



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudkyně JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobkyně: **P.A.P.V. Trading s. r. o.**
sídlem 28. října 770/6, Moravská Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2017, č. j. 52024/17/5100-41451-050025

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 12. 2017, č. j. 52024/17/5100-41451-050025, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o posouzení zákonnosti rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty.
2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj rozhodnutím ze dne 26. 4. 2017, č. j. 1900573/17/3013-60561-712220, uložil žalobkyni pořádkovou pokutu ve výši 15 000 Kč podle § 247 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, za závažné ztěžování nebo

maření správy daní v průběhu řízení spočívající v tom, že bez dostatečné omluvy nevyhověla ve stanovených termínech dvěma výzvám ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy a neumožnila správci daně provedení místního šetření v rámci vyhledávací činnosti.

3. Odvolání žalobkyně žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a potvrdil rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně v podané žalobě uvedla, že v rámci daňové kontroly probíhající u společnosti AGRO Žádovice s. r. o. (dále též „AGRO Žádovice“) byla vyzvána k předložení daňových dokladů týkajících se její obchodní spolupráce s touto společností, která probíhala v letech 2011 až 2013. Dne 21. 1. 2014 se jednatelka společnosti P. K. dostavila ke správci daně a poskytla mu řadu důkazů prokazujících poskytnutí plnění dle vystavených faktur.
5. Podrobně popsala průběh daňové kontroly ve věci AGRO Žádovice, v rámci níž byla již od roku 2014 prověřována i plnění poskytnutá žalobkyní této společnosti. Dne 8. 4. 2016 byly vydány dodatečné platební výměry, v nichž AGRO Žádovice nebyla uznána některá plnění poskytnutá žalobkyní. V rámci odvolacího řízení zaslal správce daně dne 4. 1. 2017 paní P. K. předvolání k podání svědecké výpovědi na den 24. 1. 2017; jejím předmětem mělo být zprostředkování nákupu půdy v roce 2012. Jednatelka se dne 13. 1. 2017 omluvila a náhradní termín svědecké výpovědi byl domluven na 30. 1. 2017. Dále správce daně výzvou ze dne 4. 1. 2017 (na den 24. 1. 2017) a ze dne 16. 1. 2017 (na den 30. 1. 2017, tj. vždy na den plánované svědecké výpovědi P. K.) vyzval žalobkyni k umožnění provedení místního šetření, v rámci něhož požadoval předložit účetní knihy, evidenci pro daňové účely a veškeré účetní a daňové doklady za zdaňovací období roku 2012 až 2015. K místnímu šetření se žalobkyně nedostavila. Dne 9. 3. 2017 byla P. K. vyslechnuta ohledně spolupráce s AGRO Žádovice v oblasti propagace a dne 20. 4. 2017 ohledně zprostředkování nákupu půdy.
6. Dne 25. 4. 2017 uložil správce daně žalobkyni pořádkovou pokutu ve výši 15 000 Kč za závažné ztěžování správy daní spočívající v tom, že bez dostatečné omluvy nevyhověla výzvám ze dne 4. 1. 2017 a 16. 1. 2017 ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy spočívající v umožnění provedení místního šetření v rámci vyhledávací činnosti správce daně. Není pravdou, jak správce daně uvádí v rozhodnutí, že P. K. při výslechu dne 30. 1. 2017 přislíbila, že se dohodne se správcem daně na jiném termínu provedení místního šetření. Z protokolu o výslechu nic takového nevyplývá. Dále se v rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty nepřesně uvádí, že při ústním jednání dne 9. 3. 2017 svědkyně K. správci daně sdělila, že nevidí důvod k provedení místního šetření a konkrétní doklady nepředloží. Správce daně dne 9. 3. 2017 uvedené dokumenty nepožadoval a svědkyni sdělil, že uskutečnění předmětného místního šetření mu neuložil odvolací orgán. Doplnil, že předložení dokladů za účelem provedení místního šetření spadá do vyhledávací činnosti. V odůvodnění rozhodnutí je pouze jedna věta týkající se závažnosti přčinu, a to že žalobkyně svým jednáním závažně ztížila získání důkazních prostředků potřebných ke správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.
7. Proti prvostupňovému rozhodnutí i výzvám ze dnů 4. 1. 2017 a 16. 1. 2017 podala žalobkyně odvolání. Rozhodnutím ze dne 14. 6. 2017 správce daně zastavil odvolání proti

výzvám s odůvodněním, že se proti nim nelze samostatně odvolat a že jde o opožděné podání. Proti rozhodnutí o zastavení řízení se žalobkyně odvolala. Žalovaný pak rozhodnutím ze dne 18. 1. 2018 rozhodnutí o zastavení řízení zrušil a řízení v tomto rozsahu zastavil. V odůvodnění odkázal na napadené rozhodnutí žalovaného, v němž byla přezkoumána jak zákonnost rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty, tak zákonnost výzev.

8. Skutečnosti, které žalovaný popisuje v rozhodnutí o odvolání (chování žalobkyně při předkládání požadovaných listin v roce 2014), jsou pro věc irelevantní. Pořádková pokuta byla žalobkyni uložena za nerespektování výzev z roku 2017. Není rovněž pravdou, že jednatelka dne 30. 1. 2017 přislíbila kontaktovat správce daně a dohodnout nový termín místního šetření. Z protokolu jasně vyplývá, že nic takového svědkyně správci daně nesdělovala, ani po ní žádné listiny nebyly požadovány. Neobstojí ani závěr, že jednatelka byla opakovaně vyzývána k předložení požadovaných dokladů. Při výsledku dne 30. 1. 2017 správce daně žádné dokumenty po jednatelce nepožadoval. U výsledku dne 9. 3. 2017 požadoval předložení pouze faktury společnosti Tisk Pálka Břeclav a účetnictví za rok 2012, které již měl k dispozici. Při výsledku dne 20. 4. 2017 se pak pouze dotazoval jednatelky, proč neposkytla žádné doklady a evidence za rok 2013, aniž by je však vyžadoval.
9. Navíc nebylo zohledněno, že svědecké výpovědi paní K. vedla Ing. J. S. spolu s Ing. N. F. nebo Ing. M. N., kteří však nebyli oprávněnými úředními osobami ve věci výzev ze 4. 1. 2017 a 16. 1. 2017. Tyto osoby nebyly oprávněny plnění předmětných výzev vyžadovat. V dané věci byly oprávněnými úředními osobami Ing. J. K. a J. N.
10. Žalobkyně zdůrazňuje, že v době vydání a v době předpokládaného plnění výzvy byla společnost AGRO Žádovice daň již stanovena a odvolací orgán šetření u žalobkyně nepožadoval. Ani prvostupňový správce daně ve výzvách neuváděl žádnou spojitost s konkrétním daňovým subjektem, např. se společností AGRO Žádovice. Pořádková pokuta byla uložena za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy z důvodu, že bylo znemožněno provedení místního šetření v rámci vyhledávací činnosti. Pořádková pokuta tedy nebyla uložena za neposkytnutí součinnosti při šetření konkrétního subjektu. Žalobkyně má za to, že se správcem daně v rámci daňové kontroly AGRO Žádovice řádně spolupracovala. Celkem třikrát byla jednatelka společnosti vyslechnuta a byla doložena řada písemností, včetně požadované evidence pro účely DPH za 4. čtvrtletí 2012. Výzvy byly vydány v situaci, kdy správce daně nedoměřil AGRO Žádovice DPH ani daň z příjmů právnických osob a uznal fakturu ze dne 20. 9. 2012. Doměřil jí však v rozporu se skutkovým stavem daň z příjmů i DPH z plnění přijatých z faktur ze dne 29. 11. 2012 (doměřeno 8. 4. 2016) a ze dne 21. 6. 2013 (doměřeno 24. 1. 2017), přestože termín pro provedení místního šetření byl stanoven až na den 30. 1. 2017. Není tedy zřejmé, zdali vůbec a u kterého daňového subjektu hodlal správce daně správně zjistit a zabezpečit úhradu daně.
11. Žalobkyně je přesvědčena, že nebyla naplněna dikce § 247 odst. 2 daňového řádu, neboť závažně neztížila správci daně získání důkazů potřebných ke správnému zjištění a stanovení daně. Jednání nedosáhlo intenzity závažného ztěžování. Důvod pro uložení pořádkové pokuty tak nebyl dán. Navíc výše uložené pokuty je zjevně neproporcionální tvrzenému porušení povinnosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nepopsal, jakým způsobem žalobkyně ztížila postup správce daně, ani o jaké důkazní prostředky se mělo jednat. Navíc nebyl obeznámen s majetkovými poměry žalobkyně. Jeho odůvodnění výše

uložené pokuty je proto nepodložené. Nebylo vysvětleno, jak by provedení místního šetření mělo přispět k faktickému prověření poskytnutí služeb společnosti AGRO Žádovice. Jednalo se tedy o zjišťování informací pro věc nepodstatných, v jistém smyslu o zneužití práva. Z výzev není výsledovatelný žádný zákonem předvídaný a racionální účel, k němuž měl výkon svěřené pravomoci směřovat.

12. Dále žalobkyně namítla nezákonnost výzev. Výzvami nebyla vyzvána k poskytnutí součinnosti při šetření konkrétního subjektu, což je zřejmé i z rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty. Cílem postupu správce daně tak bylo prověřit daňové povinnosti a tvrzení žalobkyně. Správce daně nehodlal provádět místní šetření ve smyslu § 80 daňového řádu, naopak po ní požadoval rozsah informací, který odpovídá daňové kontrole. Tím správce daně vybočil ze zákonných mezí vyhledávací činnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 14/2017-36). Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že v předmětné věci provedení místního šetření mělo směřovat k prokázání tvrzení jiného daňového subjektu v rámci probíhajícího daňového řízení, k němuž má žalobkyně úzký vztah. Místní šetření je navíc pro daňový subjekt mnohem méně zatěžující než provedení daňové kontroly. Jestliže však výzvy byly vydány bez jakékoli návaznosti na probíhající daňové řízení u AGRO Žádovice, počínání správce daně nebylo ústavně konformní.
13. Vydání výzev, rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty i vydání napadeného rozhodnutí tak bylo nezákonné. Napadené rozhodnutí je podle žalobkyně rovněž nepřezkoumatelné, je založeno na vadách řízení, spočívá na nesprávném posouzení právní otázky, vychází z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a je založeno na nesprávném vyhodnocení důkazů. Z popsanych důvodů žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě považoval žalobní námitky za nedůvodné a v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
15. Popsal, že výzvy byly v předmětné věci vydány podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 80 daňového řádu. Odkázal na příslušnou právní úpravu, rozvedl smysl ukládání pořádkových pokut a zdůraznil zásadu součinnosti daňových subjektů se správcem daně (§ 6 daňového řádu), která dopadá i na osoby zúčastněné na správě daní. Ztěžuje-li osoba zúčastněná průběh jednání např. tím, že se nedostavuje k jednání či jiným způsobem narušuje jeho průběh, je její jednání postižitelné pořádkovou pokutou. Podmínkou pro uložení pořádkové pokuty podle § 247 daňového řádu je, že musí jít o ztěžování závažným způsobem.
16. Dále připustil, že z protokolu o výsledku svědkyně ze dne 30. 1. 2017 skutečně výslovně nevyplývá, že by svědkyně měla kontaktovat správce daně a domluvit s ním provedení místního šetření. Tato nepřesnost však nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Ze správního spisu je zřejmé, že se jednatelek žalobkyně dostavila ke správci daně 21. 1. 2014 v době, kdy správce daně prověřoval u AGRO Žádovice, v níž je jednatelem manžel jednatelky žalobkyně, obchodní spolupráci se žalobkyní v letech 2011 a 2012. Předložila správci daně část dokladů za rok 2012. Další doklady (zejm. za rok 2013) správci daně předloženy nebyly ani na základě neformálních telefonických požadavků, ani na základě výzvy ze dne 9. 7. 2014. Správce daně proto vydal v roce 2017 dvě výzvy, jimiž žádal o

umožnění místního šetření, v jehož rámci by předmětné doklady byly předloženy. Žalobkyně se ke konání místního šetření nedostavila. Tím podle žalovaného závažně ztížila získání důkazních prostředků potřebných ke správnému zjištění a stanovení daně. Podmínky pro uložení pořádkové pokuty tak byly splněny.

17. K nezákonnosti rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 14. 6. 2017 žalovaný uvedl, že tato procesní linie byla řešena v samostatném odvolacím řízení; předmětné rozhodnutí bylo zrušeno rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 1. 2018. Námitky proti nezákonnosti výzev byly vypořádány i v napadeném rozhodnutí.
18. Co se týče rozsahu požadovaných dokumentů, žalovaný odkázal na § 1 odst. 2 daňového řádu. Z něho plyne základní cíl správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Aby měl správce daně možnost cíl naplnit, je oprávněn zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činit nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly činěny (§ 9 odst. 2 daňového řádu). V rámci vyhledávání důkazních prostředků (§ 78 daňového řádu) může správce daně konat i místní šetření. K tomuto postupu není nutný souhlas daňového subjektu či třetí osoby.
19. Výzvy byly vydány mimo jiné za účelem ověření fakticity tvrzení jiného daňového subjektu (AGRO Žádovice). Primárně však šlo o umožnění provedení místního šetření u žalobkyně. Daňovou kontrolu a místní šetření nelze srovnávat bez dalšího. Daňová kontrola slouží k prověřování informací, zatímco vyhledávací činnost k získání informací. Jejím cílem je vyhledávat důkazní prostředky, daňové subjekty a zjišťovat plnění jejich povinností při správě daně před zahájením řízení i v jeho průběhu. Vyhledávací činnost by proto měla být preferována před provedením daňové kontroly. Z nálezu Ústavního soudu sp. zn., I. ÚS 1835/07 (který sice byl následně stanoviskem pléna obroušen), vyplývá, že daňovou kontrolu lze provést pouze v případě, že správce daně disponuje konkrétním podezřením, že daňový subjekt neplní své daňové povinnosti. Vyhledávací činnost je pro daňový subjekt méně zatěžující, proto je třeba ji preferovat v souladu se zásadou přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu).
20. Daňový řád nepřipouští, aby žalobkyně požadovala po správci daně sdělení důvodů pro vydání výzvy k provedení místního šetření. Není oprávněna hodnotit, zda dosud provedená šetření odůvodňují vydání výzvy či nikoliv, nebo zvažovat, zda součinnost správci daně poskytne či nikoliv. Žalobkyně rovněž není oprávněna posuzovat, zda provedená šetření sloužila k prověření faktického uskutečnění plnění obchodních transakcí žalobkyně s AGRO Žádovice. Postup správce daně byl ve výzvách dostatečně odůvodněn. Co se týče výše pokuty, žalovaný odkázal na bod 20 napadeného rozhodnutí.
21. Žalovaný shrnul, že požadavky na řádné odůvodnění rozhodnutí byly v dané věci splněny. Stěžejní námitky byly vypořádány a ostatní skutečnosti nebyly pro věc relevantní. Žalovaný přihlédl ke všem okolnostem projednávaného případu a zaujal jasné, srozumitelné a plně přezkoumatelné rozhodnutí. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

22. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.

23. Dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**.
24. K obecně formulované námitce nepřezkoumatelnosti soud odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). „Přezkoumatelnost“ rozhodnutí není hodnotou sama o sobě. Za nepřezkoumatelné tak nelze považovat takové rozhodnutí (soudu, resp. správního orgánu), z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor byl zaujat vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že nebyly vyvráceny všechny dílčí argumenty uplatněné účastníky řízení (viz body 29 a 30 usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS).
25. Soud je přesvědčen, že přestože jsou důvody pro naplnění skutkové podstaty dle § 247 odst. 2 daňového řádu popsány poměrně stručně, je z odůvodnění rozhodnutí správních orgánů zřejmé, z jakých důvodů byla pořádková pokuta uložena, případně proč žalovaný neshledal odvolací námitky důvodnými a proč nepřisvědčil argumentaci žalobkyně. Ostatně v podané žalobě žalobkyně se závěry žalovaného o zákonnosti uložené pořádkové pokuty polemizuje, což by u nepřezkoumatelného rozhodnutí možné nebylo.
26. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí tak důvodná není.
27. Dále soud hodnotil zákonnost uložené pořádkové pokuty.
28. Podle § 247 odst. 2 daňového řádu *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 nepeněžité povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně, nestanoví-li zákon jiný důsledek*.
29. Při vydání výzev k umožnění místního šetření vycházel správce daně z § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 80 daňového řádu. Podle § 11 odst. 1 písm. d) daňového řádu *správce daně vyzývá ke splnění povinností*. Z § 80 odst. 1 daňového řádu pak plyne, že *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*.
30. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.
31. Výzvou ze dne 4. 1. 2017, č. j. 23924/17/3013-60561-702289, byla žalobkyně podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 80 daňového řádu vyzvána „*k umožnění provedení místního šetření ve smyslu ust. § 80 a násl. daňového řádu*“. Správce daně jí uložil, aby při provedení místního šetření předložila listiny a jiné doklady vztahující se ke zdaňovacím obdobím roku 2012 – 2015, a to zejména účetní knihy za zdaňovací období roku 2012 – 2015, z nichž by bylo zřejmé zaúčtování jednotlivých obchodních transakcí, evidenci pro daňové účely za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012 – 4. čtvrtletí 2012, leden 2013 – prosinec 2013, 1. čtvrtletí 2014 – 3. čtvrtletí 2015, veškeré účetní doklady za období roku

2012 – 2015. Požadované doklady měla doložit správci daně dne 24. 1. 2017 ve 13 hodin. Žalobkyně byla poučena o možnosti uložení pořádkové pokuty v případě nevyhovění výzvě. V odůvodnění nebylo uvedeno, že by vydání předmětné výzvy souviselo s jiným daňovým řízením.

32. Obdobně výzvou ze dne 16. 1. 2017, č. j. 119337/17/3013-60561-702289, která byla vydána v návaznosti na omluvu jednatelky ze svědecké výpovědi dne 24. 1. 2017, byla žalobkyně opětovně vyzvána k umožnění provedení místního šetření ve smyslu § 80 daňového řádu. Bylo požadováno předložení týchž dokladů jako ve výzvě ze dne 4. 1. 2017, pouze byl změněn termín doložení listin na 30. 1. 2017 v 13 hodin u správce daně. Termín se shodoval s datem svědecké výpovědi jednatelky žalobkyně. Ani v tomto případě v odůvodnění výzvy nebylo uvedeno, že by vydání předmětné výzvy souviselo s jiným daňovým řízením. Rovněž v tomto případě byla žalobkyně poučena o možnosti uložení pořádkové pokuty.
33. Dne 30. 1. 2017 od 9:10 hod. se uskutečnil u správce daně výslech svědkyně K. Z jeho průběhu nevyplývá, že by svědkyně přislíbila kontaktovat správce daně a domluvit s ním nový termín místního šetření, při němž by byly požadované doklady předloženy (viz protokol č. j. 378639/17/3013-60561-702289). K provedení místního šetření téhož dne se žalobkyně nedostavila.
34. Při výslechu P. K. dne 9. 3. 2017 se správce daně svědkyně dotazoval, proč v rámci požadované součinnosti neposkytla správci daně účetnictví žalobkyně. Svědkyně odpověděla, že doložila, co fakturovali společnosti AGRO Žádovice; tím potvrdila jejich obchod. Zbývající část účetnictví nebylo podle jejího názoru třeba dokládat (viz strana 5 protokolu č. j. 971460/17/3013-60562-709271). Důvod k požadování celého účetnictví žalobkyně za rok 2012 svědkyně nevidí (strana 6).
35. Konečně při výslechu dne 20. 4. 2017 byla P. K. dotazována na předložení účetních a daňových dokladů za rok 2013. Zdůraznila, že je poskytla svému finančnímu úřadu – daňové přiznání za červen 2013 a fakturu č. 13010008 (viz strana 6 protokolu č. j. 1986169/17/3013-60562-709271).
36. Dne 25. 4. 2017 vydal správce daně rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty, č. j. 1900573/17/3013-60561-712220. Ve výroku uvedl, že ukládá „*pořádkovou pokutu ve výši 15 000 Kč (...) za závažné ztěžování správy daní spočívající v tom, že bez dostatečné omluvy nevyhověl ve stanovených termínech výzvám č. j. 23924/17/3013-60561-702289 (doručena uplynutím lhůty dne 14. 1. 2017) a č. j. 119337/17/3013-60561-702289 (doručena uplynutím lhůty dne 27. 1. 2017) dle ust. § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s ust. § 80 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ke splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy, která mu byla stanovena správcem daně, tj. k tomu, aby správci daně umožnil provedení místního šetření v rámci jeho vyhledávací činnosti, při kterém měl předložit listiny a jiné doklady společnosti P.A.P.V. Trading s. r. o. vztahující se ke zdaňovacím obdobím roku 2012 – 2015.*“ V odůvodnění rozhodnutí správce daně popsal, že žalobkyně nevyhověla předmětným výzvám, přestože byla poučena o možnosti uložení pořádkové pokuty. Poukázal na to, že jednatelka žalobkyně při výslechu dne 30. 1. 2017 přislíbila kontaktovat správce daně a dohodnout se na termínu místního šetření, což neučinila. Dále zdůraznil, že při výslechu dne 9. 3. 2017 svědkyně K. opakovaně sdělila, že nevidí důvod k provedení místního šetření. Na základě popsaného měl správce daně za to, že žalobkyně závažně ztížila správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhověla výzvě ke splnění procesní

povinnosti nepeněžitě povahy. K odůvodnění výše sankce správce daně poznamenal, že šlo o první uložení pokuty a že pokuta nebude mít pro žalobkyni likvidační účinek. Pokuta měla směřovat k tomu, aby se žalobkyně vyvarovala případného dalšího porušování povinností nepeněžitě povahy.

37. Žalovaný se s odůvodněním prvostupňového správce daně ztotožnil. Uvedl, že výzvy k provedení místního šetření byly vydány k ověření fakticity tvrzení daňového subjektu AGRO Žádovice. Primárně však výzvy směřovaly k provedení místního šetření. Žalobkyně podle žalovaného nemá právo na sdělení důvodů k vydání výzvy, směřuje-li daný postup ke správnému zjištění a stanovení daní u jiného daňového subjektu. Není rovněž oprávněna posuzovat, zda šetření provedené u AGRO Žádovice odůvodňuje vydání výzvy vůči žalobkyni, nebo zvažovat, zda součinnost poskytne či nikoliv. Dále zdůraznil zásadu součinnosti daňových subjektů a zúčastněných osob se správcem daně, která může být vynucena právě uložením pořádkové pokuty. V projednávaném případě byly podmínky pro uložení pořádkové pokuty podle žalovaného splněny: žalobkyně bez dostatečné omluvy svým jednáním závažně ztížila správu daní tím, že závažně ztížila získání důkazních prostředků potřebných ke správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Výši uložené pokuty považoval žalovaný za přiměřenou významu porušené povinnosti i závažnosti následku pro správu daní.
38. K zákonnosti uložené pokuty soud předně uvádí, že pořádková pokuta je institutem sloužícím k zajištění průběhu a pořádku při postupu správních orgánů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 3. 2010, č. j. 9 As 69/2009 - 53, *„účelem uložení pořádkové pokuty je obecně především umožnění efektivního (hladkého a nerušeného) průběhu řízení a zabránění průtahům či jiným problémům, které během daného řízení mohou vzniknout. Ve své podstatě se tak jedná o donucovací prostředek procesní povahy, který je sankčního zaměření a který směřuje k naplnění smyslu a účelu prováděného řízení.“*. Charakteristickým rysem pořádkové pokuty je, že *„správní orgán potřebuje okamžité reagovat a vynutit splnění procesní povinnosti tak, aby mohl daný proces řádně pokračovat. Ukládá se proto, aby byla povinnost splněna, nikoli proto, že povinnost splněna nebyla“* (viz Prášková, H. *Nové přestupkové právo*. Praha: Leges, 2017. s. 102). Uložení pořádkové pokuty je krajním opatřením. Lze ji uložit jen tam, kde domluva nebo jiné mírnější prostředky nevedly k nápravě (viz nálezn Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 211/99 ze dne 17. 10. 2000).
39. Účelem pořádkové pokuty je tedy zajistit hladký průběh řízení, aby v důsledku nesplnění požadované povinnosti nedocházelo k průtahům. Při úvahách o naplnění skutkové podstaty dle § 247 odst. 2 daňového řádu by správce daně měl vážit, zda jednáním osoby byla správa daně ztížena či mařena závažně, což by se mělo promítnout i v odůvodnění rozhodnutí o uložení pokuty (viz Rozehnal, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019). Rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty musí být řádně odůvodněno. Musí z něj být zřejmé, jakým způsobem došlo k porušení dané povinnosti, jakým způsobem zákon takovéto porušení povinnosti sankcionuje a také je nezbytné se řádně vyrovnat se stanovením výše pokuty. Právě úvaha o závažnosti porušení povinnosti je pro zákonnost rozhodnutí a jeho následný přezkum rozhodující. Není-li řádně odůvodněno uložení pokuty včetně odůvodnění stanovení její výše, nelze takovéto rozhodnutí považovat za zákonné. Správní uvážení musí vycházet ze zjištěného skutkového stavu, je tedy nezbytné uvážení „navázat“ na konkrétní porušení povinnosti stanovené zákonem či správcem daně. Dále je nutné odůvodnit, jakým způsobem

nesplnění předmětné povinnosti závažně ztěžuje nebo maří správu daní, jakož i tím, nakolik je toto neposkytnutí nezbytné pro naplnění cíle správy daní, tedy pro její správné zjištění a stanovení (srov. Hušek, D., Cieslarová, A. *K pořádkovým pokutám*. Finanční, daňový a účetní bulletin č. 2/2017).

40. Rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty musí být řádně odůvodněno, ať již jde o důvody udělení pořádkové pokuty, či o její výši (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2015, sp. zn. II. ÚS 3664/14). Pořádkovou pokutu podle § 247 odst. 2 daňového řádu tak lze uložit, pokud správce daně za prvé prokáže, že došlo k porušení povinnosti nepeněžitě povahy, a za druhé, že toto porušení vedlo k závažnému ztížení nebo maření správy daní. Není-li naplnění těchto dvou podmínek v rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty řádně vysvětleno, pořádková pokuta neobstojí v testu zákonnosti.
41. V předmětném případě je odůvodnění prvostupňového rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty stručné, přesto je z něj patrné, že správce daně spatřoval porušení povinnosti nepeněžitě povahy (první podmínka) v nevyhovění výzvám ze 4. 1. 2017 a 16. 1. 2017 k umožnění provedení místního šetření. Naplnění druhé podmínky pak shledal v „závažném ztížení získání důkazních prostředků potřebných ke správnému zjištění a stanovení daní“. Žalovaný k naplnění druhé podmínky v bodě 22 napadeného rozhodnutí doplnil, že splnění povinnosti nepeněžitě povahy bylo nezbytné pro ověření tvrzení u AGRO Žádovice.
42. Soud dospěl k závěru, že správní orgány naplnění podmínek pro uložení pořádkové pokuty dle § 247 odst. 2 daňového řádu ve svých rozhodnutích dostatečně neprokázaly. Přestože naplnění první podmínky (neuposlechnutí výzvy k umožnění provedení místního šetření) lze považovat za splněné, soud nesouhlasí s tím, že bylo prokázáno naplnění podmínky druhé, tj. že v důsledku nesplnění povinnosti procesní povahy žalobkyně závažně ztížila či zmařila správu daní.
43. K naplnění první podmínky žalobkyně poukazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, a dodávala, že správcem daně požadovaný rozsah dokladů odpovídal daňové kontrole, nikoliv místnímu šetření. V případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem správce daně po stěžovateli požadoval předložení účetnictví za účetní období roku 2012 a evidence pro daňové účely za zdaňovací období březen až prosinec 2012 s odůvodněním, že zamýšlí provést „místní šetření“ na dani z příjmů a na dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že skutečným úmyslem správce daně bylo prověřit daňové povinnosti a tvrzení stěžovatele ve shora uvedeném rozsahu. Ve skutečnosti správce daně nehodlal provést u stěžovatele místní šetření ve smyslu § 80 a násl. daňového řádu, naopak požadoval po něm takový rozsah informací, který odpovídá daňové kontrole. Tím vybočil ze zákonných mezí vyhledávací činnosti.
44. V nyní projednávané věci žalovaný zdůrazňoval, že závěry citovaného rozsudku nejsou aplikovatelné, neboť správce daně po žalobkyni požadoval umožnění místního šetření v rámci vyhledávací činnosti ve spojitosti s daňovým řízením probíhajícím u AGRO Žádovice. Jakkoli lze přisvědčit žalobkyni, že tato skutečnost ve výzvách správce daně nebyla žádným způsobem zachycena, lze ji dovodit z kontextu ostatních dokumentů obsažených ve správním spisu, zejm. z napadeného rozhodnutí žalovaného. Argumentace žalobkyně, že správní orgány nebyly oprávněny vyzývat ji k umožnění místního šetření, tak není důvodná.

45. Pokud jde o naplnění druhé podmínky pro uložení pořádkové pokuty, správní orgány obecně hovořily o nemožnosti obstarat důkazní prostředky pro stanovení daně u AGRO Žádovice. Z napadeného rozhodnutí (ani z rozhodnutí správního orgánu I. stupně) však není zřejmá úvaha, jak konkrétně se nepředložení požadovaných dokumentů promítlo do daňového řízení ve věci AGRO Žádovice, tj. že právě v důsledku nepředložení těchto dokladů došlo ke zmaření či k závažnému ztížení doměřovacího řízení u tohoto daňového subjektu. Strohé konstatování, že v důsledku nevyhovění výzvám nemohly být obstarány požadované důkazní prostředky, bez dalšího neznamená, že by v důsledku absence těchto důkazních prostředků muselo dojít k závažnému ztížení doměřovacího řízení u AGRO Žádovice. Pokud podrobnější úvaha o nutnosti získání požadovaných důkazních prostředků od žalobkyně pro doměřovací řízení ve věci AGRO Žádovice chybí, nelze dospět k závěru o naplnění druhé podmínky pro uložení pořádkové pokuty dle § 247 odst. 2 daňového. V tomto ohledu nelze pominout argumentaci žalobkyně, že v době vydání výzev již byla prvostupňovým správcem daně společnosti AGRO Žádovice daň doměřena a že odvolací orgán žádné doplnění důkazů od žalobkyně nepožadoval. Takové skutečnosti (jimiž se však správní orgány ve svých rozhodnutích nezabývaly) nepochybně mohou svědčit o tom, že požadované důkazní prostředky nebyly pro stanovení daně u AGRO Žádovice nezbytné.
46. Ze správního spisu je zřejmé, že již od roku 2014 byla žalobkyně vyzývána k předložení dokumentace účetních případů s AGRO Žádovice i k předložení jejího kompletního účetnictví za požadovaná zdaňovací období. Některé dokumenty žalobkyně předložila, u ostatních měla za to, že požadavky správce daně na předložení kompletního účetnictví jsou excesivní a nerozhodné pro stanovení daňové povinnosti u AGRO Žádovice. Předmětnými výzvami byla žalobkyně opakovaně vyzvána k předložení požadovaných dokumentů, nejprve na termín 24. 1. 2017, poté výzvou ze dne 16. 1. 2017 na den 30. 1. 2017 (vždy tak, aby se termín místního šetření, které se mělo konat u správce daně, kryl s datem svědecké výpovědi jednatelky žalobkyně). Dne 30. 1. 2017 proběhl výslech žalobkyně u správce daně, přičemž z protokolu o provedeném výslechu nevyplývá, že by jednatelka žalobkyně přislíbila správci daně kontaktovat jej a domluvit náhradní termín pro provedení místního šetření (předložení požadovaných listin a účetních evidencí). Odůvodnění rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty i napadeného rozhodnutí žalovaného tak v tomto ohledu nemá oporu ve správním spise. Byť je možné, že jednatelka žalobkyně při výslechu takovýto neformální slib učinila, v protokolu o výslechu ze dne 30. 1. 2017 není nijak zachycen, proto z něj nelze vycházet.
47. Příléhavý je v daném případě rovněž odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2015, č. j. 22 Af 105/2013-34. Byť se případ posuzovaný krajským soudem týkal pořádkové pokuty podle § 247 odst. 1 daňového řádu, byl v něm podán výklad pojmu „závažně ztěžuje“, který je obsažen i v § 247 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud v citovaném rozsudku uvedl, že zákonodárce vědomě v § 247 odst. 1 daňového řádu volil termín „závažně ztěžuje“ průběh řízení, aby naznačil, že právě jen takové jednání, které objektivně dosahuje intenzity závažného ztěžování, zakládá důvod pro udělení pořádkové pokuty. *„Činil tak u vědomí, že jak subjektivní pocity křivdy daňového subjektu, tak i subjektivní vnímání správce daně jsou exaltovány okolnostmi, souvisejícími s meritem věci, ale i např. s vzájemnou osobní zkušeností z jiných řízení. Institucím a orgánům, jež reprezentují veřejnou moc státu, přísluší vždy větší dávka tolerance, velkorysosti a nadhledu, než je tomu u účastníků řízení. Tomu odpovídá i základní povinnost všech správců daně vystupovat zdvořile (§ 6 odst. 4 daňového řádu), zatímco povinností účastníků řízení je chovat*

se jen tak, aby toto chování závažně neztížilo řízení (§ 247 odst. 1 daňového řádu). Zákonodárce tak klade co do intenzity slušnosti chování na správce daně a na daňový subjekt (jeho zástupce) zcela jiné nároky.“

48. Sluší se rovněž doplnit, že ze spisového materiálu nevyplývá, že by uložení pořádkové pokuty bylo motivováno snahou o zajištění splnění povinnosti umožnit místní šetření. Při opakovaných výsleších jednatelek žalobkyně v březnu a dubnu 2017 nebyla správcem daně nijak zdůrazňována nezbytnost požadovaných dokumentů pro stanovení daně u AGRO Žádovice. Z protokolů o výsleších nelze vypožorovat žádnou aktivní snahu správce daně o domluvení náhradního termínu k umožnění provedení místního šetření, přestože byl v přímém kontaktu s jednatelekou žalobkyně. Nezazněla ani žádná pohružka uložení pořádkové pokuty, nebude-li žalobkyni provedení místního šetření umožněno. Z předloženého správního spisu tak nevyplývá, že by předložení požadovaných dokumentů bylo skutečně nezbytné pro stanovení daně u AGRO Žádovice. Popsané skutkové okolnosti podle soudu spíše naznačují, že uložení pořádkové pokuty bylo motivováno snahou potrestat žalobkyni za její „vzpurnost“ vůči správci daně, nikoliv zajistit splnění procesní povinnosti nezbytné pro stanovení daně u AGRO Žádovice. K tomu je však nutno poznamenat, že byť lze z § 6 daňového řádu vyčíst povinnost zúčastněných osob spolupracovat se správcem daně, pořádkovou pokutu lze uložit jen v krajních případech, kdy porušení této povinnosti dosahuje intenzity „závažného ztěžování“ (viz rozsudek č. j. 22 Af 105/2013-34). Naplnění této podmínky však v rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty nebylo prokázáno.
49. Uvádí-li žalovaný, že žalobkyni nepřísluší hodnotit, zda byly výzvy vydány v souvislosti s jiným řízením či nikoliv, ani zvažovat, zda na jejich základě součinnost poskytne, nelze s ním souhlasit. Jakkoli platí, že žalobkyni nepřísluší hodnotit, zda správcem daně požadované důkazní prostředky jsou nezbytné pro stanovení daně u třetího daňového subjektu, je oprávněna posuzovat zákonnost výzev, které vůči ní správce daně směřuje. Pokud by totiž správce daně vydával vůči žalobkyni výzvy v rozporu se zákonem, nebyla by povinna na ně reagovat, ani by jí na takovém podkladě nemohla být udělena pořádková pokuta (viz přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 95/2010-47).
50. Námitku týkající se oprávněných osob podílejících se na rozhodování v daném případě shledal soud nedůvodnou. V plném rozsahu odkazuje na bod 25 napadeného rozhodnutí, z něhož plyne, že žalobkyně byla o osobách oprávněných vést předmětné řízení řádně informována (viz např. sdělení ze dne 10. 8. 2017, č. j. 3683219/17/3013-60561-712220).
51. Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů neposkytují oporu pro závěr, že žalobkyně závažně ztěžovala či mařila účel správy daní ve smyslu § 247 odst. 2 daňového řádu. Být lze souhlasit s tím, že žalobkyně do jisté míry postup správce daně v rámci doměřovacího řízení ve věci AGRO Žádovice ztěžovala, nebylo prokázáno, že by její jednání dosáhlo takové intenzity, aby byl účel správy daní zmařen či ztížen závažně. Pro takové jednání by správce daně (resp. žalovaný) musel snést konkrétnější a závažnější argumentaci, z níž by bylo zřejmé, že doložení požadovaných dokladů bylo pro stanovení daně u AGRO Žádovice skutečně nezbytné.
52. S ohledem na závěr o nezákonnosti uložené pořádkové pokuty se soud již dále nezabýval námitkami žalobkyně směřujícími do výše pokuty pro bezpředmětnost.

VI. Závěr a náklady řízení

53. Soud tak z výše uvedených důvodů shledal důvodnou námitku nezákonnosti rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty, neboť správní orgány ve svých rozhodnutích neprokázaly, že by jednáním žalobkyně byla závažně ztížena či zmařena správa daní. Proto rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V intencích závěrů vyslovených zejm. v bodech 45 – 48 rozsudku žalovaný zváží, zda v daném případě existují takové skutečnosti svědčící o naplnění podmínky závažného ztížení či zmaření správy daní dle § 247 odst. 2 daňového řádu a tyto případně podrobně popíše ve svém novém rozhodnutí. Pokud naplnění podmínek pro uložení pořádkové pokuty neshledá, rozhodne v intencích § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu o zrušení prvostupňového rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty a řízení zastaví.
54. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, soud jí proto přiznal právo na náhradu nákladů za zaplacený soudní poplatek ve výši 3000 Kč; jiné náklady řízení žalobkyni nevznikly. K zaplacení nákladů řízení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. dubna 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu