



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: J.B., zastoupené JUDr. Tomášem Slavíkem, advokátem se sídlem Čs. legií 42/I, Klatovy**, proti **žalovanému: Krajský úřad Plzeňského kraje, se sídlem Škroupova 18, Plzeň, zastoupenému JUDr. Zdeňkem Vlčkem, advokátem se sídlem Na Roudné 18, Plzeň**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2013, čj. EK/4819/13,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Žalobou předanou k poštovní přepravě dne 15. 11. 2013 se žalobkyně jako poplatník místního poplatku z ubytovací kapacity domáhala zrušení rozhodnutí Krajského úřadu Plzeňského kraje ze dne 5. 9. 2013, čj. EK/4819/13 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), a rozhodnutí Městského úřadu v Klatovech (dále též jen „*prvoinstanční správní orgán*“) ze dne 25. 1. 2013, čj. FO/137/2013 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), a vrácení věci k dalšímu řízení.

Postup správců daní a práva a povinnosti daňových subjektů upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“ nebo „*zákon č. 280/2009 Sb.*“).

Místní poplatky, včetně místního poplatku z ubytovací kapacity, upravuje zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*zákon o místních poplatcích*“ nebo „*zákon č. 565/1990 Sb.*“).

[III] Řízení před správními orgány

Městský úřad Klatovy, finanční odbor, zahájil dne 19. 10. 2012 u žalobkyně, resp. v provozovně žalobkyně (= ubytovna v ul. 5. května 648/IV v Klatovech) daňovou kontrolu, jejímž předmětem bylo „porovnání evidence ubytovací knihy se skutečným stavem ubytovaných osob“.

Dle úředního záznamu ze dne 22. 10. 2012 byla provedena kontrola ubytovací knihy a proveden výpis z knih ubytovaných. Zároveň byla pořízena kopie knihy od II. pololetí 2012. Dle úředního záznamu ze dne 24. 10. 2012 bylo po provedené kontrole zjištěno, že v knize nejsou vedena některá (v zápisu specifikovaná jména) s tím, že daňovému subjektu (= žalobkyně) byla zaslána výzva k doplnění údajů ve stanovené lhůtě.

Dne 24. 10. 2012 vydal prvoinstanční správní orgán pod čj. FO/1940/2012 výzvu k plnění procesní povinnosti nepeněžité povahy, v níž podle § 97 daňového řádu, § 7 zákona o místních poplatcích a Obecně závazné vyhlášky města Klatov č. 1/2011 (dále též jen „*Vyhláška*“) vyzval žalobkyni k řádnému a úplnému vedení evidenční knihy ubytovaných.

Dne 9. 11. 2012 bylo v ubytovně v ul. 5. května 648/IV v Klatovech provedeno místní šetření za účasti Městské policie Klatovy.

Dne 14. 1. 2013 vydal prvoinstanční správní orgán pod čj. FO/45/2013 výzvu k doložení dokladů, v níž podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobkyni k předložení evidenční knihy ubytovaných (tuzemci, cizinci) za provozovnu v ul. 5. května 648/IV v Klatovech, kterou byla žalobkyně povinna vést ve smyslu § 7 odst. 3 zákona o místních poplatcích.

Na tuto výzvu žalobkyně dne 21. 1. 2013 (prvoinstančnímu správnímu orgánu doručeno dne 23. 1. 2013) písemně odpověděla, že „(...) výše poplatku z ubytovací kapacity je stanovena čl. 33 ve spojení s čl. 36 Vyhlášky. Rozhodnou skutečností pro určení celkové výše poplatku je v uvedeném případě pouze počet využitých lůžek v kapacitě zařízení určeného k přechodnému ubytování nesloužícího k sociálním účelům za rozhodné období. Jelikož správce místního poplatku vyžádal od J.B. doložení požadovaných knih, ze kterých není možno objektivně a jednoznačně určit celkovou výši poplatku, jmenovaná zároveň (...) dokládá evidenční listy, které za tím účelem vede. Dokládané archy vždy obsahují datum využití lůžka v kapacitě zařízení nesloužícího k sociálním účelům, včetně náležitostí stanovených pro vyžádané knihy (...).“ Žalobkyně trvala na tom, že svoji poplatkovou povinnost splnila v celém rozsahu.

Rozhodnutím ze dne 25. 1. 2013, čj. FO/137/2013, Městský úřad v Klatovech podle § 247 odst. 2 daňového řádu žalobkyni uložil pořádkovou pokutu ve výši 20.000,- Kč za závažné ztěžování nebo maření správy daní v průběhu řízení spočívající v tom,

že nevyhověla výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, která jí byla stanovena zákonem nebo správcem místních poplatků. Jako důvod uložení pokuty bylo uvedeno, že žalobkyně nevede řádně a úplně evidenční knihy ubytovaných, v důsledku čehož nejsou řádně odváděny místní poplatky z ubytovací kapacity.

Proti tomuto rozhodnutí správce poplatku prvního stupně se žalobkyně odvolala. Rozhodnutím ze dne 5. 9. 2013, čj. EK/4819/13, Krajský úřad Plzeňského kraje odvoláním napadené rozhodnutí Městského úřadu v Klatovech změnil ve výroku. Výrok po provedené změně zněl takto: „*Městský úřad v Klatovech, finanční odbor, jako správce místních poplatků, podle ustanovení § 247 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), uvedenému poplatníkovi místního poplatku z ubytovací kapacity ukládá pořádkovou pokutu ve výši 20.000,- Kč za závažné ztěžování nebo maření správy daní v průběhu řízení spočívající v tom, že nevyhověl Výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy č.j. FO/1940/2012, kterou vydal dne 24.10.2012. Tímto rozhodnutím byl poplatník vyzván k řádnému a úplnému vedení evidenční knihy ubytovaných, což do dne vydání rozhodnutí o uložení pokuty nesplnil.*“. Ostatní části výroku zůstaly beze změny.

[III] Žaloba

V žalobě žalobkyně jako poplatník místního poplatku namítala, že správní orgány obou stupňů chybně vyložily § 247 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně neztěžovala ani nemařila správu daní závažným způsobem, vždy na výzvy správce daně reagovala a daňový řád uvádí jiný důsledek případného porušení procesní povinnosti nepeněžitě povahy (pomůcky dle § 98 daňového řádu). Žalobkyně namítala, že výzva správce daně ze dne 24. 10. 2012, čj. FO/1940/1940/12, je do značné míry neurčitá, když nehovoří konkrétně o tom, v čem je „evidenční kniha ubytovaných“ chybně vedena. Je zde jen zmíněno, že bylo zjištěno, že stav ubytovaných osob neodpovídá stavu evidovaných osob. Ani v poučení výzvy, kde je žalobkyně upozorněna na možnost uložení pořádkové pokuty dle § 247 odst. 2 daňového řádu, není uvedeno, jakým způsobem má být „evidenční kniha ubytovaných“ doplněna o chybějící údaje, resp. není uvedeno, jaké konkrétní údaje chybí a jakým způsobem mají být údaje v „evidenční knize“ uvedeny. Výzva je zavádějící v tom, že není rovněž zřejmé, v jaké knize má dojít k opravě údajů, a dále, zda zpětně nebo v období po provedení kontroly „evidenční knihy ubytovaných“. Jak z textu odvolání žalobkyně ze dne 26. 3. 2013 vyplývá, žalobkyně v té době vedla dva typy knih ubytovaných osob, a to evidenční knihu dle § 7 zákona o místních poplatcích (rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty chybně uvádí zákon č. 565/1960 Sb.) a ubytovací domovní knihu dle § 101 zákona o pobytu cizinců. Náležitosti evidence údajů v obou vedených typech knih jsou odlišné. Výzvu ze dne 24. 10. 2012, kde je ve výroku a odůvodnění uvedeno „evidenční kniha ubytovaných“ a v poučení „evidenční kniha“ žalobkyně považovala za zmatečnou, neboť nebylo zřejmé, jaké údaje, jakým způsobem a v jaké knize mají být řádně vedeny. Z tohoto důvodu nemůže být žalobkyně následně uložení pořádkové pokuty sankcionována, když správní orgán nedokáže správně ve své výzvě k plnění procesní povinnosti vymezit přesný a jasný rozsah povinnosti, kterou má na základě jeho výzvy poplatník plnit. Pokud, jak uvedl žalovaný, bylo kontrolou ubytovací knihy při místním šetření dne 9. 11. 2012 zjištěno, že (opět) stav osob uvedených v knize (36) neodpovídá stavu ubytovaných osob (33), žalobkyně v souladu se svým odvoláním a předchozími podáními učiněnými správcem poplatku uvedla, že stavy osob evidovaných v těchto knihách se mohou lišit, neboť na evidenci v těchto knihách jsou kladeny

odlišné nároky. Žalobkyně odkázala na odůvodnění svého odvolání ze dne 26. 3. 2013 a zopakovala, že v ubytovací knize dle zákona o pobytu cizinců na území ČR je evidována doba předpokládaného pobytu; místní poplatek z ubytovací kapacity se vybírá dle skutečné obsazenosti lůžka v ubytovacím zařízení zaznamenaném v evidenční knize. V ubytovací knize se tak uvádí rozpětí pobytu v zařízení a nikoliv doba skutečné obsazenosti lůžka zaznamenaná v evidenční knize, která je rozhodná pro vyměření výše místního poplatku. Žalobkyně, pokud byla vyzvána správcem místního poplatku dne 14. 1. 2013 k předložení evidenční knihy, reagovala na výzvu dne 23. 1. 2013 předložením kopií evidenčních listů. Nemohla tak mařit postup správce místního poplatku při výběru místního poplatku, když z výzvy nebylo zřejmé (neurčitost výzvy), jak má dále dle výzvy postupovat při evidenci místního poplatku. Žalobkyně dále na výzvu ze dne 14. 1. 2013 reagovala dne 23. 1. 2013, kde plnila žádost správce poplatku. Z tohoto rozhodně nevyplývá maření postupu správního orgánu při výběru místního poplatku, a to zejména tím kvalifikovaným způsobem, který daňový řád v § 247 odst. 2 daňového řádu předpokládá, tj. závažným způsobem. Žalobkyně rovněž spolupracovala se správcem daně i tím, že pověřila R.M., aby ve věci výběru místního poplatku z ubytovací kapacity za ni jednal se správcem daně. Rovněž tento postup žalobkyně rozhodně nesvědčí tomu, že by se závažným způsobem snažila ztěžovat či mařit postup správce daně při výběru místního poplatku. O tom, že R.M. vypověděl v řízení plnou moc, žalobkyně nevěděla. O tom byl správcem daně sepsán dne 24. 4. 2013 pouze úřední zápis. Správce daně, aniž by sdělil, že je třeba dále tvrdit a dokazovat při výběru místního poplatku, uložil žalobkyni již bez dalšího pořádkovou pokutu dle § 247 odst. 2 daňového řádu.

Žalobkyně v žalobě dále poukazuje na to, že předpokladem pro uložení pokuty dle citovaného ustanovení daňového řádu je to, že zákon pro takovéto porušení povinnosti nepeněžitě povahy nestanoví jiný důsledek. Tímto důsledkem však dle daňového řádu je stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu), které má k dispozici nebo které si obstará. Pokud následně správce v této věci těchto pomůcek i skutečně využil při stanovení daňové povinnosti žalobkyně, tak dle názoru žalobkyně neměl užít § 247 odst. 2 daňového řádu. Jinak, nevedla-li žalobkyně dle výzvy ze dne 24. 10. 2012 úplně a řádně „evidenční knihu ubytovaných osob“ (je však stále otázkou, jakou knihu měl správce místního poplatku na mysli), nebylo to důvodem pro uložení pořádkové pokuty, nýbrž důvodem pro vyměření daně dle pomůcek. Žalobkyně uvedla, že správní orgán jí následně i prostřednictvím pomůcek, které si opatřil z části i od ní samotné (viz např. žalobkyní předložené kopie evidenčních listů v jejím podání ze dne 23. 1. 2013), daň, resp. místní poplatek, vyměřil, resp. doměřil (žalobkyně na základě svého předchozího přiznání uhradila místní poplatek v jiné výši). Neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně v procesu doměřování místního poplatku nemůže být sankcionováno pořádkovou pokutou. K tomu má správní orgán svěřeno daňovým řádem vyměření daně užitím pomůcek, k čemuž i přistoupil (viz platební výměr Městského úřadu v Klatovech č. 14/2013, vydaný dne 18. 9. 2013 pod čj. FO/1440/2013).

Žalobkyně na výzvy správního orgánu ke splnění nepeněžitě povinnosti vždy v rámci svých možností žalobkyně reagovala, stanovila si i svého zástupce pro účely usnadnění jednání se správním orgánem. Tvrdila skutečnosti a navrhovala provedení důkazů. Neunesení její důkazní povinnosti nemůže být sankcionováno pořádkovou pokutou. Prostředkem k tomuto sloužícím je doměření daňové povinnosti, a to formou pomůcek. Správní orgány obou stupňů tak porušily § 247 odst. 2 daňového řádu, když uložily pořádkovou pokutu, aniž

byly splněny podmínky dané tímto zákonným ustanovením. Navíc, procesní jednání správního orgánu I. stupně bylo vůči žalobkyni neurčité a zmatečné (viz výzvu ke splnění procesní povinnosti). Procesní podání správce místního poplatku jednou označuje knihy jako evidenční kniha, pak evidenční kniha ubytovaných a jindy ubytovací kniha. Jak shora uvedeno, údaje knihy vedené dle zákona o místních poplatcích a knihy dle zákona o pobytu cizinců na území ČR jsou odlišné a vzájemné rozpory v údajích těchto knih nemohou jít k tíži žalobkyně. Správce daně porušil zásadu uvedenou v § 5 odst. 1 a 3 daňového řádu, tj. nepostupoval v souladu se zákonem (chybná aplikace § 247 odst. 2 daňového řádu), a nešetřil práva a právem chráněné zájmy žalobkyně (§ 5 odst. 3 daňového řádu) tím, že vyměřil pořádkovou pokutu, aniž by byly splněny podmínky zákona.

[IV] Vyjádření žalovaného správního orgánu

K obsahu žaloby se Krajský úřad Plzeňského kraje vyjádřil tak, že vlastní právní argumentaci považuje za správnou. Tuto úvahu podpořil citací znění § 81 odst. 1 a § 82 odst. 1 daňového řádu, k čemuž doplnil, že je zřejmé, že daňový subjekt má povinnost předložit knihu ubytovaných osob (dá se podřadit pod jiné informace v § 81 odst. 1 daňového řádu). Povinnost vést tuto knihu vyplývá z § 7 odst. 3 zákona o místních poplatcích. Dle dikce § 247 odst. 2 daňového řádu podle názoru žalovaného před tím, než může být uložena pořádková pokuta, musí správce daně dát daňovému subjektu (třebas i ústní) výzvu ke splnění povinnosti, kterou žalovaný dal. Žalovaný tedy soubor žalobních námitek, které směřují proti chybnému právnímu posouzení a chybným skutkovým zjištěním, považoval za nedůvodný. Měl za to, že vydaná rozhodnutí jsou po formální i obsahové stránce v souladu se zákonem, nepostrádají žádnou ze zákonných náležitostí a jsou také řádně odůvodněna, kdy s ohledem zejména na obsáhlou argumentaci rozhodnutí o odvolání je zřejmé, že se žalovaný s uplatněnými námitkami podrobně zabýval a důsledně vypořádal.

[V] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud dospěl k závěru, že žaloba **není** důvodná. O věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání, a to ve smyslu § 51 odst. 1 věty první s. ř. s.

Žalobkyně byla v daném případě shledána odpovědnou za to, že nevedla řádně a úplně evidenční knihu ubytovaných.

Žalobkyně předně namítala neurčitost a nejasnost výzvy ze dne 24. 10. 2012, čj. FO/1940/2012, učiněné prvoinstančním správním orgánem (z důvodů výše uvedených) a dále nenaplnění (v jejím případě) podmínky závažného ztěžování nebo maření správy daní.

Soud se s námitkou neurčitosti a nejasnosti výzvy neztotožnil. Především neobstojí argumentace bazírující na odlišnosti mezi požadavky stanovenými § 7 zákona o místních poplatcích a § 101 zákona o pobytu cizinců.

Podle § 7 odst. 3 věty druhé zákona o místních poplatcích je ubytovatel je povinen vést evidenční knihu obdobně jako u poplatku za lázeňský nebo rekreační pobyt (§ 3 odst. 4) s výjimkou údaje o účelu pobytu.

Podle § 100 písm. f) zákona o pobytu cizinců je ubytovatel povinen vést domovní knihu a na požádání policie ji předložit ke kontrole.

Dle § 101 odst. 1 zákona o pobytu cizinců, domovní kniha je dokument, do kterého ubytovatel zapisuje jméno a příjmení ubytovaného cizince, den, měsíc a rok narození, státní občanství, číslo cestovního dokladu, počátek a konec ubytování.

Prvoinstanční správní orgán v záhlaví výzvy ze dne 24. 10. 2012 uvedl, že žalobkyni vyzývá mj. ve smyslu § 7 zákona o místních poplatcích. Následně v textu výzvy používá slovního spojení „evidenční kniha ubytovaných“. Byť doslovné znění § 7 odst. 3 zákona o místních poplatcích užívá spojení „evidenční kniha“, nikoliv „evidenční kniha ubytovaných“, nemohlo se v tomto případě jednat o neurčitost hrozící se záměnou s požadavkem plynoucím z § 100 písm. f) zákona o pobytu cizinců. Doplnění ustanovením § 7 zákona o místních poplatcích použitého obratu „evidenční kniha“ o slovo „ubytovaných“ (přičemž toto ustanovení zároveň ukládá povinnost vést evidenční knihu „ubytovatelů“), přičemž záhlaví výzvy odkazuje na toto zákonné ustanovení (= § 7 zákona o místních poplatcích), nečiní výzvu v tomto směru a v duchu uplatněné námitky nikterak nejasnou. Navíc, ani žalobkyně není formulačně zcela přesná – zákon o pobytu cizinců neužívá spojení „ubytovací domovní kniha“ (jak žalobkyně uvádí v žalobě na str. 3), ale pouze „domovní kniha“.

Stejně tak nedůvodná je i výtku týkající se neurčitosti výzvy co do formulace nedostatků, které měly být žalobkyní odstraněny. V odůvodnění výzvy je k tomu uvedeno: *„Při kontrole evidenční knihy ubytovaných na provozovně 5. května 648/IV, Klatovy a následném porovnání se skutečným stavem ubytovaných osob bylo zjištěno, že stav ubytovaných osob neodpovídá stavu evidovaných osob.“* Výzva tak jasně upozorňovala na nesrovnalosti mezi počtem evidovaných a fakticky ubytovaných osob. V kontextu s úředním záznamem, podle něhož v knize nejsou vedena některá (v zápisu specifikovaná jména), a zněním § 3 odst. 4 zákona o místních poplatcích (*„Ubytovatel je povinen vést v písemné podobě evidenční knihu, do které zapisuje dobu ubytování, účel pobytu, jméno, příjmení, adresu místa trvalého pobytu nebo místa trvalého bydliště v zahraničí a číslo občanského průkazu nebo cestovního dokladu fyzické osoby, které ubytování poskytl. Zápisy do evidenční knihy musí být vedeny přehledně a srozumitelně. Tyto zápisy musí být uspořádány postupně z časového hlediska. Evidenční knihu ubytovatel uchovává po dobu 6 let*

od provedení posledního zápisu. Zpracování osobních údajů v evidenční knize se řídí zvláštním právním předpisem.“), na který odkazuje § 7 odst. 3 věty druhé téhož zákona, bylo zřejmé, jaké nedostatky byly žalobkyni vytýkány.

Žalobkyně dále namítala, že neztěžovala ani nemařila správu daní závažným způsobem.

Podle § 247 odst. 2 daňového řádu pořádkovou pokutu do 50.000,- 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.

Z toho plyne, že mezi podmínky uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu, které musí být splněny současně, patří, že správa daní je ztěžována nebo mařena závažně a že zákon nestanoví jiný důsledek. Je zřejmé, že ztěžovat či mařit správu daní lze prostým způsobem nebo závažně. Znak „závažně“ proto musí být v rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty explicitně odůvodněn nebo musí alespoň z okolností případu být patrné, že jde o závažný stupeň ztěžování či maření.

Byť z prvoinstančního rozhodnutí není závažnost ztěžování nebo maření správy místního poplatku dostatečně patrna, tvoří toto rozhodnutí jeden celek spolu s rozhodnutím napadeným, které ale z tohoto pohledu ob stojí. Napadené rozhodnutí k věci uvádí mj. následující: „(...) *Evidenční kniha osob ubytovaných na ubytovně 5. května 648/IV., Klatovy, není úplně a řádně vedena, ani po doručení Výzvy k plnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy. Dne 19. 10. 2012 bylo provedeno místní šetření na ubytovně (...). Ubytovací kniha byla zapůjčena správcem daně k porovnání stavu ubytovaných (byla provedena kopie pro případnou další kontrolu). Počet osob uvedených v evidenční knize neodpovídal stavu skutečně ubytovaných osob. Dne 24. 10. 2012 byla daňovému subjektu doručena výzva k plnění procesní povinnosti spočívající v tom, že ubytovací kniha bude dále řádně a úplně vedena, s poučením o možnosti uložení pořádkové pokuty. Další místní šetření bylo provedeno 9. 11. 2012 a po kontrole ubytovací knihy bylo zjištěno, že opět stav osob vedených v knize (36) neodpovídá stavu skutečně ubytovaných osob (33). (...) Daňový subjekt byl opět dne 14. 1. 2013 vyzván k předložení evidenční knihy z důvodu pochybností o správné výši odvedeného místního poplatku z ubytovací kapacity. Daňový subjekt nato předložil dne 23. 1. 2013 evidenční listy ubytovaných osob. Stav ubytovaných osob uvedených na evidenčních listech předložených 23. 1. 2013 se lišil od stavu uvedeného v ubytovacích knihách při místních šetřeních dne 19. 10. a 9. 11. 2012. Výzva k řádnému a úplnému vedení evidenční knihy byla doručena daňovému subjektu 24. 10. 2012 na základě jejího předchozího neúplného vedení. Nato správce daně provedl další dvě kontroly ubytovacích knih (ubytovací kniha pro tuzemce a ubytovací kniha pro cizince) dne 19. 11. 2012 a 23. 1. 2013 a pokaždé si ověřil, že ubytovací knihy nejsou řádně a úplně vedeny. Dne 9. 11. 2012 byla při místním šetření provedena kontrola evidenční knihy se stavem 33 ubytovaných osob, ale při předložení evidenčních listů dne 23. 1. 2013 bylo uvedeno, že dne 9. 11. 2012 bylo ubytováno pouze 9 osob. Pokud není evidenční kniha úplně a řádně vedena, nejsou ani řádně odváděny místní poplatky z ubytovací kapacity. Dle předchozích poznatků správce daně by měl poplatník odvádět cca 60.000,- Kč ročně na místním poplatku z ubytovací kapacity, ale odvádí cca*

5.000,- Kč ročně. Proto výše pokuty odpovídá porušení povinnosti. (...) Dle ustanovení § 247 odst. 2 daňového řádu je správce poplatku oprávněn uložit daňovému subjektu za závažné ztěžování či maření správy daní, které spočívá v nesplnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, jež mu byla stanovena zákonem nebo rozhodnutím správce daně, a to bez dostatečné omluvy. Při ukládání pokuty dle tohoto ustanovení záleží pouze na správní úvaze správce daně, zda pokutu uloží a v jaké výši. Pokuta může být udělena, pokud zákon s nesplněním procesní povinnosti nespojuje jiný důsledek. Správci daně je tak 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, tedy stanovení či vybrání daně ve správné výši. Jedná se donucovací působení k dosažení zjednání nápravy. (...) Odvolací orgán po provedeném řízení konstatuje, že ze spisového materiálu (...) jednoznačně vyplývá, že evidenční kniha není řádně a úplně vedena, což má za následek nesprávné odvedení výše předmětného místního poplatku. (...) Správce poplatku v zápisu uvedl, že měl k dispozici obě ubytovací knihy, tedy knihu evidenční, vedenou dle zákona o místních poplatcích, a domovní knihu, vedenou dle zákona č. 326/1999 Sb. (...) Ubytovatel je povinen vést v písemné podobě evidenční knihu, do které zapisuje dobu ubytování, jméno, příjmení, adresu místa trvalého pobytu nebo místa trvalého bydliště v zahraničí a číslo občanského průkazu nebo cestovního dokladu fyzické osoby, které ubytování poskytl. Zápisy do evidenční knihy musí být vedeny přehledně a srozumitelně, musejí být uspořádány postupně z časového hlediska. Z podkladů správce poplatku zde jednoznačně vyplývá, že výzvě č.j. FO/1940/2012 ze dne 24.10.2012 vyhověno nebylo, neboť daňový subjekt i nadále evidenční knihu nevede v souladu se zákonem a v souladu se skutečným stavem (počtem ubytovaných osob). Všechna tato zjištění správce poplatku vedla k vyměření pokuty za nesplnění uložené povinnosti, neboť bylo opakovaně zjištěno, že evidenční kniha není řádně a úplně vedena. Pro úplnost odvolací orgán konstatuje, že správcem poplatku bylo zjištěno, že daňový subjekt využívá k přechodnému ubytování za úplatu rovněž prostory, které byly zkolaudovány jako garáže a sklady. (...) Pokud jde o výši uložené pokuty, odvolací orgán je toho názoru, že výše pokuty nebyla v nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní. Odvolací orgán upozorňuje na skutečnost, že pokuta může být uložena tomu, kdo závažným způsobem narušuje či maří proces spravování daně zejména neplněním povinností nepeněžitě povahy, jedná se o donucovací prostředek k zajištění řádného průběhu řízení a umožňující dosažení cíle daňového řízení, tedy stanovení či vybrání daně ve správné výši. (...)“.

Z celku rozhodnutí správních orgánů je tedy dobře seznatelné, že žalobkyně ztěžovala správu uvedeného místního poplatku závažným způsobem. Soud proto nepokládá námitku, že žalobkyně neztěžovala správu daně závažně, za důvodnou.

Stran posouzení námitky týkající se zákonné podmínky vymezené slovním spojením „nestanoví-li zákon jiný důsledek“ soud připomíná, že se ke stejné formulované námitce vyslovil již v rozsudku ve věci žalobkyně vedené u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30Af 35/2013. I tam byla žalobkyně toho názoru, že daňový řád uvádí jiný důsledek případného porušení procesní povinnosti nepeněžitě povahy (pomůcky dle § 98 daňového řádu). Tento svůj názor však nijak neodůvodnila.

Soud k takto formulované námitce uvedl v rozhodnutí ze dne 27. 11. 2014, čj. 30Af 35/2013-42, uvedl toto:

„(...) Ust. § 247 daňového řádu upravuje pořádkovou pokutu. K podstatě takovýchto deliktů se doktrína vyjadřuje takto: „Správní pořádkový delikt spočívá v tom, že odpovědný subjekt ... nesplnil procesní povinnost uloženou právním předpisem stanoveným způsobem, a správní orgán uložením pořádkové sankce ... nutí povinnou osobu k jejímu řádnému splnění. Specifickým rysem, který odlišuje pořádkový delikt od jiných typů správních deliktů, je právě jeho účel: prosazení porušených nebo nesplněných povinností.“ [Dušan Hendrych a kol.: Správní právo. Obecná část. 8. vyd. Praha 2012, s. 457], a takto: „Správní pořádkové delikty jsou definovány jako protiprávní jednání (nebo nečinnost), kdy odpovědný subjekt (zpravidla účastník řízení) nesplnil procesní povinnost uloženou právním předpisem a správní úřad ho uložením pořádkového trestu nutí k jejímu řádnému splnění. Účelem se jeví prosazení splnění právních povinností především v rámci nějakého správního rozhodovacího procesu, uplatnění však nachází i v procedurách kontrolních (výkon správního dozoru), jako obrana proti narušení, maření a ztěžování postupů správního úřadu.“ [Vladimír Sládeček: Obecné správní právo. 3. vyd. Praha 2013, s. 221]. Za „jiný důsledek“ uvedený v § 247 odst. 2 daňového řádu tedy možno pokládat např. pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu. Nesplnění povinnosti včasného podání tvrzení daně je sice rovněž porušením povinnosti nepeněžitě povahy, avšak zákon pro takové porušení povinnosti vytváří odlišný postih; je jím rovněž pokuta, jejíž výše je vyjádřena procenty a odvíjí se od výše pozdě přiznané daně a počtu dnů prodlevy.

Za „jiný důsledek“ předpokládáný v § 247 odst. 2 daňového řádu však podle názoru soudu nelze považovat stanovení daně (poplatku) jinak než dokazováním, ať už by šlo o stanovení poplatku podle pomůcek (§ 98 odst. 1 až 3 daňového řádu) nebo o sjednání poplatku s daňovým subjektem (§ 98 odst. 4 daňového řádu). Je tomu tak proto, že stanovení daně (poplatku) podle pomůcek není donucovacím prostředkem, nýbrž náhradním způsobem stanovení daně (poplatku). Současně je třeba vzít v úvahu, že ve smyslu § 98 odst. 1 věty první daňového řádu správce daně stanoví daň podle pomůcek, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. Zásadní je tu druhá z těchto podmínek. Vzhledem k ní mohou nastat dvě odlišné situace: buď nebude v důsledku nesplnění některé ze zákonných povinností daňového subjektu možno stanovit daň na základě dokazování, anebo ačkoliv daňový subjekt nesplní některou ze svých zákonných povinností, tak to možné bude. To, zda bude možno stanovit daň na základě dokazování, tedy nezávisí jen na daňovém subjektu. Správce daně může důkazní prostředky mít k dispozici nebo si je obstarat i bez součinnosti s daňovým subjektem. Správce daně totiž podle § 92 odst. 2 daňového řádu dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Následkem toho by daňový subjekt v duchu názoru předestřené žalobkyní byl sankcionovatelný pořádkovou pokutou nebo nebyl. Nezáviselo by to ani tak na něm jako spíše zejména na správci daně (a okolnostech případu). Kdyby daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností, ale tomu navzdory by – díky větší aktivitě správce daně a/nebo okolnostem daného případu – bylo možno daň stanovit na základě dokazování, daňovému subjektu by bylo možno uložit pořádkovou pokutu. Kdyby daňový subjekt jednal úplně stejně a v důsledku toho by –

díky menší aktivitě správce daně a/nebo okolnostem daného případu – nebylo možno stanovit daň na základě dokazování čili by bylo třeba ji stanovit podle pomůcek, daňovému subjektu by uložit pořádkovou pokutu nebylo možno. Podle přesvědčení soudu lze daňový subjekt činit odpovědným toliko za to, co má ve své moci. Důsledek názoru žalobkyně, podle něhož by odpovědnost daňového subjektu za pořádkový delikt podle § 247 odst. 2 daňového řádu byla podmíněna něčím, co pachatel nemůže sám ovlivnit, má soud za tak neslučitelný se základními zásadami správního trestání, že je nutno jej odmítnout i s názorem samotným.

Žalobčin názor nepodporuje ani důvodová zpráva: „V odstavci 2 je upravena situace, kdy nejsou plněny procesní povinnosti nepeněžité povahy plynoucí pro dotčeného ze zákona nebo z výzvy správce daně vydané na základě zákona. Z těchto důvodů je možné uložit pořádkovou pokutu až do výše 50 000 Kč. Návrh tak zachovává tradiční přístup, podle nějž lze pořádkové pokuty použít i na tyto případy. Nicméně primárním zájmem správce daně je, aby povinnost byla splněna. Výše pokuty a skutečnost, že může být udělována opakovaně, pak představuje dostatečnou hrozbu, která je s to přimět dané osoby ke splnění jejich procesních povinností při správě daně. Správci daně se zde umožňuje, aby uložil pořádkovou pokutu pouze v případě, že s nesplněním procesní povinnosti nespojuje zákon jiný důsledek. Pořádková pokuta podle tohoto odstavce je tedy prostředkem subsidiární povahy. Správci daně je tak 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.“ (Vládní návrh zákona daňový řád. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 2006-2010, sněmovní tisk 685/0, část č. 2/4).

Jelikož důvodová zpráva zdůrazňuje zachovávání tradičního přístupu, je na místě si povšimnout zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V něm byla pokuta upravena v § 37. Podle § 37 odst. 1 věty první tohoto zákona tomu, kdo nesplní ve stanovené lhůtě povinnost nepeněžité povahy vyplývající z tohoto nebo zvláštního daňového zákona nebo uloženou rozhodnutím podle tohoto zákona, může správce daně opakovaně uložit pokutu až do celkové výše 2 000 000 Kč. Podle § 37 odst. 4 uvedeného zákona se pokuta podle tohoto ustanovení neuloží, lze-li použít sankci podle § 68 nebo lze-li použít pokutu tuto sankci nahrazující. K tomu soud konstatuje, že alternativou pokuty podle § 37 zákona č. 337/1992 Sb. „tradičně“ nebylo stanovení daně (poplatku) náhradním způsobem, nýbrž zvýšení daně nebo jiná pokuta.

Názor, že jiným zákonem stanoveným důsledkem uvedeným v § 247 odst. 2 daňového řádu je stanovení daně (poplatku) podle pomůcek, nemá oporu ani v dostupné komentářové literatuře, již soud miní práce Josefa Baxy a kol.: Daňový řád. Komentář. II. díl. 1. vyd. Praha 2011, Jaroslava Kobíka a Aleny Kohoutkové: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, a Lenky Matyášové a Marie Emilie Grossové: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011.

Lze tak shrnout, že stanovení daně podle pomůcek nepředstavuje jiný zákonem stanovený důsledek, pro nějž nelze uložit pořádkovou pokutu podle § 247 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem k uvedenému nepovažuje soud za důvodnou ani námitku žalobkyně, že v jejím případě nebyla splněna ani další podmínka uložení pořádkové pokuty, neboť správce poplatku mohl poplatek stanovit podle pomůcek. (...)“.

Soud se s takto prezentovaným názorem plně ztotožňuje i v tomto případě, tedy ve věci vedené pod sp.zn. 30Af 38/2013, a na rozdíl od žalobkyně má za to, že stanovení daně (poplatku) podle pomůcek pod jiný zákonem stanovený důsledek předpokládaný v § 247 odst. 2 daňového řádu podřadit nelze. Ani tato žalobní námitka proto nebyla shledána důvodnou.

Jelikož soud nepovažoval za důvodné žalobčiny námitky proti aplikaci § 247 odst. 2 daňového řádu, nemohl pokládat za opodstatněný ani jejich reflex do zásady zákonnosti (§ 5 odst. 1 daňového řádu) a do zásady zdrženlivosti [šetření práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů] (§ 5 odst. 3 daňového řádu).

Jelikož na základě výše uvedené argumentace soud neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

[VI] Náklady řízení

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla, právo na náhradu *důvodně* vynaložených nákladů řízení před soudem. Žalovanému však podle názoru soudu žádné takovéto náklady řízení nevznikly, ježto vzhledem k personální vybavenosti Krajského úřadu Plzeňského kraje a skutkovým a právním okolnostem tohoto případu nelze zastoupení žalovaného advokátem pokládat za náklady řízení, které byly vynaloženy *důvodně*. Z tohoto důvodu bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Plzni dne 28. listopadu 2014

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková