



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a Mgr. Martina Lachmanna v právní věci

žalobkyně: **ČKD GROUP, a.s.**

sídlem Kolbenova 609/38, Praha 9

zastoupena JUDr. Pavlem Kačírkiem, advokátem

sídlem Zenklova 66/230, Praha 8

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2016, č. j. 12403/16/5100-41451-711055,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2016, č. j. 12403/16/5100-41451-711055, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč k rukám JUDr. Pavla Kačírka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Napadeným rozhodnutím bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně I. stupně“) ze dne 31. 8. 2015, č. j. 186212/15/4227-21794-604272, jímž jí byla podle § 247 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.,

daňového řádu, (dále jen „daňový řád“) uložena pořádková pokuta ve výši 20 000 Kč za závažné maření správy daní spočívající v tom, že bez dostatečné omluvy nevyhověla výzvě správce daně I. stupně ze dne 14. 5. 2015, č. j. 110899/15/4227-21794-608641, a neposkytla požadované listiny, které byly nezbytné pro správu daní daňového subjektu ČKD PRAHA DIZ, a.s. Žalovaný pokutu uloženou prvostupňovým rozhodnutím při nezměněném popisu skutku snížil na 18 000 Kč. Žalobkyně od počátku svou obranu zakládá především na tvrzení, že po ní byl požadován příliš široký rozsah informací, které s daňovým subjektem ČKD PRAHA DIZ nesouvisely.

II. Napadené rozhodnutí

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul účel institutu pořádkové pokuty, jímž je především zajištění efektivního výkonu správy daní. Žalobkyně tím, že výzvě správce daně I. stupně k předložení požadovaných listin ve stanovené lhůtě nevyhověla, mařila správu daní, a tedy se dopustila pořádkového deliktu podle § 247 odst. 2 daňového řádu. Odvolací námítka, dle níž byl okruh požadovaných informací příliš široký, považoval žalovaný za nedůvodnou, neboť žalobkyně jako osoba poskytující plnění, které je předmětem daně, musí být připravena ke spolupráci se správcem daně. Jelikož žalobkyně ve sledovaných zdaňovacích obdobích nesporně byla dodavatelkou společnosti ČKD PRAHA DIZ, byly požadované listiny nezbytné pro správu daní této společnosti. Žalovaný přitom ověřil, že listiny požadované ve výzvě se týkaly daňových povinností žalobkyně, a tedy se nejednalo jen o její interní záležitosti. Žalobkyně ani netvrdila, že by byla vázána povinností mlčenlivosti, a požadované listiny nebylo možno získat jinak.

3. Dále měl žalovaný za to, že žalobkyně ohrozila hospodárný postup správce daně I. stupně, neboť když žalobkyně výzvě k předložení listin nevyhověla, bylo nutné provést prostřednictvím dožádání místní šetření místně příslušným správcem daně žalobkyně, čímž došlo ke zdržení postupu správce daně I. stupně. Skutečnost, že žalobkyně část požadovaných listin v rámci místního šetření předložila, nic nemění na tom, že výzvě správce daně I. stupně nevyhověla. Na druhé straně však žalovaný dílčí spolupráci žalobkyně s jejím místně příslušným správcem daně zohlednil při úvaze o výši uložené pokuty; jelikož dospěl k závěru, že žalobkyně listiny požadované ve výzvě poskytla z 10 %, snížil o desetinu uloženou pokutu na 18 000 Kč.

III. Žaloba

4. Žalobkyně nejprve obsáhle zrekapitulovala obsah napadeného rozhodnutí žalovaného a svých odvolacích námitek. Dále uvedla, že výzva, za jejíž nerespektování jí byla uložena pořádková pokuta, byla nezákonná. Rozsah požadovaných listin se totiž dle žalobkyně mohl týkat jen skutečností tvrzených prověřovaným daňovým subjektem, v daném případě společností ČKD PRAHA DIZ, nikoliv zcela nesouvisějících informací týkajících se výlučně žalobkyně. Žalovaný se mýlí, pokud má za to, že může od žalobkyně v rámci správy daní jiného daňového subjektu požadovat jakékoliv informace týkající se jejích daňových povinností. Žalobkyně na výzvu reagovala přípisem, v němž vysvětlila svůj náhled na věc, a tedy není pravda, že by výzvu nesplnila bez dostatečné omluvy.

5. Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný neuvedl, zda byla pořádková pokuta uložena za způsob, kterým žalobkyně reagovala na výzvu, nebo za její komunikaci s dožádaným místně příslušným správcem daně. Žalobkyně vyjádřila názor, že místní šetření bylo zcela jiným procesním úkonem, a správce daně I. stupně iniciováním tohoto místního šetření ztratil možnost žalobkyni sankcionovat za nesplnění původní výzvy.

6. Dle názoru žalobkyně vzal žalovaný nedostatečně v potaz účel pořádkové pokuty jako institutu nikoliv primárně trestajícího, ale především směřujícího k vynucení součinnosti osloveného subjektu. Ukládat pokutu poté, co žalobkyně výzvu již splnila, byť v rámci jiného postupu, tomuto účelu pořádkové pokuty odporuje. Žalobkyně zpochybnila též úvahu žalovaného o tom, že správce daně I. stupně v důsledku jejího postupu musel vykročit ze základních zásad správy daní; zde žalovaný nepřipustně toleroval nezákonný postup podřízeného správce daně.

7. Konečně žalobkyně označila za nepřezkoumatelné odůvodnění výše uložené pokuty. S výjimkou důvodů pro mírné snížení pokuty nelze z napadeného rozhodnutí seznat, proč a na základě kterých kritérií byla uložena pokuta právě v dané výši.

IV. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poukázal na skutečnost, že se žalobní body z velké části překrývají s námitkami uplatněnými v odvolání, a proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl dále, že své rozhodnutí považuje za přezkoumatelné a řádně odůvodněné. Dle žalovaného bylo namístě bezvýhradně trvat na splnění výzvy, již žalobkyně odmítla vyhovět. Tvzení žalobkyně o tom, že se žalovaný rozhodl tolerovat nezákonný postup správce daně I. stupně, jsou postavena pouze na větách vytržených z kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný své rozhodnutí považuje za přezkoumatelné, a to včetně odůvodnění výše uvedené pokuty, které je založeno především na správním uvážení.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

9. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).

10. Soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně po poučení soudem nevyjádřila nesouhlas.

11. Žaloba je důvodná.

12. Zaprvé se soud zabýval přezkoumatelností napadeného rozhodnutí, neboť některé žalobní body lze interpretovat jako námitky nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů („žalovaný se nedostatečně vypořádal s námitkou“, „namítá naprostou absenci řešení jeho námitky“, „žalovaný [námitku] vůbec neřešil“ apod.). Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je zejména takové rozhodnutí, z něhož není zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005 - 65, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Je však třeba připomenout, že požadavek přezkoumatelnosti odůvodnění správního rozhodnutí neznamená, že je správní orgán povinen jednotlivě reagovat na každé dílčí tvrzení účastníka řízení (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je namístě jen tehdy, pokud správní orgán opomene podstatnou námitku účastníka řízení vypořádat zcela

(rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).

13. Žalobkyně v odvolání uplatňovala námitky obecně směřující dvěma hlavními směry. Jednak tvrdila, že výzva k předložení listin byla příliš široká a vybočovala z uplatněné pravomoci správce daně I. stupně, jednak napadala nejasnost vztahu mezi výzvou a následným místním šetřením provedeným místně příslušným správcem daně žalobkyně v rámci dožádání. S oběma těmito okruhy námitek se žalovaný přezkoumatelným způsobem vypořádal. Zaprvé dospěl k závěru, že rozsah požadovaných listin nebyl příliš rozsáhlý, neboť žalobkyně poskytovala zdanitelná plnění prověřovanému daňovému subjektu a byly od ní požadovány jen listiny týkající se plnění jejích daňových povinností. Zadruhé žalovaný zaujal názor, že poskytnutí některých požadovaných listin v rámci místního šetření nemá na spáchání pořádkového deliktu vliv, jelikož žalobkyně nevyhověla výzvě správce daně I. stupně, zároveň však bylo možné tuto okolnost vnímat jako polehčující při stanovení výše pokuty. Tyto závěry jsou dle názoru soudu zcela srozumitelné, vnitřně bezrozporné, a byly jimi vypořádány všechny relevantní odvolací námitky žalobkyně; napadené rozhodnutí tedy nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů není.

14. Pokud jde o výslovně namítanou nepřezkoumatelnost odůvodnění výše uložené pokuty, je třeba žalobkyni obecně přisvědčit, že výše uložené pokuty musí být odůvodněna, a to i přesto, že její stanovení v rámci zákonných mezí spadá do správního uvážení správního orgánu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2006, č. j. 4 As 14/2005 - 84). Pokud správní orgán uloží sankci v určité výši, aniž by přihlédl ke konkrétním okolnostem a způsobu spáchání deliktu, překročí zákonné meze správního uvážení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2004, č. j. 7 As 43/2004 - 51). Odůvodnění výše pokuty je však třeba primárně hledat v prvostupňovém rozhodnutí, jímž byla pokuta původně uložena. Z prvostupňového rozhodnutí je přitom zřejmé, že správce daně vycházel z konkrétních okolností posuzovaného skutku, který implicitně hodnotil jako velmi málo závažný, neboť žalobkyni uložil jen pokutu ve výši 20 000 Kč, ačkoliv nejvyšší zákonná hranice podle § 247 odst. 2 daňového řádu činí 500 000 Kč. Správce daně I. stupně též velmi podrobně zjišťoval majetkové poměry žalobkyně, na základě nichž dospěl k závěru, že výše uložené pokuty nemůže pro žalobkyni znamenat žádné citelné následky.

15. Žalovaný potom v řízení o odvolání primárně vycházel z odvolacích námitek. Žalobkyně přitom ve svém velmi obsáhlém odvolání výši uložené pokuty či přezkoumatelnost jejího odůvodnění vůbec nezpochybňovala. Bylo tedy z hlediska přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí akceptovatelné, pokud se žalovaný ohledně výše uložené pokuty bez dalšího ztotožnil se závěry správce daně I. stupně. Jelikož žalovaný dospěl k závěru, že je namístě pokutu o 10 % snížit, a to v souvislosti se skutečností, že žalobkyně část požadovaných listin (dle žalovaného právě 10 %) předložila, tuto svou úvahu v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřil. Tím mu však nevznikla povinnost plně nahrazovat odůvodnění výše uložené pokuty, neboť ve zbytku obstály důvody uvedené již v prvostupňovém rozhodnutí.

16. Soud se ztotožňuje s žalobkyní, že kategorický závěr žalovaného o tom, že rozsah listin poskytnutých nakonec žalobkyní v rámci místního šetření, představoval splnění výzvy právě z 10 %, působí poněkud arbitrárně. Poměr splnění uložené povinnosti totiž nelze přesně určit, jelikož okruh listin požadovaných ve výzvě byl definován jen druhově.

V tomto dílčím aspektu úvahy žalovaného však nelze spatřovat nepřezkoumatelnost. Žalovaný se zde pouze stal obětí vlastní snahy odůvodnit výši uložené pokuty co nejexaktněji. Je však třeba konstatovat, že ne ve všech případech lze polehčující a přitěžující okolnosti zohledňované při stanovení výše sankce přesně kvantifikovat, a je tedy nutné se někdy spokojit s obecnějším odůvodněním. Z tohoto důvodu by postačovalo, pokud by žalovaný uvedl, že žalobkyně doložila jen menšinu požadovaných listin, a přiměřeným snížením pokuty na základě zohlednění této skutečnosti bylo snížení o 10 %. Podrobnější, byť částečně zavádějící, odůvodnění zvolené žalovaným nelze hodnotit jako nepřezkoumatelné, neboť je v něm obsažena i uvedená dostačující obecnější úvaha.

17. Jelikož napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, přistoupil soud k posouzení ostatních žalobních bodů. Žalobkyni byla pořádková pokuta uložena podle § 247 odst. 2 daňového řádu, podle kterého lze pokutu až do výše 500 000 Kč uložit tomu „*kdo závažně ztěžuje nebo máří 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*“. V nyní projednávané věci měla žalobkyně bez dostatečné omluvy nevyhovět výzvě správce daně I. stupně ze dne 14. 5. 2015, č. j. 110899/15/4227-21794-608641, již byly od žalobkyně vyžádány následující listiny (popsáno zjednodušeně): (i) evidence vedená pro účely zákona o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014 až leden 2015, (ii) daňové doklady, na základě kterých žalobkyně uplatnila daň na vstupu, (iii) daňové doklady, na základě kterých žalobkyně deklarovala uskutečněná zdanitelná plnění, a (iv) listiny, ze kterých bude patrné, kým a jak konkrétně byla poskytnuta plnění v předmětných zdaňovacích obdobích dle příkazní smlouvy ze dne 2. 1. 2014 uzavřené mezi daňovým subjektem ČKD PRAHA DIZ jako mandantem a žalobkyní jako mandatářem, a (v) případné dodatky k této smlouvě. Požadované listiny měla žalobkyně poskytnout ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy, tedy dne 1. 6. 2015.

18. Žalobkyně na uvedenou výzvu reagovala přípisem ze dne 29. 5. 2015, v němž vyložila jádro argumentace, kterou následně uplatnila v řízení o uložení pořádkové pokuty, tedy zejména, že rozsah požadovaných listin je nepřipustně široký a netýká se pouze prověřovaného daňového subjektu ČKD PRAHA DIZ. Následně správce daně I. stupně odeslal dožádání místnímu správci daně žalobkyně, Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, v němž žádal zajištění totožných listin, které dříve požadoval po žalobkyni. Následně místně příslušný správce daně žalobkyně provedl dne 17. 8. 2015 místní šetření, při němž žalobkyně předložila listiny týkající se obchodů se společností ČKD PRAHA DIZ, které byly požadovány již ve výzvě, ale odmítla předložit ostatní požadované listiny s tím, že s ní jako daňovým subjektem není vedeno žádné řízení.

19. Zaprvé je třeba uvést, že žalobkyně byla sankcionována za nepředložení listin požadovaných ve výzvě, což měla učinit ve lhůtě do 1. 6. 2015. Mezi účastníky je nesporné, že v této lhůtě žádnou z požadovaných listin nepředložila, a naopak správci daně I. stupně jednoznačně sdělila, že se výzvou řídit nebude. Argumentaci žalobkyně ohledně příliš širokého rozsahu výzvy soud posoudí níže, avšak na tomto místě lze konstatovat, že ohledně konkrétně specifikovaných listin přímo souvisejících s obchodním vztahem mezi žalobkyní a společností ČKD PRAHA DIZ nikdy nemohlo být pochyb, že se k předmětu postupu vedeného správcem daně I. stupně vztahují. To učinila nesporným i sama žalobkyně, když v průběhu místního šetření tyto listiny předložila, ačkoliv i nadále

setrvala na právním názoru, že ve zbytku jsou požadavky správce daně nepřiměřeně rozsáhlé.

20. Ve vztahu k listinám přímo se týkajícím vztahů mezi žalobkyní a daňovým subjektem, na nějž byl zaměřen postup správce daně I. stupně, tedy žalobkyně bezpochyby výzvu nesplnila bez dostatečné omluvy. Pro naplnění pořádkového deliktu podle § 247 odst. 2 daňového řádu je zároveň třeba, aby jednání žalobkyně závažně ztížilo nebo mařilo správu daní. V nyní projednávané věci žalovaný závažné ztížení správy daní spatřoval v tom, že správce daně I. stupně musel dále usilovat o získání požadovaných listin prostřednictvím dožádání u místně příslušného správce daně žalobkyně, který provedl místní šetření. Soud má za to, že tento následek skutečně lze hodnotit jako závažné ztížení správy daní, neboť získání požadovaných listin se z hlediska správce daně I. stupně bezdůvodně prodloužilo až do 28. 8. 2015, tedy o téměř tři měsíce oproti původní lhůtě stanovené žalobkyni. Navíc samotná nutnost iniciovat dožádáním místní šetření způsobila finanční správě zbytečné organizační náklady. Ke stejným závěrům na obdobném skutkovém základě dospěl třetí senát zdejšího soudu v rozsudku ze dne 25. 9. 2019, č. j. 3 Af 37/2016 - 51. Žalobkyně se tedy bezpochyby pořádkového deliktu dopustila tím, že ve stanovené lhůtě nepředložila konkrétní požadované listiny týkající se jejich obchodních vztahů se společností ČKD PRAHA DIZ.

21. Skutečnost, že žalobkyně nakonec v rámci jiného postupu dožádaného správce daně požadované listiny předložila, ji nemůže z pořádkového deliktu vyvinít právě proto, že negativní následek spočívající v závažném ztížení správy daní byl již nezvratný. I za daných okolností tedy pořádková pokuta sloužila svému účelu, jímž je zajištění hospodárního průběhu řízení a utvrzení autority správce daně I. stupně. Naopak bylo namíste pozdější předložení listin zohlednit ve výši uložené pokuty, avšak jak bylo shrnuto výše, žalobkyni byla uložena jen velmi nízká pořádková pokuta ve výši 18 000 Kč při nejvyšší zákonné hranici 500 000 Kč, přičemž žalovaný původně uloženou pokutu snížil právě proto, že žalobkyně svou povinnost předložit konkrétní listiny týkající se jejího vztahu se společností ČKD PRAHA DIZ nakonec splnila. V rozsahu, v němž se napadené rozhodnutí týkalo nepředložení těchto listin, tedy nezákonné nebylo.

22. Případný nebyl ani dílčí žalobní bod, v němž žalobkyně na základě konkrétních formulací z odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdila, že žalovaný konstatoval nezákonný postup správce daně I. stupně, který následně potvrdil. Jakkoliv byly některé tyto formulace skutečně neobratné, při zasazení do kontextu celého odůvodnění rozhodnutí žalovaného mají evidentně zcela jiný význam, než který jim připisuje žalobkyně. Žalovaný pouze vyjádřil tezi, že žalobkyně svým postupem ohrozila hospodárnost postupu správce daně I. stupně, s čímž se soud výše ztotožnil. Právě to měl žalovaný na mysli, když uvedl, že byl správce daně I. stupně „*konáním, resp. nekonáním daňového subjektu de facto nucen do přijatelné míry vybočit z mezí daných zásad správy daní, aby dostál cíli správy daní*“. Žalovaný tedy neuváděl, že správce daně I. stupně porušil zásady správy daní vůči žalobkyni, jak mu je podsouváno v žalobě, nýbrž zkrátka konstatoval, že v důsledku jednání žalobkyně, v němž byl spatřován pořádkový delikt, nemohl správce daně I. stupně postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti. Daný žalobní bod je tedy založen pouze na účelové dezinterpretaci úvah žalovaného, a proto nemůže být důvodný.

23. Dále se však soud musel zabývat přiměřeností ostatních požadavků správce daně I. stupně, které žalobkyně nesplnila ani v rámci místního šetření, a u nichž setrvala na

názoru, že se jedná o požadavky příliš rozsáhlé, a tedy nezákonné. Z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 2. 2010, sp. zn. I. ÚS 1849/08, a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 9 As 277/2016 - 45, vyplývá, že je-li pořádková pokuta uložena pro nesplnění nezákonné výzvy k podání vysvětlení, je nezákonná i sama pořádková pokuta. Tyto závěry obdobně dopadají i na výzvu k předložení listin. Soud tedy musel posoudit zákonnost výzvy správce daně I. stupně jako podkladového aktu podle § 75 odst. 2 s. ř. s.

24. Předložení požadovaných listin bylo po žalobkyni požadováno v rámci postupu týkajícího se daňového subjektu ČKD PRAHA DIZ, a to podle § 57 odst. 1 ve spojení s § 93 odst. 4 daňového řádu. Podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu mají povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně mimo jiné osoby poskytující plnění, které je předmětem daně. Podle § 93 odst. 4 daňového řádu jsou osoby, které mají listiny nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem, povinny je na vyžádání poskytnout správci daně, a to za podmínek podle § 58 daňového řádu, který tuto povinnost váže na osoby uvedené v § 57 a uvádí, že od nich mohou být informace vyžadovány jen v případech, že je nelze získat od orgánu veřejné moci.

25. Žalobkyni je třeba přisvědčit v tom, že pokud se na ni správce daně I. stupně obrátil podle uvedených ustanovení v rámci postupu týkajícího se jiného daňového subjektu, měl pravomoc vyžadovat pouze předložení listin vztahujících se k tomuto daňovému subjektu, tedy společnosti ČKD PRAHA DIZ. Nelze naopak akceptovat argument žalovaného, že ustanovení § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu dává kterémukoliv správci daně pravomoc žádat předložení veškeré daňové evidence po kterékoliv osobě poskytující plnění, které je předmětem daně. Uvedeným ustanovením je pouze definováno, po kterých osobách může správce daně vůbec žádat poskytnutí informací a důkazních prostředků, avšak pochopitelně se v každém jednotlivém případě musí jednat o takové informace a důkazní prostředky, které se vztahují k daňovému subjektu, jehož se týká postup, v rámci nějž jsou vyžadovány.

26. První tři body výzvy v nyní projednávané věci, jimiž správce daně I. stupně po žalobkyni požadoval předložení veškeré daňové evidence a daňových dokladů týkajících se zdaňovacích období září 2014 až leden 2015, z uvedených mezí vybočují. Lze předpokládat, že žalobkyně v uvedeném čase obchodovala i s jinými subjekty, než se společností ČKD PRAHA DIZ, a tedy při nejmenším na první pohled neexistuje žádný důvod, proč správce daně I. stupně při postupu souvisejícím právě s touto společností potřeboval veškerou daňovou evidenci žalobkyně. Pokud z požadavku na předložení konkrétních listin není primárně zřejmé, jak by tyto listiny mohly danému správci daně sloužit při správě daní, musí být tento požadavek patřičně odůvodněn. Lze si samozřejmě představit okolnosti, za kterých při postupu týkajícím se jednoho daňového subjektu správce daně skutečně musí zajistit úplnou daňovou evidenci jiného daňového subjektu, případně si potřebuje opatřit listiny, které se týkají vztahů mezi jinými subjekty. Takové okolnosti by však musely být popsány v odůvodnění výzvy, k čemuž v nyní projednávané věci nedošlo. Dokonce ani *ex post* správce daně I. stupně nenabídl žádné odůvodnění, proč potřeboval veškerou daňovou evidenci žalobkyně.

27. Je samozřejmě pravda, že daňová evidence není jen vnitřní záležitostí žalobkyně a že v některých případech by byla povinna je správci daně poskytnout. Jednotlivé postupy při správě daní však nelze libovolně zaměňovat, a to s ohledem na zachování procesních práv dotčeného daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, bod 39). Pokud chce správce daně získat přístup

k úplné daňové evidenci konkrétního daňového subjektu bez souvislosti s postupem týkajícím se někoho jiného, musí vhodně zvolit jeden z postupů podle dílu 2 hlavy VI části druhé daňového řádu a jednoznačně daňovému subjektu sdělit, že primárně zjišťuje údaje o jeho činnosti. Nelze však akceptovat, aby správce daně, který navíc není místně příslušný, shromažďoval důkazní prostředky týkající se daňového subjektu, vůči němuž žádný postup při správě daní veden není.

28. Nezbyvá tedy než uzavřít, že správce daně I. stupně vykročil z mezí své pravomoci, a to s výjimkou požadavku na konkrétní listiny týkající se obchodů mezi žalobkyní a společností ČKD PRAHA DIZ, o nichž byla řeč výše. V části, v níž bylo po žalobkyni paušálně požadováno předložení veškerých daňových evidencí a daňových dokladů pro sledovaná zdaňovací období, byla výzva k poskytnutí listin nezákonná. V této části je tedy nezákonná i uložená pořádková pokuta.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

29. S ohledem na výše uvedené závěry soud napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. jsou správci daně v pokračujícím řízení vázáni právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

30. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů ten účastník, který měl ve věci úspěch. V nyní projednávané věci byla plně úspěšná žalobkyně. Její náklady tvoří jednak zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna advokáta za dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení a podání návrhu ve věci samé. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč ($2 \times 3\,100 = 6\,200$). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ($2 \times 300 = 600$). Odměna advokáta tak činí 6 800 Kč a DPH ve výši 21 %, celkem tedy 8 228 Kč. Spolu se soudním poplatkem tedy žalobkyni na náhradě nákladů řízení náleží 11 228 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 5. prosince 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu