



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobkyně: **JUSDA Europe s.r.o.**, IČO 25957180
sídlem U Zámečku 27, 530 03 Pardubice
zastoupená daňovým poradcem AD TAX s.r.o.
sídlem Jungmannova 319, 506 01 Jičín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 3. 2019, č. j. 12902/19/5200-11432-711891,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 3. 2019, č. j. 12902/19/5200-11432-711891, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 3 000 Kč k rukám zástupce žalobkyně AD TAX s.r.o., IČ 25957180, daňového poradce, a to ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se zabývá mimo jiné poskytováním skladovacích služeb pro zákazníky. Probíhala u ní daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) v jejím rámci prověřoval nastavení převodních cen, přičemž po proběhlém dokazování uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že ceny sjednané se spojenou osobou byly za stejných podmínek v místě a čase obvyklé, základ daně zvýšil podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „zákon o daních z příjmů“), o částku 5 237 740,29 Kč. Žalobkyně dále nepředložila žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala, že poskytnuté slevy v souhrnné výši 1 772 720,22 Kč spojené osobě byly poskytnuty v souladu s principem tržního odstupu, tedy že o tyto částky byly oprávněně sníženy výnosy v souladu s § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Základ daně byl žalobkyni zvýšen o výnosy dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů – celkem o 7 010 460,51 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 3. 2018, č. j. 358965/18/2801-50524-609005, ve spojení s rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 3. 2019, č. j. 11862/19/5200-11435-706871, byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 332 090 Kč. Žaloba proti tomuto rozhodnutí žalovaného byla zamítnuta rozsudkem zdejšího soudu ze dne 23. 1. 2020, č. j. 52 Af 34/2019-47.
2. V rámci shora uvedené daňové kontroly správce daně opakovaně požadoval po žalobkyni ucelenou evidenci zboží a materiálu jí svěřeného ke skladování jednotlivými odběrateli, a to v členění podle druhu obalů, ve kterém je zboží a materiál skladován. Žalobkyně namítala, že není povinna vést takovou skladovou evidenci, neboť zásoby nejsou její, ale odběratelů, což správce daně nerozporoval. Skladová evidence je vedena v měrných jednotkách příslušného zboží a v jeho pořizovacích cenách a tyto údaje nemají vliv na vyúčtování skladovacích služeb. Žalobkyně v rámci daňové kontroly nepředložila správci daně žádnou evidenci zboží a materiálu skladovaných pro své odběratele, ačkoliv podle správce daně právě podle množství, které v daném období přijal na sklad a skladoval, se odvíjela cena skladovacích služeb fakturovaná odběratelům.
3. Rozhodnutím ze dne 11. 10. 2018, č. j. 1564486/18/2801-60564-609125, správce daně podle § 97 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „daňový řád“), uložil žalobkyni s účinností od 1. 1. 2019 povinnost vést zvláštní záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně (dále též „záznamní povinnost“), a to formou zvláštní evidence veškerého zboží a materiálu přijatého zadavateli skladovacích služeb ke skladování dle druhů obalů (palety a krabice) za všechny vlastní či pronajaté skladovací prostory podle následujících kritérií: počáteční stav palet a krabic, datum přijetí či vyskladnění zásob, identifikace skladu, číslo vstupního dokladu, na jehož základě byly zásoby přijaty ke skladování (faktura, dodací list, případně JSD), příjemce skladovacích služeb (odběratel), přijaté palety (IN), přijaté krabice (IN), vyskladněné palety (OUT), vyskladněné krabice (OUT), zůstatek palet k jednotlivým dnům, zůstatek krabic k jednotlivým dnům a konečný zákazník (pro koho bylo zboží vyskladněno). Případně podle dalšího členění tak, aby bylo zřejmé, kdy byly zásoby přijaty ke skladování, jak dlouho byly skladovány, podle jakých obalů, pro koho a kdy byly zásoby vyskladněny, aby bylo možné ověřit vyúčtování skladovacích služeb dle jednotlivých druhů skladovacích poplatků ve vydaných fakturách a zároveň byla použita všechna kritéria požadovaná správcem daně. Správce daně dále uložil

žalobkyni s účinností od 1. 1. 2019 povinnost aktualizovat uvedené zaznamenávané údaje do 24 hod. od každé jednotlivé změny a na vyžádání správce daně předložit výstup záznamní povinnosti v elektronické podobě ve formátu *.xlsx nebo *.csv. Záznamy, evidence a doklady, na které se vztahuje záznamní povinnost, je žalobkyně povinna uchovávat až do uplynutí lhůty pro stanovení daně, k níž se vztahují (§ 97 odst. 5 daňového řádu).

4. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které bylo zamítnuto a rozhodnutí správce daně bylo potvrzeno rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 3. 2019, č. j. 12902/19/5200-11432-711891. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
5. V žalobě namítala, že pro uložení záznamní povinnosti nebyly splněny zákonem stanovené podmínky. Správce daně ani žalovaný nevymezili, zda a proč u žalobkyně vzniklo podezření, že neodvádí daň v plné výši, a to s ohledem na její konkrétní chování ve stávajícím nebo předcházejících zdaňovacích obdobích, nebo že hrozí zvýšené nebezpečí, že by tak činila v budoucnu. Odkazuje-li se správce daně toliko na proběhlou daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013, pak žalobkyně upozornila, že tato daňová kontrola nezpochybnila správné zjištění a stanovení daně v návaznosti na neprůkaznost účetnictví či jiných předepsaných evidencí, neboť v rámci kontrolních zjištění správce daně konstatoval, že nebylo prokázáno, že ceny sjednané se spojenou osobou byly za stejných podmínek v místě a čase obvyklé, a že žalobkyně neprokázala, že poskytovala v roce 2013 spojené osobě skladovací služby ve skladu v K. H., dále že vyúčtované služby poskytla žalobkyně v tomto skladu a sleva byla poskytována z důvodů deklarovaných žalobkyní. Toto přitom dle žalobkyně nemá spojitost s vedením zvláštní evidence. Ve zprávě o daňové kontrole není uveden žádný konkrétní nesoulad mezi vystavenými fakturami za poskytnuté skladovací služby a skutečností, není tam sdělena ani žádná konkrétní pochybnost. Přitom ke každé faktuře byl na vyžádání podrobný rozpad skladovacích služeb vždy předložen. Na základě proběhlé daňové kontroly tedy správce daně nezjistil žádné skutečnosti, které by vedly k nutnosti uložení záznamní povinnosti. Správce daně nikde neuvedl žádné známky úmyslného krácení daně ani žádné konkrétní pochybnosti v tomto směru. Není jasné, k čemu má správce daně záznamní povinnost sloužit, jaký je její smysl a co mu přinese. Nadto na základě žalobkyní vedené evidence lze zjistit a stanovit daň, když správce daně sám přistoupil k vydání dodatečného platebního výměru v předmětné daňové kontrole. Žalobkyně nepřijímá platby v hotovosti, veškeré její příjmy tak prochází bankovními účty, ke kterým existují výpisy.
6. Z odůvodnění rozhodnutí dle žalobkyně není patrné, v čem je spatřována její odlišnost od ostatních daňových subjektů s obdobným předmětem podnikání, a to odlišnost v intenzitě vyžadující uložení předmětné záznamní povinnosti. Správce daně ani žalovaný se pak dostatečně nezabývali otázkou proporcionality stanovené záznamní povinnosti ve vztahu k žalobkyni v tom smyslu, že odvolací orgán přesvědčivě neodůvodnil, proč vedení zvláštních záznamů je konkrétně zrovna u žalobkyně nezbytné pro správné stanovení daňového základu a daně. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu musí být přípustným důvodem pro uložení záznamní povinnosti nějaká specifická vlastnost, která daňový subjekt vyděluje ze skupiny ostatních daňových subjektů s obdobnou činností a která vyžaduje, aby mu nad rámec evidenčního standardu byla uložena další, dodatečná

individuálně určená evidenční povinnost. Až v napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl toliko to, že ostatní obdobné subjekty takovou evidenci nejen že vedou, ale považují její vedení za nezbytné, neboť je pro každou logistickou společnost nezbytný fakt, že musí mít podrobné záznamy o veškerém pohybu skladovaného zboží v čase a místě. I dle vyjádření žalovaného se žalobkyně ničím od ostatních daňových subjektů neodlišuje.

7. Uložená záznamní povinnost nutí žalobkyni dle jejího tvrzení k opětovnému shromažďování a sepisování údajů, jež jsou správci daně dostupné z vystavených faktur a jejich příloh a případně také z evidencí vedených žalobkyní na základě obecně závazných právních předpisů, především zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále též „zákon o účetnictví“), a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Pokud pak žalovaný argumentuje, že žalobkyně údaje vyžadované správcem daně vede, pouze je nepředložila, žalobkyně namítala, že k takovému účelu neslouží institut záznamní povinnosti. Důvodem pro uložení povinnosti vést zvláštní záznamy dle § 97 odst. 2 daňového řádu není skutečnost, že nebyly správci daně předloženy nějaké údaje vedené daňovým subjektem. Nadto tvrzení správce daně je zavádějící, neboť se nejedná o jednoduchý export stávajících údajů či pouze o výstup ze systému. Dodržení povinnosti uložené záznamní povinností by pro žalobkyni znamenalo dodatečnou administrativní zátěž, jelikož se jedná o ruční zaznamenávání a dohledávání údajů a jejich zapisování ve struktuře a formátu požadovaném správcem daně. Zavedení nařízeného systému evidence v členění dle rozhodnutí správce daně představuje postup náročný časově i finančně.
8. Pokud požadované údaje jsou již nyní k dispozici, jak uvádí správce daně, pak jejich opětovné shromažďování a zaznamenávání ve struktuře a členění požadovaném správcem daně jen pro jeho zjednodušení a usnadnění práce je nepřiměřené a nezákonné, nadto s uloženou povinností aktualizovat zaznamenávané údaje do 24 hodin od každé jednotlivé změny. Pravým důvodem pro uložení záznamní povinnosti není potřeba vést zvláštní záznamy pro správné zjištění a stanovení daně, ale pouze vyhotovovat ucelenější přehled již evidovaných údajů pro potřeby snadnější práce pracovníků správce daně. Povinnost vést evidenci zásob (včetně umístění) má jejich vlastník; je v rozporu se zásadou hospodárnosti, přiměřenosti a součinnosti, aby správce daně po daňovém subjektu požadoval, aby vedl evidenci, kterou má ze zákona vést jiný. Kromě toho správce daně požaduje sledovat údaj o konečném zákazníkovi, což žalobkyně není schopna zjistit, aniž by jí to dobrovolně sdělil její zákazník (pokud to on sám ví). Pokud žalovaný uvádí, že se žalobkyně mylně domnívá, že správce daně požaduje ruční evidenci v Excelu, neboť tabulka ve formátu *.xls byla přílohou rozhodnutí správce daně pouze jako vzor členění požadovaných údajů, pak je toto tvrzení přímo v rozporu s rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti, kde správce daně uložil žalobkyni mimo jiné na vyžádání správce daně předložit výstup záznamní povinnosti v elektronické podobě ve formátu *.xlsx nebo *.csv.
9. Pro uložení záznamní povinnosti neexistoval zákonný cíl, který by byl tímto prostředkem dosažen, tj. že vedení zvláštních záznamů je potřebné pro správné stanovení daňového základu a daně. Je zřejmé, že není naplněna zákonná podmínka pro uložení záznamní povinnosti v rozsahu stanoveném správcem daně, když správce daně ukládá evidenci, která je již podle něho vedena a přesto dle správce daně na základě takto vedené evidence nelze správně zjistit a stanovit daň. S ohledem na rozporná vyjádření správce daně není zřejmé, zda je konkrétní ukládané opatření vůbec schopno dosáhnout zamýšleného cíle. Správce daně při úvaze o stanovení záznamní povinnosti postupoval v rozporu se základní zásadou

správy daní dle § 5 odst. 3 daňového řádu, tedy zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti. Žalobkyně závěrem navrhla zrušit napadené rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející rozhodnutí správce daně.

10. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že po žalobkyni požadoval evidenci o stavu a pohybu zboží přijatého ke skladování a podklady pro vydané faktury za poskytnuté služby, z nichž bude zřejmé, v jakém rozsahu a za jakou jednotkovou cenu byly jednotlivé kategorie logistických služeb uvedených na jednotlivých fakturách poskytnuty. Ucelená evidence množství přijatých, skladovaných a následně vyskladněných obalů však předložena nebyla. Správce daně požadoval ucelenou evidenci obalů, neboť právě počty skladovaných obalů mají vliv na cenu skladovací služby. Podle počtu naskladněných a vyskladněných obalů a počtu dnů jejich skladování mohl správce daně ověřit, že veškeré poplatky za skladování byly řádně vyúčtovány. Žalobkyně předala správci daně „rozpady“ jednotlivých faktur, tzn. výstupní údaje přijatého, skladovaného a vydaného materiálu a zboží v členění podle obalů vyúčtované jednotlivými fakturami. Ucelená evidence množství přijatých, skladovaných a následně vyskladněných obalů předložena nebyla. Správce daně měl na základě porovnání údajů uvedených v „rozpadech“ faktur a JSD – dokladů z celních řízení pochybnosti, zda veškeré poskytnuté skladovací služby byly řádně vyúčtovány, tedy zda je účetnictví žalobkyně úplné. Předložené „rozpady“ faktur vedly pouze k ověření správnosti údajů na jednotlivých fakturách, nikoli však k ověření vyúčtování veškerých skladovacích služeb. Z rozpadů faktur nebylo možno zjistit množství a druhy jednotlivých vyfakturovaných služeb, nebylo možno ověřit, zda byly vyfakturovány veškeré poplatky za všechny skladovací služby poskytnuté žalobkyní. V průběhu daňové kontroly nebyly jednoznačně zjištěny takové skutečnosti, které by neúplnost účetnictví žalobkyně prokazovaly, ačkoliv z řízení je zřejmé, že tyto pochybnosti existovaly, ale vzhledem k tomu, že zákon neukládá žalobkyni povinnost vést evidenci stavu a pohybu zboží přijatého ke skladování, byly možnosti správce daně, jak správnost účetnictví v oblasti vyúčtování veškerých skladovacích služeb ověřit, ztíženy. Proto byla žalobkyni uložena záznamní povinnost. Právě evidence skladovaných zásob pro jednotlivé odběratele dle jednotlivých typů obalů může prokázat úplnost vedeného účetnictví a skutečnost, že předmětem daně byly příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Správce daně předmětným rozhodnutím neuložil nic nového, co by žalobkyně sama nesledovala, ani překvapivého, ani nic, co by nesouviselo s poskytnutou službou, která se odráží ve výnosech. V případě žalobkyně nebyly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek; jelikož žalobkyně neměla povinnost vést evidenci zásob, neměl správce daně dostatečné informace a podklady, z nichž by bylo možno jednoznačně zjistit a případně prokázat, že nebylo o všech výnosech účtováno. Právě uloženou záznamní povinností lze však přehled o všech výnosech v souvislosti s poskytovanou službou formálně řádně zajistit.
11. Uložená záznamní povinnost dle žalovaného ob stojí i v testu proporcionality. Opatření je schopno dosáhnout zamýšleného cíle, neboť vedení evidencí uložených záznamní povinností má do budoucna potenciál jednoznačně prokázat účtování o všech skladovacích službách, tj. zdanění veškerých výnosů ve správné výši (kritérium vhodnosti). Správcem daně požadované evidence žalobkyně již vede (stejně jako obdobné daňové subjekty, které její vedení považují za nezbytné), tudíž je naplněno i kritérium potřeby a přiměřenosti v užším smyslu.

12. Žalobkyně ve své replice k vyjádření žalovaného upozornila, že správce daně jí byl schopen zjistit a stanovit daň i bez uložené záznamní povinnosti. Za důvod pro uložení záznamní povinnosti nelze považovat skutečnost, že správce daně není schopen unést své důkazní břemeno. Z obsahu správního spisu ani z vyjádření správce daně není patrné, že by se žalobkyně vyznačovala čímkoliv jiným ve srovnání s jinými daňovými subjekty. Důvodem pro uložení záznamní povinnosti není skutečnost, že v průběhu daňové kontroly nebyly správci daně předloženy nějaké údaje vedené daňovým subjektem. Ani hypotetický předpoklad, že daňový subjekt evidenci, kterou správce daně považuje za potřebnou, již sám vede dobrovolně, nemůže být důvodem uložení záznamní povinnosti. Pokud by zákonodárce chtěl, aby daňové subjekty vedly ještě podrobnější a průkaznější evidence, upravil by takovou povinnost zákonem. I vyjádření žalovaného, že toto opatření mělo přispět k ucelnějším a přehlednějším údajům o stavu cizího zboží a jeho osudu, dle žalobkyně dokládá, že pravým důvodem pro uložení záznamní povinnosti není potřeba vést zvláštní záznamy pro správné zjištění a stanovení daně, ale pouze vyhotovovat ucelnější přehled již evidovaných údajů pro potřeby snadnější práce pracovníků správce daně a navíc z důvodu snazšího unesení důkazního břemene, které nese správce daně. Povinnost vést evidenci zásob má vlastník zásob.
13. Žalovaný na výzvu soudu sdělil, že žalobkyně předložila správci daně vedenou evidenci, z níž lze požadované informace uložené v rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti zjistit. Z odpovědi též vyplývá, že se potvrdilo zjištění správce daně, že žalobkyně údaje o skladových zásobách, jež nepředložila správci daně v průběhu daňové kontroly, disponuje a vede je v systému, tedy vlastní vedení evidence uložené rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti není pro žalobkyni zátěží. Uložením záznamní povinnosti jí přibyla pouze povinnost tuto evidenci správci daně předložit a uchovávat v rozsahu stanoveném správcem daně pro potřeby zjištění a stanovení daně, a to po dobu lhůty pro stanovení daně.
14. Žalobkyně v dalším podání reagovala na sdělení správce daně ze dne 27. 8. 2020, v němž uvedl, že nemá připomínky ke struktuře, formě a podrobnosti údajů evidence skladovaných zásob, které mu byly jako příklad zaslány; dále správce daně uvedl, že v tuto chvíli nepožaduje zpřístupnit další údaje z evidence již žalobkyní vedené. Správce daně ve sdělení dále uvádí, že neeviduje údaje o tom, kolika jiným daňovým subjektům bylo v minulosti uloženo vést záznamní povinnost skladovaných zásob jiných subjektů, ani údaje o tom, jaké evidence jiných daňových subjektů o skladovaných zásobách jiných subjektů mu byly předloženy, zda byly předloženy ve vyhovující podobě a formě a v jakém softwaru byly vedeny. Tvzení uvedené žalovaným, že ostatní daňové subjekty samy dobrovolně vedou evidenci skladových zásob v požadovaném rozsahu a formě, je nepodložené a nepřezkoumatelné. V dalším podání pak žalobkyně zpochybňovala tvzení správce daně, že v evidenci předložené žalobkyní lze zjistit veškeré požadované informace, které byly uloženy rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti.
15. Žalovaný soudu sdělil, že v případě evidence skladovaných zásob zákazníka P. za měsíc 2020 žalobkyně beze zbytku splnila uloženou záznamní povinnost. Pokud jde o námitky žalobkyně týkající se konečného zákazníka, žalovaný uvedl, že již v rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti byl konečný zákazník specifikován jako ten, „pro koho bylo zboží vyskladněno“. Správce daně po žalobkyni nevyžaduje vyhotovování či přepracování již jednou evidovaných údajů. Po žalobkyni není vyžadováno, aby ručně přeo značila položky

tak, aby striktně formálně odpovídaly rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti, ale pouze, aby fakticky byla náplň těchto položek pro správce daně po předložení záznamní povinnosti přístupná. Žalobkyně poskytuje skladovací služby spočívající v naskladnění, skladování a vyskladnění zboží odběratelů skladovacích služeb. Cena těchto služeb se odvíjí od součtu poplatků za naskladnění (a vyskladnění), doby skladování a způsobu uskladnění (palety nebo krabice) skladovaného zboží. Služby žalobkyně poskytuje zejména spojeným osobám, přičemž u těchto transakcí je kladen zvýšený důraz na ověření rozsahu poskytnutých služeb, cen a podmínek, za nichž byly sjednány. Pohyb zboží v dispozici žalobkyně, a tedy rozsah jí poskytovaných služeb (a tedy správnost výnosů), nelze zjistit z jiných předložených evidencí. Správce daně tedy nepožadoval po žalobkyni předložení či vedení evidence zásob dle zákona o účetnictví (včetně např. konkrétního počtu výrobků a jejich ceny), ale „pouze“ údaje potřebné pro stanovení ceny za služby žalobkyní poskytované. Tyto informace správce daně považuje za nezbytné, neboť i v případě, že by měl k dispozici evidenci zásob vedenou jejich vlastníkem, takto vedená evidence sleduje jiný účel a byla by vedená v jiných měrných jednotkách, než od nichž se odvíjí stanovení ceny služby poskytované žalobkyní. Ze vzorku předloženého žalobkyní za květen 2020 od odběratele P. si lze udělat jasnou představu o rozsahu poskytnutých služeb, tedy je možné správnost výnosů fakturovaných tomuto odběrateli za daný měsíc ověřit. V dalším podání žalovaný obsáhle odůvodnil svůj závěr, že požadované informace byly v předložené záznamní povinnosti za květen 2020 co do obsahu obsaženy, i když nebyla přesně dodržena struktura informací, což však výrok rozhodnutí správce daně výslovně umožňoval. Účel záznamní povinnosti tak byl splněn.

16. Žalobkyně v dalším vyjádření uvedla, že je připravena obdobnou evidenci (podklady k fakturaci) jako za květen 2020 předložit správci daně v rámci daňového řízení (např. při daňové kontrole), a to i v případě, že nebude mít nařízeno povinné vedení evidence skladovaných zásob. Podle žalobkyně pak není přesné tvrzení, že ze zaslaných podkladů za květen 2020 lze zjistit veškeré požadované informace. Předložený příklad neobsahuje údaje počáteční stav, není vedena v požadovaném formátu, naskladňovány jsou palety a vyskladňovány kartóny, nelze tak přímo ověřit ani stavy (počty kusů) palet, ani stavy kartónů. Tato evidence neobsahuje ani předepsaný údaj o konečném zákazníkovi. Žalobkyně tuto informaci neeviduje a ani jí zpravidla není známa.
17. Soud 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 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 dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud o věci samé rozhodl po veřejném projednání věci.
18. 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. Podle odst. 3 ukládá správce daně záznamní povinnost podle odstavce 2 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 změnit nebo zrušit, 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. Podle odst. 4 si správce daně může ověřovat již v průběhu zdaňovacího období

řádné plnění záznamní povinnosti daňového subjektu, požadovat doklady, o nichž se vede průběžná evidence, a ukládat rozhodnutím povinnosti k odstranění závad. Proti tomuto rozhodnutí se lze odvolat do 15 dnů ode dne jeho doručení; včas podané odvolání má odkladný účinek. Podle odst. 5 záznamy, evidence a doklady, na které se vztahuje záznamní povinnost, je daňový subjekt povinen uchovávat až do uplynutí lhůty pro stanovení daně, k níž se vztahují.

19. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob 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.
20. Rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., které podléhá přezkoumání soudem [usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“; rozhodnutí správních soudů jsou dostupná z: <http://www.nssoud.cz>) ze dne 23. 8. 2011, č. j. 7 Afs 14/2010-91, publ. pod č. 2441/2011 Sb. NSS].
21. 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 České republiky). 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 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 14/2010-104).
22. Pro to, aby uložení záznamní povinnosti žalobkyni bylo způsobilé dosáhnout zákonem dovoleného cíle, musí v první řadě obstát v testu proporcionality (v širším smyslu), srov. rozsudky NSS ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 14/2010-104, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 8 Afs 6/2012-58.
23. Test proporcionality zahrnuje tři kritéria. Prvním z nich je posouzení způsobilosti naplnit sledovaný legitimní cíl (kritérium vhodnosti). Zjišťuje se, zda konkrétní opatření může dosáhnout zamýšleného cíle, kterým je ochrana jiného než omezeného základního práva nebo ochrana veřejného statku. Dalším kritériem je posouzení nezbytnosti. V jeho rámci se zkoumá, zda byl při výběru vhodných prostředků použit ten prostředek, který je k omezenému základnímu právu nejšetrnější. Jako poslední je třeba posoudit přiměřenost (v

užším smyslu), tj. zda újma na základním právu není nepřiměřená ve vazbě na sledovaný legitimní cíl. Opatření omezující základní lidská práva a svobody nesmějí svými negativními důsledky převyšovat pozitiva, která přináší kolidující zájem na přijetí těchto opatření (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 33/16; nálezy a usnesení Ústavního soudu jsou dostupné z: <http://nalus.usoud.cz>).

24. Legitimním cílem, pro který se záznamní povinnost ukládá, je potřeba správného zjištění a stanovení daně.
25. Žalovaný k tomuto kroku mimo jiné uvedl (viz bod 55 napadeného rozhodnutí), že cílem evidence je umožnit ověření vyúčtování všech poskytnutých služeb a ve správné výši, tj. ověření správnosti stanovené daně. K tomu krajský soud konstatuje, že v rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 správce daně prověřoval nastavení převodních cen a uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že ceny sjednané se spojenou osobou F. byly za stejných podmínek v místě a čase obvyklé, protože zvýšil základ daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů o částku 5 237 740,29 Kč. Dále žalobkyně neprokázala, že poskytovala v roce 2013 spojené osobě F. skladovací služby ve skladu v K. H., dále že vyúčtované skladovací služby byly poskytnuty žalobkyní ve skladu v K. H. a sleva byla poskytována z důvodů deklarovaných žalobkyní. Správce daně tedy došel k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost snížení svých výnosů fakturovaných spojené osobě v kontrolovaném zdaňovacím období roku 2013, a proto byl základ daně v kontrolovaném zdaňovacím období podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zvýšen o další částku 1 772 720,22 Kč. Žalobkyně tedy neunesla svoje důkazní břemeno, protože jí správce daně doměřil daň [jeho postup pak aproboval žalovaný (resp. v části týkající se penále dodatečný platební výměr daně změnil a ve zbytku výrok rozhodnutí správce daně nezměnil) a zdejší soud, srov. rozsudek ze dne 23. 1. 2020, č. j. 52 Af 34/2019-47].
26. Krajský soud uzavřel, že jestliže žalobkyně v rámci daňové kontroly neunesla důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení ve smyslu § 92 odst. 3 či odst. 4 daňového řádu, byla jí zcela v souladu se zákonem doměřena daň. Případné neunesení důkazního břemene žalobkyní tedy bylo možno řešit standardní cestou v rámci daňového řízení, protože nebylo třeba ukládat záznamní povinnost. Nadto důvody, pro které byla žalobkyní za zdaňovací období roku 2013 doměřena daň z příjmů právnických osob, se mívají s povahou uložené záznamní povinnosti.
27. Správce daně a žalovaný přistoupili k uložení záznamní povinnosti zejména proto, že z žalobkyní předložených dokumentů (zejména rozpadů faktur) nebylo možno zjistit množství a druhy jednotlivých vyfakturovaných služeb a nebylo možno ověřit, zda byly vyfakturovány veškeré poplatky za všechny skladovací služby, které byly žalobkyní poskytnuty (viz např. bod 44 napadeného rozhodnutí). Jelikož žalobkyně neměla povinnost vést evidenci zásob dle zákona o účetnictví a své interní evidence nepředložila, „neměl správce daně již jak prokázat, že nebylo o všech výnosech účtováno, ačkoliv o této skutečnosti pochybnosti nadále přetrvávaly, důkazní břemeno ohledně zaúčtování správné výše výnosů, resp. v částce vyšší je nebo by tak bylo vzhledem k chybějící evidenci pro správce daně v této souvislosti ztíženo“ (bod 57 napadeného rozhodnutí).
28. Pouhé neunesení důkazního břemene správcem daně dle závěru krajského soudu nemůže být důvodem uložení záznamní povinnosti – tento institut, jenž správci daně dává

pravomoc uložit konkrétnímu daňovému subjektu další evidenční povinnost nad rámec povinností, které mají všechny daňové subjekty (srov. bod 30 rozsudku NSS ze dne 8. 8. 2012, č. j. 8 Afs 6/2012-58), neslouží pro usnadnění činnosti správce daně.

29. Žalovaný pak nevymezil, proč a zda vůbec u žalobkyně vzniklo podezření, že neodvádí daň v plné výši, a to s ohledem na její konkrétní chování ve stávajícím nebo předcházejících zdaňovacích obdobích (srov. podobně bod 35 rozsudku NSS č. j. 8 Afs 6/2012-58). Takové případné podezření nemůže být opřeno toliko o skutečnost, že žalobkyně nevede (popř. nepředkládá) evidenci zásob – ostatně žalovaný sám připouští, že takovou povinnost žalobkyni zákon neukládá. Stejně tak důvodem pro uložení záznamní povinnosti nemůže být ani okolnost, že žalobkyně si vede vnitřní evidenci, kterou správci daně nepředkládá (s výjimkou „zkušebního předložení“ evidence pro zákazníka P. za období měsíce května 2020, k němuž došlo na základě napadeného rozhodnutí až v průběhu řízení před soudem). Jestliže žalobkyně nepředkládá veškeré dostupné dokumenty správci daně, pochopitelně tím riskuje případné neunesení důkazního břemene k prokázání svých tvrzení. To však samo o sobě nepostačuje k závěru, že u ní je dáno podezření z toho, že neodvádí daň v plné výši, nadto když zákon jí předložení jí vedené evidence neukládá.
30. Na tomto místě je třeba podotknout, že žalovaný opakovaně konstatoval, že v průběhu daňové kontroly nebyly jednoznačně zjištěny takové skutečnosti, které by neúplnost účetnictví žalobkyně prokazovaly (viz např. bod 46 rozhodnutí žalovaného). V bodě 49 napadeného rozhodnutí pak žalovaný výslovně připustil, že *„i za situace, že by bylo prokázáno, že nebylo účtováno o všech výnosech, není vyloučeno, že případný chybný výsledný stav by bylo možné narovnat dokazováním“*. Takový závěr krajský soud považuje za spekulativní a nepodávají se z něj důvody pro uložení záznamní povinnosti. Žalovaný neprokázal svoje podezření, že by žalobkyně neodváděla daň v plné výši – i kdyby se však takové podezření prokázalo, není zřejmé, že by uložená záznamní povinnost vedla ke správnému zjištění a stanovení daně (dle hodnocení žalovaného toliko *„není vyloučeno, že případný chybný výsledný stav by bylo možné narovnat dokazováním“*).
31. Žalovaný pak nevymezil žádné konkrétní relevantní skutkové okolnosti, které žalobkyni vydělují ze skupiny všech ostatních daňových subjektů s obdobnou činností (viz bod 31 rozsudku NSS č. j. 8 Afs 6/2012-58). Tvrzení žalovaného, že *„[o]statní obdobné subjekty takovou evidenci nejen že vedou, ale považují její vedení za nezbytné“* (bod 66 napadeného rozhodnutí), krajský soud považuje za nepřezkoumatelné a nemající oporu ve správním spise. Žalovaný k tomu uvedl, že *„[n]utnost využívat komplexní skladovací systémy logistickými společnostmi je obecná známá skutečnost, kterou na svých webových stránkách uvádí každá společnost zabývající se skladovacími službami obdobného charakteru“*. K tomu krajský soud podotýká, že nepochybně není obecně známou skutečností, že by ostatní daňové subjekty vedly a předkládaly správcům daně evidenci v rozsahu požadovaném po žalobkyni – o pravdivosti tohoto tvrzení nesvědčí ani žádný podklad obsažený ve správním spise (obsah žádných webových stránek jiných daňových subjektů, o nichž se žalovaný zmiňuje, ve správním spise rovněž není zachycen). Že toto tvrzení odpovídá skutečnosti, neplyne ani z vyjádření správce daně ze dne 27. 8. 2020 předloženého v průběhu řízení před soudem (správce daně na dotazy žalobkyně uvedl, že sice shromažďuje a zpracovává informace o daňových subjektech, ale v žádném případě si nevede ani není povinen vést seznam, ze kterého by vyplývalo, kolik evidencí skladových

zásob různých daňových subjektů bylo v minulosti v daňových řízeních předkládáno; rovněž si správce daně nevede údaje o tom, jak byly jednotlivé evidence skladových zásob v jednotlivých daňových řízeních hodnoceny ve smyslu toho, zda postačovalo dobrovolné předložení vlastní evidence); správce daně ani nemá přístup k údajům, v jakém softwaru a v jaké struktuře byly výstupy v minulosti předkládány).

32. Z výše uvedených důvodů krajský soud uzavřel, že uložená záznamní povinnost neobstála již v prvním kroku testu proporcionality. Nebylo totiž postaveno najisto, že toto opatření je způsobilé naplnit sledovaný cíl, tj. není zřejmé, že stanovená povinnost skutečně povede ke správnému zjištění a stanovení daně. S odkazem na shora odkazovanou judikaturu je třeba podotknout, že možnost správce daně přistoupit k uložení záznamní povinnosti je třeba vykládat restriktivně a v případě pochybností záznamní povinnost neuložit.
33. Již tyto důvody vedou k závěru o nutnosti zrušit žalobou napadené rozhodnutí. Přesto soud nad rámec shora uvedeného (*obiter dictum*) doplňuje, že uložená záznamní povinnost by neobstála ani nejpozději ve třetím kroku testu proporcionality. Žalobkyni byla uložena záznamní povinnost formou zvláštní evidence veškerého zboží a materiálu přijatého zadavateli skladovacích služeb ke skladování dle druhů obalů (palety a krabice) za všechny vlastní či pronajaté skladovací prostory, a to podle nezanedbatelného množství kritérií (jejich výčet viz v bodě 3 tohoto rozsudku). Žalobkyni byla uložena povinnost aktualizovat uvedené zaznamenávané údaje do 24 hodin od každé jednotlivé změny – tuto lhůtu krajský soud považuje za nepřiměřeně krátkou. Na tom nic nemění ani to, že žalobkyně (dle tvrzení správce daně a žalovaného) disponuje údaji podle všech kritérií stanovených správcem daně v on-line systému. Přesto soud považuje uvedenou 24hodinovou lhůtu za nepřiměřeně (a neodůvodněně) krátkou a neodůvodněnou – není zřejmé, proč žalobkyně musí aktualizovat zaznamenávané údaje v tak krátké lhůtě a proč by nepostačovala lhůta delší.
34. Rozsah údajů, na něž se vztahuje uložená záznamní povinnost, ve spojení s velmi krátkou lhůtou, v níž je žalobkyně povinna aktualizovat zaznamenávané údaje, krajský soud považuje za velmi striktní povinnosti, jež jsou ve vztahu k právům žalobkyně nepřiměřené.
35. Na shora vyslovených závěrech nic nemění ani tvrzení žalovaného, že žalobkyně všemi potřebnými údaji již disponuje. Uložená záznamní povinnost dle závěru krajského soudu musí být vždy v souladu s principem proporcionality nejen proto, že daňový subjekt je nucen činit něco (zde zpracovávat o sobě údaje a předávat je správci daně) nad rámec běžných povinností, což pro něj představuje administrativní zátěž (srov. shora odkazovaný rozsudek NSS č. j. 7 Afs 14/2010-104), nýbrž i proto, že záznamní povinnost výrazně zasahuje do práva daňového subjektu na informační sebeurčení vyplývajícího z čl. 10 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, podle něhož každý má právo na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o své osobě (jedná se o svobodu informačního určení, tedy svobodu rozhodovat o tom, jaké informace o sobě daňový subjekt sdělí – srov. nálezný Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, bod 15). Právo na informační sebeurčení je přitom zaručeno i právníkům osobám jako daňovým subjektům (to plyne kupříkladu z rozsudku NSS ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, bodu 37).

36. Za irelevantní proto krajský soud považuje argumentaci žalovaného, že žalobkyně údajně, pro něž byla stanovena záznamní povinnost, již disponuje. Z těchto důvodů jsou bezpředmětné námitky žalobkyně, že tyto závěry žalovaného zpochybňují. Jde totiž primárně o to, že i když žalobkyně požadovanými údaji (jež ze zákona nemá povinnost shromažďovat a poskytovat) disponuje, musí být šetřeno její právo rozhodovat o tom, jaké informace o sobě sdělí (zde orgánům veřejné moci).
37. Pro úplnost soud dodává, že nemůže přisvědčit námitce žalobkyně o tom, že jí byla uložena povinnost předložit výstupy správci daně pouze ve formátu Excel. Ve výroku rozhodnutí správce daně je totiž žalobkyni uložena povinnost „na vyžádání správce daně předložit výstup záznamní povinnosti v elektronické podobě ve formátu „.xlsx nebo *.csv“, není tedy nezbytné použít pouze Excel (není však zřejmé, proč jsou ve výroku rozhodnutí správce daně, který je pro žalobkyni závazný, po ní vyžadovány pouze tyto formáty, a není umožněno plnění stanovené povinnosti i v jiných formátech, případně proč není možné předkládání požadovaných údajů kupříkladu v listinné podobě). Pokud pak žalobkyně namítala, že je jí uložena povinnost sledovat údaj o konečném zákazníkovi, což není schopna zajistit, aniž by jí to dobrovolně sdělil její zákazník a jde o něco v rámci obchodních vztahů naprosto neobvyklého, krajský soud podotýká, že konečným zákazníkem se nemyslí ten, „kdo skladované cigarety nakonec vykouří“ (jak namítala žalobkyně na str. 3 – 4 svého podání ze dne 14. 8. 2020), nýbrž ten, „pro koho bylo zboží vyskladněno“ (viz výrok rozhodnutí správce daně ze dne 11. 10. 2018). Konečným zákazníkem tedy soud v daném případě rozumí osobu, které bylo zboží vyskladněno (u žalobkyni předložené evidence za měsíc květen 2020 se jedná o zákazníka P.).
38. Krajský soud z vyložených důvodů uzavřel, že v daném případě pro uložení záznamní povinnosti ve stanoveném rozsahu nebyly naplněny veškeré zákonem stanovené podmínky (§ 97 odst. 2, § 5 odst. 3 daňového řádu). Stejně tak správcem daně a žalovaným nastavený rozsah záznamní povinnosti neobstojí z důvodu nepřiměřenosti.
39. Krajský soud ze všech uvedených důvodů dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného učiněné na základě zjištěného skutkového stavu věci je nezákonné (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), proto žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je právním názorem vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku vázán (§ 78 odst. 4 a 5 s. ř. s.).
40. O nákladech řízení rozhodl krajský soud podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s. ř. s., když úspěšné žalobkyni přiznal proti žalovanému náhradu nákladů řízení spočívajících v zaplaceném soudním poplatku z žaloby ve výši 3 000 Kč dle položky 18 bodu 2. písm. a) Sazebníku poplatků jako přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích. Náhradu dalších nákladů řízení (náklady právního zastoupení) soud žalobkyni proti žalovanému nepřiznal, neboť žalobkyně se tohoto práva vzdala.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Pardubice 26. května 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu