



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, rozhodl v senátu složeném xx z předsedkyně senátu Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Karla Kosteckého v právní věci žalobce **M.**, se sídlem , zast. JUDr. Oldřichem Voženílkem, advokátem se sídlem U Jiskry 114/1, 408 01 Rumburk, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12. 3. 2012, č.j. 2815/12-1500-505589,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12. 3. 2012, č. j. 2815/12-1500-505589, s e z r u š u j e p r o v a d y ř í z e n í a v ě c s e v r a c í k d a l š í m u ř í z e n í ž a l o v a n é m u.**
- II. **Žalovaný j e p o v i n e n n a h r a d i t ž a l o b c i n á k l a d y ř í z e n í v e v ý š í 15 200 K č, k r u k á m p r á v n í h o z á s t u p c e J U D r. O l d ř i c h a V o ž e n í l k a, a d v o k á t a s e s í d l e m U J i s k r y 114/1, 408 01 Rumburk, v e l h ŭ t ě 15 d n ů o d p r á v n í m o c i t o h o t o r o z s u d k u.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci (dále jen „finanční úřad“ či „správce daně“) o odvolání ze dne 9. 11. 2011, č. j. 377527/11/192933507019, odvolání bylo zamítnuto a potvrzeno napadené rozhodnutí finančního úřadu. Tímto rozhodnutím o odvolání finanční úřad rozhodl podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, o odvolání žalobce tak, že částečně odvolání vyhověl a změnil svoje rozhodnutí ze dne 16. 8. 2011, č. j. 319592/11/192933507019 a ve zbytku odvolání zamítl. Prvostupňovým rozhodnutím ze dne 16. 8. 2011 přitom finanční úřad uložil žalobci podle § 97 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu záznamní povinnost.

O žalobě již soud jednou rozhodoval, pro opožděnost ji odmítl usnesením ze dne 13. 11. 2012, č. j. 59Af 9/2012-37, které bylo ale ke kasační stížnosti žalobce zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2013, č. j. 5 Afs 86/2012-32, s tím, že žaloba byla podána v zákonné lhůtě a soud je povinen věcně ji projednat.

Soud, vázán tímto právním závěrem, přistoupil k projednání žaloby, když na straně žalovaného správního orgánu v dalším řízení jednal v souladu s § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) s Odvolacím finančním ředitelstvím, se sídlem v Brně, na které s účinností od 1. 1. 2013 v souvislosti se zákonem č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, přešla působnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, jakožto správního orgánu, který vydal žalobou napadené rozhodnutí.

Žalobce v podané žalobě nesouhlasil s uložením záznamní povinnosti. Vydaná rozhodnutí žalovaného a finančního úřadu jsou podle žalobce nezákonná a pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelná a byla jimi porušena ústavní práva žalobce, neboť rozhodnutí byla vydána v rozporu s čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 4 Ústavy. Podle žalobce má být uložení záznamní povinnosti výjimkou z pravidla, podle kterého je daňový subjekt povinen vést pouze zákonem stanovené evidence. V jeho případě neexistovala žádná skutečnost, která by objektivně odůvodňovala nedostatečnost zákonné standardní evidence. Žalovaný ani finanční úřad ve vydaných rozhodnutích žádnou konkrétní skutečnost, událost, která by vyvolala nutnost změnit aktuální stav (vedení povinných evidencí stanovených zákonem), neuváděla ani neprokazovala. Rozhodnutí jsou až nesrozumitelná, bez zákonného důvodu a náležitého odůvodnění je žalobci ukládána povinnost zaznamenávat i údaje o třetích osobách, které žalobce často nemá právo požadovat. Podle žalobce je známým faktem, že kód xx slouží k identifikaci každého mobilního telefonu v rámci GSM sítě a má pro držitele mobilního telefonu zpravidla povahu citlivého údaje, neboť jej lze s vysokou předností fyzicky lokalizovat. Evidence těchto kódů má pro správné zjištění a stanovení daně nulovou hodnotu, ale lze jej snadno zneužít. Podle žalobce je nepřijatelné, aby státní orgány pod záminkou správného zjištění a stanovení daně opatrovali evidenci těchto kódů. Tato úvaha je podle žalobce reálná, neboť stejná záznamní povinnost je prokazatelně ukládána daňovým subjektům ze stejně formulovaných obecných důvodů po celé České republice. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení jak rozhodnutí žalovaného, tak rozhodnutí obou rozhodnutí finančního úřadu a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení a rovněž požadoval přiznat náhradu nákladů řízení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, které vypořádalo řádně a úplně všechny námitky žalobce. Podle žalovaného je rozhodnutí určité a srozumitelné. Žalobce ani nekonkretizoval, v čem nesrozumitelnost spočívá. Dále uvedl, že s ohledem na § 9 odst. 1 daňového řádu je daňové řízení a správa daní neveřejná a daňové orgány jsou povinny zachovat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. Je tak garantováno, že informace získané v daňovém řízení nebudou využity k jiným účelům. Žalobce nesplnil povinnost tvrdit, že správní orgány, nebo jejich části odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení odůvodnit. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby.

Ze správního spisu předloženého žalovaným soud zjistil tyto, pro danou věc podstatné skutečnosti:

Rozhodnutím ze dne 16. 8. 2011 rozhodl finanční úřad podle § 97 odst. 2 a 3 daňového řádu o uložení elektronické záznamní povinnosti, kdy žalobce je povinen v podobě MS Excel tabulky v uvedených formátech zpracovávat údaje za každý kalendářní měsíc, přičemž finanční úřad v rozhodnutí do tabulky uvedl strukturu přidávaných dat pro nákup a prodej mobilních telefonů. Žalobci bylo uloženo u každého typu (druhu) mobilního telefonu při nákupu a prodeji uvést výrobní číslo (xx), označení daňového dokladu na nákup,

resp. prodej, datum uskutečnění zdanitelného plnění, název dodavatele, resp. odběratele a jeho identifikační číslo s tím, že údaje je povinen žalobce zaznamenávat do 7 pracovních dnů po uskutečnění jednotlivého nákupu či prodeje, příp. expedice, a uvedené záznamy předat do 25. dne po skončení příslušného měsíce v elektronické podobě nebo na technickém nosiči dat správci daně. V odůvodnění rozhodnutí finanční úřad uvedl, že považuje za nezbytné, aby kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy žalobce vedl i evidenci uvedených údajů, neboť základní evidence neumožňuje dostatečně podchytit všechny aspekty obchodních transakcí, a řádné plnění povinností vyplývajících ze zákonných norem není dostačující pro správné a úplné vyměření daně.

Rozhodnutím ze dne 9. 11. 2011 finanční úřad částečně vyhověl podanému odvolání žalobce v části týkající se protiprávnosti shromažďování údajů o dodavateli a odběrateli a jejich identifikaci vzhledem k výrobním číslům mobilních telefonů. Prvé rozhodnutí finančního úřadu ze dne 16. 8. 2011 bylo změněno tak, že ze záznamní povinnosti byly vynechány údaje o názvu a identifikačním čísle odběratele, který není plátcem daně s tím, že ze záznamní povinnosti byly dále vynechány údaje o mobilních telefonech reklamovaných, vrácených či nevyzvednutých. V druhé části výroku finanční úřad rozhodl, že ve zbytku se odvolání zamítá.

Žalobou napadeným rozhodnutím pak žalovaný k odvolání žalobce proti rozhodnutí o odvolání rozhodnutí finančního úřadu ze dne 9. 11. 2011 změnil tak, že záznamní povinnost se žalobci ukládá účinností od 1. dne následujícího po dni nabytí právní moci napadeného rozhodnutí s tím, že okruh odběratelů, jejichž název a identifikační číslo není třeba zaznamenávat, byl nově specifikován. Kromě těchto změn žalovaný vyslovil, že se odvolání zamítá a napadené rozhodnutí potvrzuje. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný obecně shrnul zákonné podmínky pro uložení záznamní povinnosti dle § 97 odst. 2 daňového řádu. Dále uvedl, že v případě podání odvolání do autoremedurního rozhodnutí správce daně podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu již odvolací orgán přezkouvává jen toto nové rozhodnutí, přičemž obsahem přezkumu je, zda rozhodnutí splňovalo požadavky stanovené v § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tj. zda výrok rozhodnutí obsahoval změnu původního napadeného rozhodnutí a zda se správce daně vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Bylo konstatováno, že bylo vyhověno námitce týkající se shromažďování údajů o identifikaci odběratelů, záznamní povinnost byla upravena u maloobchodního a internetového prodeje tak, aby uložená záznamní povinnost mohla být vedena v souladu s obecně závaznými právními předpisy a ještě umožňovala správci daně přezkoumat obchodní transakce s mobilními telefony a umožňovala dostatečně podchytit všechny aspekty obchodních transakcí. Dále se žalovaný věnoval posouzení splnění podmínek pro uložení záznamní povinnosti a dospěl k závěru, že rozhodnutí finančního úřadu je souladné se zákonem a odvolací námitky nedůvodné.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí a řízení, jejich vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s., v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Nesrozumitelné je rozhodnutí tehdy, jestliže z jeho výroku nelze zjistit, jak bylo vlastně rozhodnuto, výrok je vnitřně rozporný.

Napadeným rozhodnutím žalovaný rozhodoval o odvolání žalobce proti rozhodnutí finančního úřadu vydanému v rámci autoremedury dne 9. 11. 2011. Odvolací orgán postupuje v odvolacím řízení podle § 109 a násl. daňového řádu. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změní, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. Další postup odvolacího orgánu může podle § 116 odst. 3 daňového řádu spočívat ve vrácení věci správci daně k autoremedurnímu postupu, jestliže pro něj byly splněny podmínky, nebo také dle § 111 odst. 6 daňového řádu ve zrušení rozhodnutí a zastavení odvolacího řízení, a to v případě prekluze práva stanovit daň.

Postupem odvolacího orgánu dle dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se Nejvyšší správní soud komplexně zabýval v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Z jeho závěrů pak vychází i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52, dostup. na www.nssoud.cz, v němž byl prezentován závěr o nemožnosti kombinace tří možností meritorního rozhodování odvolacího orgánu dle § 50 odst. 5, odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud v cit. rozsudku dovodil, že: ... „*V případě vydání meritorního rozhodnutí se jedná o rozhodnutí konečné. Zároveň se ve všech způsobech rozhodnutí jedná o varianty, které se navzájem logicky vylučují (pokud nejde o dva či více samostatných výroků). Není tedy např. možné v odvolacím řízení současně zamítnout odvolání a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně změnit.*“ ...

Ačkoli se jedná o rozsudky vztahující se k úpravě daňového řízení dle zákona o správě daní a poplatků účinného do 31. 12. 2010, shora uvedený závěr o nemožnosti kombinace meritorních rozhodnutí odvolacího orgánu lze aplikovat i na ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu, neboť zákonodárce ve zmíněném ustanovení zvolil obdobný model možností meritorního rozhodnutí odvolacího orgánu.

V daném případě žalovaný odvolací orgán nepostupoval v intencích ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu. Z výroku žalobou napadeného rozhodnutí plyne, že žalovaný zvolil kombinaci postupu dle § 116 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu, neboť zároveň vyslovil v určité části změnu rozhodnutí finančního úřadu, čemuž odpovídá také citace ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výroku, zároveň ale výslovně rozhodl o zamítnutí odvolání a potvrzení napadeného rozhodnutí. Takové kombinaci postupu pak odpovídá i odůvodnění rozhodnutí žalovaného, který v jedné části hovoří o nutnosti napravení chybného výroku o účinnosti, na straně druhé konstatuje soulad napadeného rozhodnutí se zákonem.

Takový postup žalovaného jako odvolacího orgánu je nepřípustný a činí výrok jeho rozhodnutí nesrozumitelným ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a soud nezbylo, než jej zrušit postupem dle § 78 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, aniž by se v této fázi mohl zabývat vznesenými žalobními výtkami.

V dalším řízení, k němuž byla věc vrácena žalovanému správnímu orgánu podle § 78 odst. 4 s. ř. s., bude povinností žalovaného postupovat výhradně v intencích ustanovení § 116 daňového řádu, respektovat nemožnost kombinace v úvahu připadajících postupů v odvolacím řízení a znovu rozhodnout o podaném odvolání žalobce. Bude-li mít žalovaný za to, že jsou tu důvody pro změnu napadeného rozhodnutí finančního úřadu, bude muset výrok

rozhodnutí formulovat tak, aby bylo zcela zjevné, jak bylo ve věci rozhodnuto, když rozhodnutí napadené a rozhodnutí odvolacího orgánu budou tvořit jeden celek. Dospějí-li naopak k závěru, že výrok napadeného rozhodnutí finančního úřadu ob stojí, pak bude na místě jej potvrdit a odvolání žalobce zamítnout.

Nad rámec soud uvádí, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného nebylo konzistentní a zcela srozumitelné ani co do odůvodnění rozsahu, v jakém vlastně žalovaný napadené rozhodnutí finančního úřadu přezkoumal. Na jedné straně totiž žalovaný poukazoval na omezenou možnost přezkumu s tím, že takové rozhodnutí vydané dle § 1113 odst. 1 písm. b) daňového řádu přezkoumá jen z toho pohledu, zda jeho výrok obsahoval změnu rozhodnutí a zda se odůvodnění vypořádalo se všemi odvolacími námitkami. V rozporu s právě uvedenou možností se ale následně věnoval i věcnému posouzení podmínek pro uložení záznamní povinnosti žalobci. Bude tak na místě, aby si žalovaný před vydáním nového rozhodnutí o odvolání ujasnil i rozsah, v jakém bude rozhodnutí finančního úřadu ze dne 9. 11. 2011 přezkoumávat.

O náhradě nákladů řízení krajský soud uvažil následně. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl úspěšný žalobce, soud mu proto proti žalovanému správnímu orgánu přiznal právo na náhradu nákladů řízení, a to nákladů řízení před krajským soudem i nákladů řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s.

Náklady řízení před krajským soudem jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč dle Sazebníku soudních poplatků. Dále jsou náklady řízení tvořeny odměnou právního zástupce za 2 úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhl. č. 177/1996 Sb., a to za převzetí a přípravu zastoupení a podání žaloby, tedy ve výši 2 x 2 100 Kč, dále náhradou hotových výdajů podle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 2 x 300 Kč, celkem ve výši 7 800. V řízení před krajským soudem po zrušení původního rozsudku Nejvyšším správním soudem pak již žalobci náklady nevznikly, celková výše nákladů řízení před krajským soudem je 7 800 Kč.

Náklady řízení o kasační stížnosti jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 5 000 Kč dle Sazebníku soudních poplatků. Dále jsou náklady řízení tvořeny odměnou právního zástupce za 1 úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb., a to za podání kasační stížnosti, tedy ve výši 1 x 2 100 Kč, dále náhradou hotových výdajů podle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. ve výši 300 Kč, náklady řízení o kasační stížnosti dosáhly výše 7 200 Kč.

Celkové náklady soudního řízení správního ve výši 15 200 Kč soud uložil žalovanému nahradit žalobci k rukám jeho právního zástupce ve stanovené výši ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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 Liberci dne 5. června 2013.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu