



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

ESTRAGON a.s., IČ: 27074871,
Na Sychrově 975/8, Praha 10, Michle,
zastoupený advokátem JUDr. Pavlem Kačírkem,
se sídlem Zenklova 230/66, Praha 8 – Kobylisy,

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2016, č. j. 12406/16/5100-41451-711055,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Specializovaný Finanční úřad, Územní pracoviště v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) vydal dne 31. 8. 2015 rozhodnutí č. j. 186221/15/4217-21794-60427, kterým podle § 247 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) uložil žalobci pořádkovou pokutu za závažné maření správy daní spočívající v tom, že žalobce bez dostatečné omluvy nevyhověl výzvě č. j. 110912/15/4227-21794-608641, ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, která mu byla stanovena podle § 57 odst. 1 a § 93 odst. 4 daňového řádu, k poskytnutí údajů a vydání nebo zapůjčení listin, které správce daně pokládal za nezbytné pro správu daní daňového subjektu ČKD Praha DIZ, a.s. (dále jen „ČKD Praha“).
2. Žalobce podal proti rozhodnutí správce daně odvolání, o němž rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým rozhodnutí správce dráhy změnil tak, že žalobci snížil uloženou pokutu z částky 20 000 Kč na částku 5 000 Kč.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. Žalobce předně trval na tom, že pokutou podle § 247 odst. 2 daňového řádu lze postihnout pouze a výlučně porušení práv a povinností stanovených daňovým řádem, zvláštním daňovým zákonem nebo uložené rozhodnutím správce daně podle daňového řádu, k zajištění průběhu a účelu řízení, kdy účelem je postihnout porušené nebo prosadit nesplněné procesněprávní povinnosti nepeněžitě povahy. Žalobce trvá na tom, že se žádného protiprávního jednání postižitelného způsobem vymezeným prvoinstančním rozhodnutím odůvodnitelným ustanovením § 247 odst. 2 nedopustil a pokud došlo k jakýmkoliv průtahům v daňovém řízení, které bylo vedeno vůči společnosti ČKD Praha, stalo se tak výlučně nekompetentním a nezákonným postupem správce daně.
4. Žalobce uvedl, že prvoinstanční správce daně nebyl oprávněn vyžadovat informace po žalobci, který byl osloven v režimu ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu. Jak uvedl, správce daně vyžadoval předložení dokladů vztahujících se výlučně k žalobci, ačkoliv vůči žalobci nebylo žádné daňové řízení zahájeno a obdobné požadavky vůči žalobci nebyly vzneseny ani v režimu dalších postupů správce daně. Žalobce má za to, že správcem daně citovaná ustanovení daňového řádu - § 93 odst. 4 a § 57 odst. 1 tohoto zákona je třeba vykládat tak, že předmětná informační povinnost dopadá výlučně na subjekty, které poskytují plnění, které je předmětem daně. Cestou legitimně vyžadovaného plnění této informační povinnosti mohou být ověřovány pouze skutečnosti tvrzené šetřeným daňovým subjektem, v projednávané věci tedy skutečnosti tvrzené společností ČKD Praha, vztahující se k jejím daňovým povinnostem. Správce daně nebyl oprávněn touto cestou vyžadovat informace, které souvisí výlučně s daňovými povinnostmi žalobce jako třetí osoby.

5. V další žalobní námitce žalobce namítl zmatečnost prvoinstančního rozhodnutí s tím, že tato námitka byla vznesena již v podaném odvolání a žalovaný se s ní řádně nevypořádal.
6. Žalobce s odkazem na text písemných vyhotovení protokolu o místním šetření předně konstatoval, že zodpověděl všechny dotazy správce daně, který vedl místní šetření. Správci daně předal veškeré relevantní doklady souvisící s předmětem místního šetření, včetně dokladů požadovaných výzvou ze dne 12. 5. 2015.
7. Jak dále namítl, z relace výroku rozhodnutí o uložení pokuty a odůvodnění tohoto rozhodnutí nelze, spolehlivě dovodit, zda důvodem uložení pokuty je správcem daně tvrzené pochybení žalobce ve vztahu k výzvě správce daně ze dne 12. 5. 2015, či údajné pochybení žalobce ve vztahu k místním šetřením uskutečněným ve dnech 28. 7. 2015 a 4. 8. 2015.
8. Za nesprávné žalobce pokládá rovněž to (třetí žalobní námitka), že správce daně inicioval odlišný procesní úkon, místní šetření, než byl úkon původní, tedy plnění informační povinnosti třetí osoby, které navíc svěřil do kompetence jiného správce daně.
9. Zároveň vytkl správci daně nesprávnou interpretaci zásad daňového řízení s tím, že prvoinstanční správce daně své postupy vůči žalobci odůvodnil odkazem na § 5 odst. 3 a § 7 odst. 2 daňového řádu, podle kterých při správě daní je správce daně povinen používat prostředky, které osoby zúčastněné na správě daní nejméně zatěžují a postupovat hospodárně. Správce daně těmito zásadami odůvodnil svůj postup, kdy pro zajištění listin zvolil v první fázi výzvu podle § 57 odst. 1 a § 93 odst. 4 daňového řádu a nikoliv dožádání podle § 17 daňového řádu, neboť očekával, že žalobce bude spolupracovat, jak mu § 6 odst. 2 daňového řádu ukládá, protože se tak nestalo, bylo za účelem zajištění požadovaných listin provést místní šetření prostřednictvím dožádaného správce daně.
10. Žalobce má za to, že zásada hospodárnosti podle § 7 odst. 2 daňového řádu a zásada přiměřenosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu představují zásady daňového řízení, které výslovně zavazují pouze správce daně a je vyloučeno, aby tyto zásady porušil žalobce Z postupu správce daně vyplývá, že se, v institutech daňového řádu, pokud jde o výzvu podle § 57 odst. 1 a dožádání podle § 17 daňového řádu neorientuje, volí mezi nimi nahodile a současně není schopen správně identifikovat právní postavení osob zúčastněných na správě daní a správně uvážit o právech a povinnostech těchto osob v daňovém procesu. Nehospodárnost řízení a průtahy v něm způsobil správce daně svou nekompetentností.
11. V rámci následující žalobní námitky žalobce uvedl, že za vadu rozhodnutí o uložení pokuty (jak namítal rovněž již v podaném odvolání) pokládá i to, že správce daně uložení pokuty žalobci koncipoval jako sankční opatření a zcela opominul ustálené závěry platné judikatury, ze kterých vyplývá, že pokutu podle § 247 odst. 2 daňového řádu lze uložit výlučně jako prostředek k získání (vynucení) součinnosti osloveného subjektu.
12. Další žalobní námitkou žalobce označil napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Jak uvedl, odvolací námitky, které žalobce formuloval obdobně jako námitky dosud uváděné v žalobě, žalovaný rozčlenila do čtyř okruhů, se kterými se však řádně nevypořádal. Žalobce má za to, že odvolacími námitkami se žalovaný nezabýval dostatečně důsledně, některými se zabýval povrchně až ryze formálně a některými se nezabýval vůbec.
13. V rámci této žalobní námitky žalobce konkrétně uvedl:
 - žalovaný se dostatečně nevypořádal se žalobcovou námitkou, ohledně obsahu výzvy ze dne 12. 5. 2015 ve smyslu zjevné nepřiměřenosti a nezákonnosti rozsahu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

vyžadovaných dokladů a informací, která je klíčová pro vymezení procesního postavení žalobce a vymezení povinností nepeněžité povahy, jejíž porušení bylo důvodem pro uložení pokuty,

- žalovaný nevyřešil námitku žalobce vznesenou ohledně neurčitosti vymezení důvodu uložené pokuty v tom smyslu, zda tím důvodem byla reakce žalobce na výzvu ze dne 12. 5. 2015 či závěry protokolu o místním šetření. Závěry formulované žalovaným žalobce pokládá za nesrozumitelné, neboť nedávají jednoznačnou odpověď, které jeho konání mělo být důvodem udělení pokuty. Pokud žalovaný vyčíslil jakýsi podíl, ve kterém měly být požadavky správce daně uspokojeny, pak žalobce namítl zásadní rozpor se skutkovým stavem zejména obsahem protokolů o místním šetření,
- pokud jde o námitku žalobce vztahující se k odlišnému procesnímu postavení žalobce, a to nejprve v pozici třetí osoby oslovené k plnění informační povinnosti a následně osoby předvolané k aktivní účasti na místním šetření, žalovaný jí neřešil a vypořádal se s ní konstatováním, že pokuta byla uložena za nevyhovění požadavkům výzvy ze dne 12. 5. 2015; žalobce trvá na tom, že závěr napadeného rozhodnutí je v rozporu s celkovým kontextem, ze kterého vyplývá vzájemná provázanost procesních postupů správce daně,
- formálně se žalovaný nevypořádal i s odvolací námitkou spočívající v tom, že správce daně koncipoval nesprávně uloženou pokutu jako sankční opatření,
- tím, že žalovaným potvrdil vadnou aplikaci § 247 odst. 2 daňového řádu ze strany správce daně, aniž by tento záměr ve svých rozhodovacích procesech kvalifikovaně zhodnotil a odůvodnil, způsobil v tomto rozsahu nepřezkoumatelnost napadené rozhodnutí,
- za nesrozumitelnou žalobce označil i tu část napadeného rozhodnutí, v níž se žalovaný vypořádal s argumentací žalobce týkající se zásad daňového procesu a porušení principu „in dubio pro liberate“.

14. Žalobce trval na tom, že se nedopustil protiprávního jednání postižitelné způsobem vymezeným v prvoinstančním rozhodnutí; má za to, že žalovaný zcela vadně posoudil možnost uložení pokuty v konkrétním případě, a to s ohledem na to, že § 247 odst. 2 daňového řádu závažné maření správy daní váže na podmínku, že se tak stane bez *dostatečné omluvy osloveného*. Žalobce konstatoval, že, poté co mu byla doručena výzva správce daně, upozornil správce daně na vady jeho postupu, což měl správce daně vyhodnotit jako dostatečnou omluvu, případně kvalifikované odůvodnění postupu žalovaného. Skutečnost, že tak neučinil, zatížila napadené rozhodnutí vadou nezákonnosti.
15. V poslední žalobní námitce žalobce namítl nepřezkoumatelnost výše uložené pokuty, a to jak ve vztahu k pokutě uložené správcem daně tak výsledné pokutě, jak byla vyměřena žalovaným. Poukázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu s tím, že správní orgány při rozhodování o výši pokuty musí zohlednit všechna předepsaná kritéria a další skutečnosti, které mohou v konkrétním případě výši pokuty ovlivnit, jsou povinny řádně se s nimi v odůvodnění rozhodnutí vypořádat, vysvětlit ke které konkrétní skutečnosti přihlédly a jakým způsobem měla na konečnou výši pokuty vliv.
16. Výše uložené pokuty musí být v každém rozhodnutí odůvodněna individuálními okolnostmi v projednávané věci. V napadeném rozhodnutí je vymezena míra uspokojení správce daně, což posloužilo jako jediné kritérium, které by vysvětlovalo, proč byla pokuta uložena právě v konečné výši.

17. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil. V prvé řadě konstatoval, že žalobní námitky jsou v obdobném znění a smyslu, jako vznesené námitky odvolací a proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
18. Žalovaný trval na tom, že vyžádání předmětných skutečností představovalo legální realizaci výkonu správy daní vedenou u společností ČKD Praha. Pořádková pokuta byla žalobci uložena za závažné maření správy daní spočívající v tom, že bez dostatečné omluvy nevyhověl výzvě ze dne 12. 5. 2015 ke splnění procesních povinností nepeněžité povahy, tento závěr vyplývá i z kontextu odůvodnění dotčených rozhodnutí. Z rozhodnutí správce daně i napadeného rozhodnutí srozumitelně vyplývá, z jakého zákonného důvodu byla žalobci pořádková pokuta uložena.
19. Pokud jde o vadnou interpretaci zásady daňového procesu, namítl žalovaný, že žalobce nevyložil, jak přesně se měla promítnout jejich aplikace do provedeného řízení; žalovaný zásadu hospodárnosti a přiměřenosti posuzoval právě v kontextu s okolnostmi daného případu. Sdělení žalobce, že výzvu ze dne 12. 5. 2015 považuje za hrubé vybočení ze zásady zákonnosti a legální licence a rovněž zdrženlivosti a přiměřenosti vyplývají z daňového řádu, nelze vyhodnotit jako dostatečnou omluvu.
20. Pokud jde o výši uložené pokuty, žalovaný v rámci odvolacího řízení zjistil, že určité požadované dokumenty žalobce v rámci místního šetření předložil, z důvodu donucovací povahy pořádkové pokuty je třeba vzít toto v potaz a pořádkovou pokutu z tohoto důvodu snížil.

III.

Posouzení žaloby

21. Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud 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 není důvodná.
22. Z obsahu připojeného správního spisu se podává, že Specializovaný Finanční úřad, Územní pracoviště v Hradci Králové vyzval výzvou ze dne 12. 5. 2015, č. j. 110912/15/4227-21794-608641, žalobce jako třetí osobu zúčastněnou na správě daní podle § 57 odst. 1 a § 93 odst. 4 daňového řádu o poskytnutí údajů a vydání nebo zapůjčení listin, jež jsou nezbytné pro správu daní u daňového subjektu ČKD Praha. Konkrétně byly vyžadovány: evidence pro účely daně z přidané hodnoty za konkrétní zde uvedená období, daňové doklady, kterými žalobce deklaroval přijatá zdanitelná plnění, daňové doklady, na základě kterých žalobce deklaroval uskutečněná zdanitelná plnění, k předmětným daňovým dokladům bylo žalobci uloženo předložit listiny, z nichž bude patrné, kým konkrétně a jak byla poskytnuta plnění v předmětných zdaňovacích obdobích podle smlouvy o obchodní spolupráci uzavřené mezi žalobcem a ČKD Praha, včetně případných dodatků této smlouvy. Výzva byla žalobci doručena 13. 5. 2015.
23. Žalovaný zaslal správci daně reakci na doručenou výzvu ze dne 25. května 2015, v níž uvedl, že pokud byl oslovený jako třetí osoba, potom zjevně v daňové věci jiného daňového subjektu. Za této situace nelze legitimně požadovat doklady na informace vztahující se výlučně k daňovým záležitostem žalobce, ohledně kterých navíc doposud žádné daňové řízení nebylo zahájeno a obdobné požadavky vůči žalobci nebyly vzneseny

ani v režimu dalších postupů správce daně vyplývající z ustanovení daňového řádu, které by bylo možno považovat za zákonné, například cestou vyhledávací činnosti.

24. Požadavek správce daně žalobce označil za nedůvodný a nelegitimní s tím, že ani hrozba sankcí nemůže mít zákonnou oporu. Ve výzvě citovaný § 93 odst. 4 a § 57 odst. 1 dopadá výlučně na subjekty, které poskytují plnění, které je předmětem daně. Cestou legitimně vyžádaného plnění informační povinnosti mohou být ověřovány pouze skutečnosti tvrzené šetřeným daňovým subjektem tj. skutečnosti tvrzené společností ČKD Praha, ale nemohou být vyžadovány informace, které spadají do výlučné informační autonomie subjektu osloveného v pozici třetí osoby.
25. Žalobce odkázal na § 58 odst. 3 daňového řádu a komentář k němu a konstatoval, že požadavek na poskytnutí vyžádaných informací a předložení dokladů a písemností nelze z hlediska zákonných limitů považovat za legitimní.
26. Správce daně následně dne 9. 6. 2015 dožádal Finanční úřad pro hlavní město Praha, Územní pracoviště pro Prahu 10, podle § 17 odst. 1 a § 52 odst. 5 daňového řádu, o provedení místního šetření za účelem obstarání důkazů, které budou využity při daňové kontrole daňového subjektu ČKD Praha; jednalo se o listiny, které byly vyžádány od žalobce výzvou ze dne 12. 5. 2015.
27. Podle protokolu o místním šetření ze dne 29. 7. 2015, č. j. 5236185/15/ 2010-62563-109101, a ze dne 4. 8. 2015, č. j. 5483894/15/2010-62563-10910, dožádaný Finanční úřad pro hlavní město Prahu u žalobce realizoval ústní jednání ve věci prověření obchodní spolupráci žalobce s daňovým subjektem ČKD Praha, v rámci kterého žalobce předložil listiny týkající se obchodní spolupráce s tímto daňovým subjektem.
28. Rozhodnutím ze dne 31. 8. 2015, č. j. 186221/15/4227-21794-604272, byla žalobci uložena podle § 247 odst. 2 daňového zákona pořádková pokuta ve výši 20 000 Kč za závažné maření správy daní spočívající v tom, že bez dostatečné omluvy nevyhověl výzvě č. j. 110912/15/4-21794-608641, ze dne 12. 5. 2015, ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, která mu byla stanovena podle § 58 odst. 1 a § 93 odst. 4 daňového řádu správcem daně k poskytnutí údajů a vydání nebo zapůjčení listin, jež jsou nezbytné pro správu daní daňového subjektu ČKD Praha. Jak se podává z odůvodnění rozhodnutí, správce daně ve skutečnosti, že žalobce nepředložil požadované listiny, spatřoval porušení procesních povinností nepeněžitě povahy, což vedlo k tomu, že se správce daně musel požadované listiny zajistit jiným způsobem, a to dožádáním správcem daně žalobce.
29. Správce daně s odkazem na § 5 odst. 3 a § 7 odst. 2 daňového řádu konstatoval, že při správě daní je povinen používat takové prostředky, které osoby zúčastněné na správě daní nejméně zatěžují; proto pro zajištění listin zvolil výzvu podle § 57 odst. 1 a § 93 odst. 4 daňového řádu a nikoliv dožádání podle § 17 daňového řádu, neboť očekával, že žalobce bude spolupracovat, jak mu ukládá § 6 odst. 2 daňového řádu. Svým postupem žalobce porušil zásadu hospodárnosti řízení a přiměřenosti.
30. Při stanovení výše pokuty správce daně vzal v úvahu důsledky, které z jednání žalobce vyplynuly. Vyšel z majetkových a ekonomických poměrů žalobce, přičemž konstatoval, že dochází k růstu jeho ekonomické činnosti. K výši uložené pokuty správce daně uvedl, že pokuta má mít výchovný, preventivní charakter a měla by žalobce odradit od dalšího porušování zákona.
31. Žalobce v podaném odvolání vznesl tyto odvolací námitky:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

- po žalobci jako třetí osobě nebylo možno legitimně požadovat doložení důkazů vztahující se k jeho vnitřním záležitostem,
- cestou legitimně vyžadovaného plnění informační povinnosti mohou být ověřovány pouze skutečnosti tvrzené šetřeným daňovým subjektem,
- správce daně může vyžadovat pouze informace nezbytné pro správu daní, nelze-li je získat z vlastní úřední evidence, správce daně nebyl oprávněn vyžadovat po žalobci informace,
- uložená pokuta nemá věcnou ani zákonnou oporu,
- zmatený postup správce daně, který porušení povinností žalobce vztáhl k výzvě ze dne 12. 5. 2015, ačkoli v rámci provedeného místního šetření žalobce předložil správci daně všechny požadované listiny,
- průběh obou místních šetření vylučuje pochybení žalobce, jednání žalobce nemůže být kvalifikováno jako „závažné maření správy daní“,
- tím, že správce daně dožádal provedení místního šetření, inicioval odlišný úkon, než byla původní písemná výzva a tím vymezil žalobci odlišnou povinnost nepeněžitě povahy, spočívající v aktivní účasti žalobce na místním šetření oproti původnímu prostému předložení vyžádaných dokladů. Tuto novou povinnost již žalobce neměl vůči správci daně, který jej pokutoval, ale vůči finančnímu úřadu, který místní šetření realizoval, správce daně tak ztratil právo žalobce sankčně postihnout za nesplnění původní výzvy,
- pochybení správce daně spočívá v tom, že uložení pokuty koncipoval jako sankční opatření, ačkoli pokutu podle § 247 odst. 2 daňového řádu lze uložit pouze k vynucení součinnosti osloveného subjektu,
- správce daně uložil žalobci pokutu bez obhajitelného důvodu, neboť požadavek správce daně byl učiněn výzvou ze dne 12. 5. 2015, na níž žalobce reagoval a od této doby správce daně vůči žalobci nevyvíjel žádnou aktivitu,
- zásady hospodárnosti a přiměřenosti zavazují správce daně a je vyloučeno, aby je porušil žalobce,
- vyžadované dokumenty se vztahovaly k obchodním aktivitám žalobce nesouvisejícím se šetřeným daňovým subjektem,
- průtahy v řízení způsobil správce daně svou nekompetentností, žalobce nevybočil ze zásady spolupráce vymezené § 6 odst. 2 daňového řádu, povinnosti, které jako třetí osoba v daňovém řízení nese, v průběhu místních šetření bezezbytku naplnil,
- pokutou podle § 247 odst. 2 daňového řádu lze postihnout pouze porušení právní povinnosti stanovené daňovým řádem, zvláštním daňovým zákonem, nebo uložené rozhodnutím správce daně podle daňového řádu k zajištění průběhu a účelu řízení, kdy účelem postihu je prosadit porušené nebo nesplněné procesněprávní povinnosti nepeněžitě povahy, žalobce se nedopustil žádného protiprávního jednání postižitelného způsobem vymezeným v rozhodnutí správce daně, průtahy v řízení byly způsobeny vlivem nekompetentních a nezákonných postupů správce daně.

32. Městský soud v Praze (dále též jen „městský soud“) předně odkazuje na ustálenou soudní praxi týkající se nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí. Rozhodnutí správního orgánu je nepřezkoumatelné, pokud z něj soud nemůže zjistit, o čem bylo rozhodnuto, jak bylo rozhodnuto, nebo proč tak bylo rozhodnuto. Z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002 - 24 a ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006 - 63, publ. pod č. 1112/2007 Sb. NSS). Zároveň judikatura dovodila, že nedostatečné odůvodnění správního rozhodnutí není důvodem pro zrušení tohoto rozhodnutí, pokud jsou skutkové údaje, z nichž správní orgán vycházel, obsahem správního spisu, a skutkové a právní úvahy správního orgánu, které vedly k vydání rozhodnutí, jsou ze spisu alespoň v základních rysech bez pochyb rekonstruovatelné. Účelem soudního přezkumu správních rozhodnutí totiž není lpění na formální dokonalosti správních rozhodnutí, ale účinná ochrana veřejných subjektivních práv adresátů veřejné správy. Klíčové tedy je, že soud může učinit úvahu o tom, zda je rozhodnutí správního orgánu po právní i skutkové stránce v souladu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36).
33. O rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost se jedná mimo jiné tehdy, když je jeho výrok v rozporu s odůvodněním nebo rozhodnutí vůbec neobsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jeho důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, též rozsudek č. j. 2 Ads 33/2003 - 78). Rovněž to je případ rozhodnutí, jehož odůvodnění nedává smysl, z něhož by vyplývaly skutkové a právní důvody, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002 - 24).
34. Dále městský soud konstatuje, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument uplatněný v rozhodnutí (žalobě). Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013 č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013 č. j. 7 As 182/2012-58, a ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013-66).
35. Odvolací i žalobní námitky se v mnoha ohledech překrývají, proto městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v první řadě, pokud jde o jeho přezkoumatelnost a následně co do jeho správnosti.
36. Pro posouzení věci je klíčové, zda byl správce daně oprávněn požadovat od žalobce poskytnutí vyžádaných listin a pokud je v poskytnuté lhůtě žalobce nedoložil, byla mu důvodně uložena pokuta k vynucení této povinnosti.
37. Podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu, *povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně mají orgány veřejné moci a osoby, které poskytují plnění, které je předmětem daně.*
38. *„Osobami (ať již fyzickými, nebo právníckými), poskytujícími plnění, které je předmětem daně, jsou de facto všechny daňové subjekty, neboť již tím, že realizují svoji podnikatelskou činnost, nakupují a prodávají zboží, služby či jiná plnění, poskytují vždy plnění (není-li jeho předmět osvobozen od daně), které je předmětem daně. Budou tedy povinnými osobami k poskytnutí*

relevantních údajů.“ [KANIOVÁ, Lenka. § 57 (Subjekty poskytující informace správci daně). In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2020-4-2]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.]

39. Podle § 93 odst. 4 daňového řádu, *orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odst. 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie.*

40. Podle § 58 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu

Orgány veřejné moci a osoby uvedené v § 57 jsou povinny poskytnout bezúplatně na vyžádání správce daně stanovené údaje, a to v rozsahu nezbytném pro správu daní.

Údaje podle odstavce 1 se poskytují jednotlivě nebo v rozsahu a způsobem dohodnutým mezi poskytovatelem údajů a správcem daně.

Správce daně si může údaje podle § 57 vyžádat jen v případě, že je nelze získat z úřední evidence, kterou sám vede; správce daně si může vyžádat potřebné údaje od osob uvedených v § 57 jen v případě, že je nelze získat od jiného orgánu veřejné moci.

41. Z citovaných zákonných ustanovení vyplývá, že správce daně byl oprávněn vyžádat listiny, které měly sloužit jako důkazní prostředek při správě daní daňového subjektu ČKD Praha od žalobce, který s touto společností obchodoval, za podmínky, že tyto údaje nebylo možno získat z úřední evidence. Jelikož podle charakteru vydaných listin, jak jsou specifikovány v obou protokolech o místním šetření, se jednalo o podklady k dani z přidané hodnoty – smlouvy o obchodní spolupráci a přijaté faktury, byla zákonná podmínka zjevně splněna.
42. Žalovaný v napadeném rozhodnutí argumentuje obdobným způsobem s tím, že základním cílem správy daní je správné stanovení daně, čehož nezbytnou podmínkou je shromáždění úplných informací o daňově relevantních daňových tocích. Správce daně je oprávněn obrátit se s požadavkem na předložení údajů nezbytných pro správu daní na všechny osoby, které poskytují plnění, aniž by se současně muselo jednat o subjekt, u kterého je správa daní prováděná. Žalovaný rovněž správně konstatuje, že samotný charakter listin vylučoval, že by údaje z nich plynoucí mohly být získány z vlastní evidence správce daně nebo od jiných orgánů veřejné moci.
43. Způsob, jakým se žalovaný vypořádal s klíčovou odvolací námitkou je srozumitelný, přezkoumatelný a věcně správný.
44. Další namítanou vadou, je postup správce daně, který po té, co žalobce nesplnil výzvu podle § 57 daňového řádu, dožádal provedení místního šetření.
45. Podle § 80 odst. 1 daňového řádu, *správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.*

46. V projednávané věci byl žalobce vyzván správcem daně jiného daňového subjektu, aby předložil účetní doklady týkající se jeho obchodování s tímto subjektem. Žalobce dopisem ze dne 25. 5. 2015 sdělil správci daně, že žádosti nevyhoví, neboť jí pokládá za nezákonnou.
47. Jak již městský soud uvedl, esenciální povinností správce daně je řádné stanovení daně, k tomu daňový řád vybavil správce daně řadou oprávnění a procesních nástrojů. Žalobce dal svým dopisem jasně najevo, že výzvě správce daně nevyhoví, za této situace byl správce daně oprávněn využít jiný procesní postup – dožádat správce daně žalobce k provedení místního šetření, neboť jak vyplývá z citovaného zákonného ustanovení, místní šetření je postupem při správě daní sloužícím k vyhledávání důkazních prostředků a je možné je realizovat u třetích subjektů, zúčastněných na správě daní.
48. Žalobce činí sporným, za jaké jednání mu byla pokuta uložena ve výši stanovené žalovaným
49. Podle § 247 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017, *pořádkovou pokutu do 500 000 Kč může správce daně uložit tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně, nestanoví-li zákon jiný důsledek.*
50. Citované zákonné ustanovení upravuje situaci, kdy nejsou plněny procesní povinnosti nepeněžitě povahy plynoucí pro dotyčného ze zákona nebo z výzvy správce daně vydané na základě zákona. Správci daně je přiznán prostředek k naplnění základní zásady správy daní, která ukládá osobám zúčastněným na řízení spolupracovat se správcem daně tak, aby mohl být naplněn základní cíl správy daní.
51. Jak uvádí komentářová literatura, viz ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2020-4-1]. ASPI_ID KO280_p12009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X, druhý odstavec citovaného zákonného ustanovení upravuje skutkovou podstatu: „závažné ztěžování nebo maření správy daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění povinnosti procesní povahy (§ 247 odst. 2). Povinnost musí být stanovena výzvou anebo přímo zákonem. Typickými příklady budou **neposkytnutí součinnosti správci daně dle § 57, nereakce na předvolání dle § 100, bezdůvodné odmítnutí výpovědi svědkem dle § 96 či neplnění podmínek záznamní povinnosti dle § 97. Společnou podmínkou musí být nepeněžitý charakter povinnosti (u peněžitých plnění jsou stanoveny jiné typy sankcí jako úrok dle § 252) a neexistence jiného zákonného důsledku...Účelem skutkové podstaty je ochrana hladkého průběhu řízení, když absence jednání osoby zúčastněné na správě daní v případě, kdy je k němu povinna, vede právě k průtahům v řízení a nutnosti kupř. úkony opakovat a v zásadě jednat neehospodárně. Při úvahách o naplnění skutkové podstaty by správce daně měl opět vážit fakt, že jednáním osoby by měla být správa daně ztížena či mařena závažně. To by se mělo promítnout i v odůvodnění rozhodnutí o uložení pokuty.“**
52. Z dispozice citovaného zákonného ustanovení vyplývá, že pořádková pokuta bude uložena subjektu:
- kterému byla stanovena zákonem nebo správcem daně nepeněžitá povinnost,
 - který ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nevyhověl,
 - který pro nesplnění povinnosti neuvedl dostatečnou omluvu,

- který tím závažně ztížil nebo mařil správu daní,
 - a zákon současně nestanoví jiný důsledek.
53. Všechny uvedené podmínky byly splněny, správce daně vyzval žalobce k předložení listin, žalobce tak neučinil a sdělil správci daně, že pokládá výzvu za nezákonnou. Jelikož výzva správce daně byla učiněna zcela v souladu se zákonem, nelze sdělení žalobce pokládat za dostatečnou omluvu, správce daně nemohl bez vyžádaných podkladů pokračovat v daňovém řízení, a proto nezbylo, než opatřit příslušné doklady prostřednictvím dožádaného správce daně, který u žalobce provedl místní šetření.
54. Jednáním žalobce byla správa daní ztížena – namísto prostého zaslání vyžádaných listin, bylo třeba provést dvě místní šetření. Zákon nevyžaduje, aby správa daní byla zmařena, znemožněna, postačí, její ohrožení, laxním přístupem povinného subjektu, který správu daní takto maří. S nesplněním výzvy podle § 57 odst. 1 písm. b) daňový řád nespojuje jiný důsledek, než právě uložení pokuty.
55. V napadeném rozhodnutí správce daně správně konstatuje, že pokuta byla žalobci uložena za nesplnění výzvy k poskytnutí údajů a vydání nebo zapůjčení listin nezbytných pro správu daní. I v tomto ohledu je napadené rozhodnutí přezkoumatelné a věcně správné.
56. Žalobci lze přisvědčit, že primárním účelem pořádkové pokuty není trestat či hrozit, nýbrž dosáhnout cíle a zjednat pokud možno okamžitou nápravu. To však neznamená, že v projednávané věci nebylo možno uložit žalobci pokutu jen proto, že požadované listiny byly následně opatřeny. Jednáním žalobce byla ztížena správa daně u daňového subjektu ČKD Praha, neboť správce daně neobdržel listiny nezbytné pro řádnou správu daní, muselo být provedeno místní šetření dožádaným finančním úřadem. Žalobce se nemýlí pokud namítá, že zásady daňového procesu – zejména zásada hospodárnosti, jsou závazné pro orgány správy daní, k tomu, aby mohly své povinnosti plnit, jsou však oprávněny vynucovat součinnost třetích osob a to i využitím pořádkové sankce. Nevhodně formulované odůvodnění prvostupňového rozhodnutí žalovaný správně korigoval.
57. I ve vztahu k námitkám týkajícím se povahy ukládané pokuty a zásad daňového řízení, v tom smyslu, zda jsou závazné pro žalobce jako třetí osobu, žalovaný nepochybil, jeho rozhodnutí je přezkoumatelné a rovněž i věcně správné.
58. K žalobní námitce týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, pokud jde o konečnou výši uložené pokuty, nepokládá Městský soud za důvodnou.
59. Uložení výše pokuty je výsledkem uvážení správního orgánu. Žalovaný dospěl k závěru, že je namístě přičíst žalobci k dobru, že vyžadované listiny se nakonec do dispozice správce daně dostaly a uloženou pokutu snížil na marginální výši. „Úspěšnost“ zjištění těchto listin pro další správu daní ohodnotil na 75% a v odpovídajícím rozsahu uloženou pokutu omezil. Úvahy, kterými se při tom řídil, jsou z odůvodnění napadeného rozhodnutí dobře srozumitelné a žalovaný nijak nevybočil z mezí správního uvážení.
60. Městský soud v Praze pokládá za nutné dodat, že následné splnění povinnosti nevede k zániku odpovědnosti žalobce za ztížení správy daní společnosti ČKD Praha, rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty by obstálo i pokud by žalovaný ponechal uloženou pokutu v její původní výši. Tím, že jí podstatnou měrou snížil, zohlednil všechny okolnosti, které by mohly ve prospěch žalobce vůbec přicházet v úvahu.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

61. Městský soud v Praze nepokládá za důvodnou žádnou ze žalobcem vznesených žalobních námitek, a proto žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s.ř.s zamítl.
62. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Ve věci úspěšnému žalovanému nevznikly v rámci jeho úřední činnosti náklady řízení, na jejichž náhradu by měl právo, soud proto náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

Poučení:

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.

Praha 6. dubna 2020

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

