



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Karla Kosteckého a soudců Mgr. Lucie Trejbalové a Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. v právní věci žalobce **GTP, spol. s r.o.**, se sídlem xx, zastoupeného daňovou poradkyní Ing. Jitkou Routkovou, se sídlem Komenského č. 87/3, Liberec 1, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Liberecký kraj**, se sídlem tř. 1. máje č.97, Liberec, o **žalobě proti rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci čj. 241696/10/192931506378 ze dne 14. prosince 2010,**

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci čj. 241696/10/192931506378 ze dne 14. prosince 2010 se pro vady řízení z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. Žalovanému se u k l á d á p o v i n n o s t zaplatit žalobci náklady řízení v celkové výši 14.160,-Kč, a to do 30-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně Ing. Jitky Routkové.**

O d ů v o d n ě n í :

Ve výroku rozsudku označeným rozhodnutím Finančního úřadu Liberec ze dne 14.12.2010 byla žalobci GTP, spol. s r.o. uložena záznamní povinnost podle § 39 odst. 1, odst. 2) z.č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“).

Ve své včas podané žalobě namítá žalobce nezákonnost a neurčitost napadeného rozhodnutí finančního úřadu, která spatřuje v těchto pochybeních. Není specifikován rozsah záznamní povinnosti a není dále specifikováno, z jakého důvodu ji má navíc vést, když rozsah záznamů a jiných dokladů je dán zákonem. Neurčitý je i požadavek, spojený s ust. § 21 odst. 3) ZSDP ohledně formy záznamní povinnosti. Záznamní povinnost, týkající se jiného daňového subjektu, je nesplnitelná, neboť žalobce není nadán oprávněním orgánů daňové správy. Je-li žalobci stanovena povinnost předkládat u daně z přidané hodnoty i záznamy, pak se jedná o povinnost nad rámec zákona, protože jeho povinností je podat daňové přiznání,

ale záznamy jen uchovávat. Napadené rozhodnutí postrádá odůvodnění, takže žalobce neví, ohledně které daně se záznamní povinnost týká, jak by byl nerušen či zmařen smysl daňového řízení, pokud by záznamní povinnost stanovena nebyla. Vše si sice chtěl ověřit nahlédnutím do spisu, ale nebylo mu to umožněno. Celý postup správce daně pokládá žalobce za šikanu, se správcem daně byl v roce 2010 několikrát ve sporu pro nesprávné postupy správce daně. Navrhuje proto, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno, a aby byla žalovanému uložena povinnost zaplatit žalobci do tří dnů náklady řízení, které později specifikuje v rozpisu 15.770,-Kč.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření navrhuje žalobu zamítnout. Nejprve popisuje průběh celého řízení rozpisem a důvody jednotlivých úkonů od června 2010 až do vydání napadeného rozhodnutí. Dále pak poukazuje na nedostatky související s vedením nezbytné dokumentace v daňovém řízení ohledně DPH za duben 2010. Dále zdůrazňuje, že byla výslovně uložena záznamní povinnost kromě evidence stanovené zákonem. Tj. daňový subjekt není nucen k vedení duplicitních dokladů. Také mu byla dána možnost podle § 21 odst. 3) ZSDP, aby si sám zvolil formu předkládání záznamů. Není odůvodněné ani tvrzení o obstarávání „cizích“ listin, neboť je běžné, že služby jsou běžně fakturovány a na dokladu je vždy uvedeno třetí osoby vč. DIČ. V ust. § 39 zmíněného zákona nejsou uvedena žádná hlediska a jediným kritériem je správné stanovení daně. Formálně se jedná o rozhodnutí, avšak, a to i z pohledu rozsudku NSS čj. 7 Afs 176/2006-77 ze dne 29.3.2007, se jedná jen o zajištění dokladů, potřebných pro správné stanovení daně. Má-li správce daně zato, že záznamní povinnost je z tohoto pohledu nezbytná, pak rozhodnutí o ni vydá. Záznamní povinnost je sice institutem řízení přípravného, avšak záznam může být užit v jakékoli fázi daňového řízení. Poté poukazuje žalovaný na neutěšený stav účetnictví u žalobce, a proto pro období příští je záznamní povinnost nezbytná. Smyslem řízení je správné stanovení daně, a tomuto cíli slouží i záznamní povinnost. Není proto zřejmé, v čem žalobce spatřuje nejasnost smyslu rozhodnutí a nejasnost důvodu pro uložení záznamní povinnosti. Ve věci žalobce byla vedena daňová řízení, na tomto řízení se podílel. Zákon výslovně v ust. § 39 neukládá, že správce daně musí vydání záznamní povinnosti s daňovým subjektem předem projednat. Žádné předchozí řízení speciálně o záznamní povinnosti zákon nezná. Uložení této povinnosti je ve prospěch daňového subjektu, posílí se tím jistota jeho postavení při dokazování v řízení o konkrétní dani.

Zdejší soud již ve věci jednal a rozhodl usnesením čj. 59 A 15/2011-12 ze dne 24.2.2011 tak, že žalobu odmítl podle § 46 odst. 1, písm. d) z.č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s.ř.s.) s přihlédnutím k § 70, písm. a) téhož zákona, když čerpal z tehdy platné judikatury.

Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem čj. 8 Afs 22/2011-31 ze dne 6.12.2011 zmíněné usnesení zdejšího soudu s odkazem na pozdější usnesení rozšířeného senátu čj. 7 Afs 14/2010-91 ze dne 23.8.2011. Ve svém zrušovacím rozhodnutí potvrdil, že postup podle § 39 ZSDP je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1) s.ř.s., a z rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti vyplývají pro daňový subjekt další povinnosti, kterým je povinen se podrobit, něco konat. Jedná se proto o zásah do právní sféry daňového subjektu. Proto i rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti je rozhodnutím soudně přezkoumatelným. Právním názorem, vysloveným ve zrušujícím rozsudku, je zdejší soud vázán podle § 110 odst. 4) s.ř.s.

Podle § 39 ZSDP, účinného v době vydání napadeného rozhodnutí, není součástí rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti odůvodnění. Správce daně v dané věci čerpal formálně z ust. § 32 odst. 3) téhož zákona, podle kterého rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon.

Zdejší soud, vycházející jak z již výše citovaného rozsudku NSS čj. 8 Afs 22/2011-31 tak i z rozsudků sp.zn: 1 Afs 50/2007 (z 31.1.2008) a sp.zn: 7 Afs 13/2007 (z 17.7.2008), které se sice formálně týkají postupu podle § 5 odst. 3) ZSDP, avšak principiálně se lze i o jejich smysl opřít, dospěl k následujícím závěrům.

Není pochyb o tom, že stanovení záznamní povinnosti daňovému subjektu podle § 39 ZSDP je průnikem do právní sféry daňového subjektu tím, že jsou mu stanoveny další (konkrétní) povinnosti nad rámec daných zákonných povinností. Nelze opomenout, že i za nesplnění (či nedostatečné plnění) záznamní povinnosti bylo možno daňovému subjektu uložit pokutu postupem podle § 37 cit. zákona, což znamená další a nikoli bezvýznamný zásah do okruhu práv a povinností daňového subjektu. Na tuto možnost byl také žalobce napadeným rozhodnutím výslovně upozorněn. Soud v dané souvislosti připomíná, že i uložení pokuty za nesplnění nekonkrétně či neodůvodněně stanovené záznamní povinnosti by jen prohluboval ústavně nekonformní zásah do vlastnické sféry daňového subjektu.

Z uvedeného proto vyplývá závěr, že rozhodnutí podle § 39 odst. 1) ZSDP sice nemuselo obsahovat formálně oddělené odůvodnění (§ 32 odst. 3 ZSDP), avšak z obsahu rozhodnutí musí být seznatelné, a tato povinnost správce daně vyplývá již ze znění ust. § 39 odst. 2), popř. i odst. 3) tohoto zákona, nejen přesné stanovení údajů, o kterých má být záznam veden na rámec zákonné povinnosti, jejich členění a uspořádání, ale i jejich návaznost na doklady, z nichž je záznam veden. Není proto odůvodněným tvrzení, že by zákon neznal zákonná hlediska při ukládání záznamní povinnosti. Cílem záznamní povinnosti je jistě řádné vyměření daně do budoucnosti, tato snaha správce daně je zřejmá a relevantní. Správce daně ale musí, veden povinností stanovené v citovaných ustanoveních, především uvést, 1) jaké konkrétní nedostatky, snižující možnost řádného odvodu daně a které daně, u daňového subjektu zjistil či zjišťuje, 2) jaká konkrétní evidence (záznam) vedle zákonné evidence je pokládána za nezbytnou v takovém rozsahu a významu, že tento nedostatek reálně snižuje množnost řádného zjištění daně a 3) a zda se jedná o evidenci, kterou může být zatížen jen adresát rozhodnutí podle § 39 ZSDP a nikoli třetí osoba, tj. zda daňový subjekt může čerpat jen z dokladů, které jsou a musí být obsahem dokladů přímo související s jeho činností, a které má tudíž k dispozici. Na odůvodnění nezbytnosti konkrétních záznamů má daňový subjekt právo, aby mohl posoudit, zda ve vztahu ke smyslu daňového řízení jsou záznamy a) nezbytné a b) realizovatelné prostředky adresáta záznamní povinnosti. Je třeba zdůraznit, že smyslem záznamů je shromáždit a uchovávat listiny, které mohou být v daňovém řízení užity jako důkaz. Jen pro úplnost soud pokládá za nezbytné uvést, že z.č. 280/2009 Sb. přikládá opodstatnění stanovení záznamní povinnosti (§ 97) takovou váhu, že oproti z.č. 337/1992 Sb. připouští proti rozhodnutí o stanovení záznamní povinnosti odvolání jako řádný opravný prostředek.

V dané právní věci ale správce daně takto nepostupoval, a v tom musel soud žalobě přisvědčit.

Jak vyplývá z obsahu napadeného rozhodnutí ze dne 14.12.2010, byla žalobci stanovena záznamní povinnost v rozsahu značně obecném, aniž by 1) bylo konkrétně rozvedeno, jaké konkrétní nedostatky zjišťované u žalobce, vedou k uložení záznamní povinnosti, tj. z jakého konkrétního důvodu nepostačuje povinná evidence k řádnému stanovení daně (§ 39 odst. 1 ZSDP), 2) bylo konkrétně rozvedeno, jaké konkrétní údaje a záznamy ve smyslu § 39 odst. 2) ZSDP mají být obsahem záznamní povinnosti, a to v návaznosti na existující povinnou evidenci, aby bylo možno přezkoumat, zda uložení záznamní povinnosti odpovídá účelu jejího stanovení a 3) bylo rozvedena i její splnitelnost ze zdrojů, které má a musí mít adresát povinnosti k dispozici. Jinými slovy to znamená, že daňový subjekt, kterému je taková povinnost ukládána, musí být rozhodnutím přesně informován tak, aby účel stanovení záznamní povinnosti mohl být přezkoumatelný, přičemž je nutno klást důraz nikoli jen na účelnost záznamní povinnosti ale i na její přiměřenost.

Správce daně uložil napadeným rozhodnutím řadu evidenčních povinností, aniž u každé jednotlivé rozvedl její návaznost na existující zákonné evidence a doklady a smysl, kterého by mělo být dosaženo záznamní povinností. Přitom přesné (konkrétní) označení záznamní povinnosti ve výroku rozhodnutí musí být formulováno tak, aby neumožňovalo „dvojí „ výklad, tj. aby bylo srozumitelné a vnutitelné, a především aby posloužilo základnímu účelu stanovení dalších povinností nad rámec těch, kterými je daňový subjekt již zatížen. Každé takové jednotlivé povinnosti pak musí odpovídat patřičné odůvodnění jejího uložení. To vše s přihlédnutím k potřebám daňového řízení v návaznosti na konkrétní podnikatelské aktivity žalobce a její dosavadní evidence žalobcem. Napadené rozhodnutí sice ve výroku obsahuje sumu záznamů, která má nadále žalobce vést, podle názoru soudu ale postrádají patřičné konkretizace a v odůvodnění je uveden jen odkaz na zákon bez dalšího. Podle názoru soudu takto formulové rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Jedná se o vadu řízení, pro kterou soud nemohl ani ověřit správnost a přiměřenost uložené záznamní povinnosti, a tudíž ani odůvodněnost konkrétních věcných námitek žalobce směřujících proti zavedení záznamní povinnosti, a proto soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit postupem podle § 76 odst. 1, písm. a) s.ř.s. a věc vrátit k dalšímu řízení žalovanému finančnímu úřadu pro Liberecký kraj. Ten je podle § 78 odst. 5) s.ř.s. vázán právním názorem, vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

Finanční úřad rozváděl ale až ve vyjádření k podané žalobě, jaké skutečnosti jej vedly k vydání napadeného rozhodnutí. Vyjádření k žalobě není součástí rozhodnutí, a proto k jeho obsahu nemohl soud přihlédnout.

Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu náhrada nákladů řízení náleží podle § 60 odst. 1) s.ř.s. Žalobce navrhl, aby mu žalovaný zaplatil náklady řízení v celkové výši 15.770,-Kč, jak uvedl v rozpisu připojeném k podání ze dne 27.8.2012. Soud, vycházející z vyhl. č. 177/1996 Sb. účinné v době úkonu právní pomoci, akceptoval následující úkony právní pomoci po 2.100,-Kč. Jedná se o převzetí zastoupení Ing. R. a o podání žaloby (2 úkony), dále taktéž dva úkony v řízení o kasační stížnosti, ve kterém žalobce zastupoval JUDr. V.Š., a to převzetí zastoupení a podání kasační stížnosti. S těmito celkem čtyřmi úkony

se váží čtyři paušální náhrady po 300,-Kč (§ 13 vyhlášky). To vše pak povýšeno o DPH (21%), neboť oba zástupci jsou plátcí DPH. K tomu soud přičetl částku 3.000,-Kč zaplacenou jako soudní poplatek za podání kasační stížnosti. Odůvodněné náklady zastoupení činí celkem 14.160,-Kč, které je povinen žalovaný žalobci zaplatit. Soud naopak neakceptoval návrh ohledně úkonů spočívajících: a) v poradě s klientem ve věci usnesení zdejšího soudu ze dne 24.2.2011 (to je pojato již v rámci převzetí zastoupení v řízení o kasační stížnosti JUDr. Škrétou) a b) ve vyjádření Ing. Routkové k výzvě podle § 51 s.ř.s. Tímto vyjádřením z 27.8.2012 zástupkyně žalobce pouze bez dalšího požaduje nařídit jednání. Posledně zmíněné podání soud za úkon právní pomoci nepovažuje, jedná se o pouhé vyjádření k procesnímu postupu soudu.

Naproti tomu nemohl soud přiznat důvodnost dalším žalobním námitkám. Vydání rozhodnutí o záznamní povinnosti nepředchází žádné formalizované řízení, a proto otázka nahlížení do spisu není otázkou v dané právní věci relevantní. Stejně tomu tak je i ohledně různých konfliktních situací, naznačených žalobcem, neboť ani v tomto případě není navozen vztah příčinné souvislosti s rozhodnutím o meritu věci. Tvrzení o tom, že nebylo dosud rozhodnuto o odvolání, není srozumitelné, není přesně označeno, jaké rozhodnutí mělo být odvoláním napadeno (podle § 39 odst. 2, věty první/ ZSDP nelze proto tomuto rozhodnutí podat samostatně odvolání). Také žalobcův odkaz na jiný postup u jiného daňového subjektu ohledně záznamní povinnosti, není relevantní. Mezi různými daňovými subjekty může vztah nejvýše podobnosti a nikoli totožnosti, a proto soud vylučuje, aby postup vůči jednomu z nich určoval postup i vůči jinému. Uložení záznamní povinnosti obecně řečeno není svévolí ale postupem na základě zákonného zmocnění.

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 nejblíže 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 16. dubna 2013

Mgr. Karel Kostecký v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Zita Frydrychová