmot realizuje čistě převodem na účet. Je to dáno charakterem samotné čerpací stanice, která je tzv. neveřejná. Každý odběratel musí mít se žalobcem uzavřenu smlouvu o nákupu pohonných hmot. Mezi odběratele patří pouze externí zákazníci a zaměstnanci žalobce. Pokud jde o externí zákazníky, těm se fakturuje jedenkrát měsíčně v souladu s uzavřenou smlouvou. Pokud jde o zaměstnance, těm se platby strhávají s jejich souhlasem ze mzdy. Jednotlivé smlouvy byly předloženy správci daně.

Žalobce dále namítá nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť je zdůvodněno pouze tím, že správce daně tak realizuje své právo. Správce daně musí vždy v každém konkrétním případě odůvodnit, proč záznamní povinnost ukládá, neboť tato povinnost daňový subjekt po administrativní stránce významně zatěžuje. I žalovaný připustil, že důvodem uložení záznamní povinnosti bylo usnadnění práce správce daně. Správce daně u žalobce nezjistil v minulosti žádné pochybení a nadto veškeré údaje, které jsou žalobci ukládány vést odděleně, jsou zjistitelné z daňových dokladů žalobce. Uložení záznamní povinnosti musí být odůvodněno, aby bylo možno přezkoumat proporcionalitu daného zásahu do sféry povinného, tedy zda si správce daně pouze nezjednodušuje práci bez ohledu na účelnost takového postupu.

Žalovaný dále porušil zásadu proporcionality, neboť uložení záznamní povinnosti je neúčelné, žalobce nepřiměřeně zatíží, je neodůvodněné a v širším kontextu se může jevit jako šikanózní. Množství vybraných výrobků, číslo nákladního

listu, označení dodavatele a dopravce je uvedeno na faktuře přijaté. Slovní označení a jednotková cena za litr je rovněž uvedena na účetních dokladech, které má správce daně při kontrole k dispozici. Údaj o kódu nomenklatury pak žalobce nepoužívá. Datum prodeje je uvedeno na faktuře vystavené v souladu s příslušnou smlouvou, celkové množství vybraného výrobku je zjistitelné ze skladové evidence. Takto stanovená záznamní povinnost má tedy na úkor žalobce pouze usnadnit nalézací činnost správce daně, má znaky libovůle a představuje přenos činnosti správce daně na zaměstnance žalobce. Veškeré doklady si má správce daně právo vyžádat a ověřit. Při místním šetření žalobce správci daně podrobně vysvětlil, jakým způsobem je evidence o nákupu a prodeji vybraných výrobků realizována. Zákazník musí mít pro čerpání dvě karty, po odběru se data zapíší do elektronického systému, z něhož jsou jedenkrát denně převáděna do účetního systému. Jedenkrát za měsíc se vytiskne pro každého zákazníka sestava s daty čerpání, množstvím a průměrnou nákupní cenou, která je podkladem pro vystavení faktury. Externí prodeje činí u žalobce 3-4% roční spotřeby pohonných hmot. Žalovaný se s touto námitkou nijak nevypořádal, pouze zmínil rozsah záznamní povinnosti.

Záznamní povinnost je nadto nesplnitelná, požaduje-li vést evidenci o množství vybraných výrobků s tím, že má být uváděno při teplotě 15°C. Stálou teplotu pohonných hmot nelze udržet a není v silách žalobce, aby za pomoci technických prostředků teplotu průběžně ověřoval a evidoval. Takový požadavek je tak zcela nepřiměřený.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce zdůraznil, že v žádném případě nikdy neuskutečňoval platby v hotovosti a že je schopen stanovit a odvést daň ve správné výši bez nutnosti vést záznamní povinnost. Svá tvrzení v daňovém řízení je žalobce schopen prokázat. Ospravedlňoval-li žalovaný uložení záznamní povinnosti specifickými vlastnostmi žalobce, tj. že obchoduje s vybranými výrobky, tato skutečnost sama o sobě nedostačuje pro uložení záznamní povinnosti.

Z výše uvedených důvodů, se žalobce domáhá zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně vydaného v prvním stupni. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že žalobce vychází z nesprávného předpokladu, že § 97 odst. 1 daňového řádu implikuje následně aplikaci § 97 odst. 2 daňového řádu. Systematika a účel odstavce 2 citovaného ustanovení daňového řádu je však dle žalovaného na odstavci 1 aplikačně nezávislá. Mimo to sám žalobce připouští, že realizoval hotovostní platby, byť v malém rozsahu.

Specifika správy daní jsou dle žalovaného ovládána prvky autoaplikace, zakončené aktem daňového subjektu v podobě obligatorního úkonu vůči správci daně v podobě deklarace daňové povinnosti. Žalobcovy odkazy na přenášení povinností správce daně na daňový subjekt nerespektují princip autoaplikace a princip nesení důkazního břemene.

Ze žaloby dle žalovaného dále není zřejmé, v čem má spočívat nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.

Správce daně podle žalovaného jasně uvedl, že žalobce obchoduje s vybranými výrobky, tj. rizikovou surovinou, díky jejímu právnímu režimu uvádění na trh. To je skutečnost, kterou dle žalovaného nelze v komplexu zákonem č. 235/2004 o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), postihnout, a jde o situaci, která žalobce vymyká běžným situacím obchodníka, který vede toliko zákonné evidence. Bez uložení záznamní povinnosti by nebylo možno naplnit cíl správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu, ve spojení s § 5 odst. 3 daňového řádu.

Žalovaný dále zdůraznil, že pohonné hmoty se s rostoucí teplotou rozpínají, a proto se ze zákona udává jejich objem přepočtený na teplotu 15°C. Žalobce sám v objemech přepočtených na objektivní (fiktivní) okolnosti prostředí obchoduje. Žalobce je ojedinělým obchodníkem s vybranými výrobky, pro kterého je plnění této povinnosti nemožné.

Podle žalovaného dále nejsou naplněny podmínky pro případné zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně. Změna právního hodnocení a odstranění vad řízení je zásadně přípustná i v odvolacím řízení, a to s ohledem na § 115 odst. 2 větu poslední daňového řádu.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci žalobních bodů, jak je uplatnil žalobce v podané žalobě dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování (původního) žalovaného postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

Soud se nejprve zabýval žalobní námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, resp. správce daně. V této souvislosti soud odkazuje na ustálenou judikaturu správních soudů, podle níž musí být z odůvodnění rozhodnutí seznatelné,

proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.12.2008, č.j. 8 Afs 66/2008-71, dostupný na www.nssoud.cz).

Žalobce v této souvislosti nenamítal, že by se žalovaný nevypořádal s některou konkrétní odvolací námitkou. Nadto ani soud nezjistil takovou vadu žalobou napadeného rozhodnutí. Obsah odvolacích námitek koresponduje s obsahem žalobních námitek, a s ním se žalovaný vyslovenými právními názory argumentačně vypořádal. Argumentace žalovaného v odůvodnění je tak dostatečná a neznemožňuje soudní přezkum žalobou napadeného rozhodnutí.

Žalobcem vytýkaná nepřezkoumatelnost se v tomto případě odvíjí od odlišného právního názoru, že pro uložení záznamní povinnosti daňovému subjektu, který nepřijímá platby v hotovosti, není dán zákonný podklad, a dále od toho, že správce daně neidentifikoval konkrétní skutečnosti, pro které lze institut záznamní povinnosti aktivovat.

V této souvislosti soud poznamenává, že tvrzení žalovaného ve vyjádření k žalobě o tom, že žalobce v malém rozsahu přijímá i platby v hotovosti, je v rozporu se skutkovými a právními důvody, na kterých stojí žalobou napadené rozhodnutí. Z něho naopak vyplývá (str. 4 předposlední odstavec), že žalovaný i správce daně naopak vycházeli ze skutečnosti (kterou nerozporuje ani žalobce), že žalobce nepřijímá platby v hotovosti; ostatně pokud by tomu bylo jinak, pak by se odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí míjelo se skutkovým stavem a bylo by i logicky rozporné.

Soud se tedy nejprve zabýval právní otázkou, zda § 97 odst. 2 daňového řádu opravňuje správce daně uložit záznamní povinnost i subjektu, který nepřijímá platby v hotovosti.

Podle § 97 odst. 1 daňového řádu daňový subjekt, který v rámci své podnikatelské nebo jiné samostatně výdělečné činnosti uskutečňuje platby v hotovosti, je povinen vést průběžně evidenci těchto plateb, pokud nezaznamenává údaje o těchto platbách v jiné evidenci stanovené zákonem.

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

Z citované právní úpravy institutu záznamní povinnosti dle zdejšího soudu vyplývají dvě autonomní právní normy. Každá z nich sleduje primárně cíl správního

zjištění a stanovení daně, nicméně dle zdejšího soudu aplikace každé z nich je podmíněna jinými skutečnostmi. Tyto právní normy ani nejsou ve vzájemném rozporu, který by bylo nutno řešit za pomoci uznávaných interpretačních principů (*lex superior derogat legi inferiori* – pokud existuje rozpor mezi právními normami různé právní síly, *lex specialis derogat legi generali* – pokud jde o právní normy stejné právní síly, přičemž objekty úprav i subjekty porovnávaných norem jsou ve vztahu třídy a podtřídy a *lex posterior derogat legi priori* – pokud k rozporu dojde při totožnosti stupně právní síly a při totožnosti objektů úprav a subjektů norem).

Právní norma obsažená v § 97 odst. 1 daňového řádu upravuje záznamní povinnost daňového subjektu, který uskutečňuje platby v hotovosti. Tato záznamní povinnost vzniká ze zákona, nikoliv na základě rozhodnutí správce daně, a to za podmínky, že takový daňový subjekt údaje o hotovostních platbách nezaznamenává v jiné evidenci.

Právní norma obsažená v § 97 odst. 2 daňového řádu umožňuje správci daně uložit daňovým subjektům zvláštní záznamní povinnost individuálním rozhodnutím, na základě specifických důvodů na straně daňového subjektu a v souladu se zásadou přiměřenosti, jak je podáváno judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz níže).

Podmínkou pro uložení záznamní povinnosti rozhodnutím správce daně není tedy podle názoru zdejšího soudu to, že daňový subjekt uskutečňuje platby v hotovosti. Naopak z hlediska hypotézy citované právní normy je tato skutečnost nevýznamná. Také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 8. 2011, č.j. 7 Afs 14/2010-91, publ. pod č. 2441/2011 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, v bodech 17, 18 a 20, explicitně odlišuje situaci zákonné evidenční povinnosti v označených případech (korespondujících obsahově s § 97 odst. 1 daňového řádu) a evidenční povinnost uloženou rozhodnutím správcem daně, kdy jedinou podmínkou, jejíž splnění musí správce daně hodnotit, je, zda je toho třeba pro správné stanovení daňového základu a daně.

Žalobní námitka, že záznamní povinnost podle § 97 odst. 2 daňového řádu nelze uložit daňovému subjektu, který neuskutečňuje platby v hotovosti, tak není důvodná.

Podle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.

Jak již soud výše uvedl, 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 námatkových 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.

Žalovaný uložení záznamní povinnosti v případě žalobce odůvodnil tím, že základní evidence stanovená obecně závaznými předpisy neumožňuje dostatečně podchytit všechny aspekty obchodních transakcí s ohledem na specifickou podnikání s minerálními oleji. Uložením záznamní povinnosti si správce daně zajistil shromažďování potřebných podkladů pro správné stanovení daňového základu. Správce daně v prvostupňovém rozhodnutí uvedl totožné důvody s tím, že 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 rozhodnutím stanovil tuto povinnost.

Citované odůvodnění uložení záznamní povinnosti je podle soudu v rozporu s výše citovaným závěrem Nejvyššího správního soudu. Také se ve své podstatě míjí s účelem institutu záznamní povinnosti uložené správcem daně, kterým není nahrazovat roli zákonodárce a dotvářet dle názoru správce daně nedostačující právní úpravu povinností daňových subjektů. Argumentum *ad absurdum* by pak v jakékoliv oblasti daňového práva, která by z pohledu správce daně nebyla upravena dostatečným způsobem z hlediska požadavků správného stanovení daně, bylo možno „dotvořit“ stanovením dalších povinností daňového subjektu pomocí institutu záznamní povinnosti. Na takový výklad nemůže zdejší soud s ohledem na čl. 4 Listiny základních práv a svobod a také § 5 odst. 3 daňového řádu přistoupit.

Argumentoval-li později ve vyjádření k žalobě žalovaný nedostatečností právní úpravy ve vztahu k daňovým subjektům obchodujícím s vybranými výrobky jako „rizikovou surovinou“, jde v podstatě o plošně použitelné odůvodnění ve vztahu

k jakémukoliv subjektu podnikajícímu v této oblasti, bez bližšího vysvětlení v čem spočívá ona rizikovost, zda je tím míněno konkrétní podezření na krácení daně, apod.

Správce daně nadto ani neuvedl, že požadované údaje stávající evidence žalobce neobsahuje; naopak žalobce tvrdí, že většina vyžadovaných údajů je obsažena na fakturách a ve skladové evidenci a tudíž, že svá tvrzení je schopen na základě stávající evidence prokázat. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že „...*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.*“ (cit z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2011, č.j. 7 Afs 14/2010-91, publ. pod č. 2441/2011 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Smyslem záznamní povinnosti tedy nemůže být vyhotovit přehled již jednou evidovaných údajů, kterými je daňový subjekt připraven prokázat svá tvrzení, a to 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 identifikována a která souvisejí s nutností ověření údajů v evidencích a účetnictví daňového subjektu ve vazbě na závěr správce daně, že evidence či účetnictví nepostačují ke správnému stanovení daně, tj. neobsahují určité údaje, které správce daně z legitimních důvodů považuje za potřebné zjistit a porovnat se stávající evidencí.

Těmto požadavkům žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nedostál, jím argumentované důvody pro uložení záznamní povinnosti tak neobstojí. Není tedy patrné, že by pro uložení záznamní povinnosti žalobci existoval racionální a o konkrétní skutečnosti opřený důvod, že by uložení záznamní povinnosti, jak byla vymezena, mohlo vést k dosažení legitimního cíle, který má záznamní povinnost sledovat. Protože z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí není zřejmé, že vedení zvláštních záznamů je v konkrétním případě žalobce potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně, bylo uložení záznamní povinnosti nezákonné.

S ohledem na to se již soud dále nezabýval splněním druhého kritéria testu proporcionality záznamní povinnosti, které příkazuje správci daně užít k dosažení cíle těch nejmírnějších ještě dostačujících prostředků, a to ve vztahu k namítané nemožnosti dostat za pomoci dostupných technických prostředků splnění záznamní povinnosti.

Soud proto žalobou napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.) - a bude se tedy znovu zabývat nezbytností uložení záznamní

povinnosti pro správné zjištění a stanovení daně s ohledem na to, jaké specifické vlastnosti či skutečnosti na straně žalobce bude schopen identifikovat a co ze stávajících evidencí ve vztahu ke svým zjištěním potřebuje ověřit. V této fázi řízení nepovažuje zdejší soud za nezbytné zrušit i prvostupňové rozhodnutí správce daně. Tuto otázku nechť posoudí žalovaný v dalším řízení.

V. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení, které spočívají v zaplaceném soudní poplatku za žalobu (3.000 Kč) společně s náklady právního zastoupení za dva úkony právní služby po 2.100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a sepsání žaloby (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění do 31.12.2012) a dvou úkonů po 3.100 Kč spočívajících v podání repliky a účasti na jednání u krajského soudu (§ 11 odst. 1 písm. d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění), společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky) a částkou 2.184 Kč jako částkou odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 15.584 Kč. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

V případě žalobcem požadované náhrady za cestu za klientem do Zlína a v této souvislosti za promeškaný čas, zdejší soud dospěl k závěru, že se nejednalo o účelně vynaložený výdaj související se zastupováním žalobce, jehož náhrada by měla jít k tíži žalovaného. Soud dále neuznal za úkon právní služby ve věci samé vyjádření ze dne 21.1.2013; nejedná se dle obsahu o písemné podání ve věci samé ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) citované vyhlášky, a ani o úkon povahou a účelem mu nejbližší ve smyslu § 11 odst. 3 citované vyhlášky.

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.

V Brně dne 20. března 2014

JUDr. David Raus, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Barbora Zachovalová