ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Miroslava Makajeva ve věci

žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.,** IČO: 26710170,
sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem,

zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem,
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2019, č. j. 40401/19/5100-41451-712241,

takto:

I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2019, č. j. 40401/19/5100-41451-712241, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**

II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.**

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 2.

2019, č. j. 663340/19/2111-60563-208124 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím správce daně uložil žalobkyni pořádkovou pokutu ve výši 10 000 Kč podle § 247 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2019 (dále jen „daňový řád“) za závažné ztěžování správy daní spočívající v tom, že bez dostatečné omluvy ve stanovené lhůtě nevyhověla výzvě k poskytnutí údajů a listin ze dne 10. 1. 2019, č. j. 60413/19/2111-60563-209094, ani opakované výzvě k poskytnutí údajů a listin ze dne 16. 1. 2019, č. j. 135185/19/2111-60563-209094, jimiž byla správcem daně vyzvána ke splnění procesních povinností nepeněžité povahy, které jí byly správcem daně stanoveny.

Obsah žaloby

2. Žalobkyně předně namítá, že řízení o přestupku nebylo vůbec zahájeno a správce daně ji před vydáním prvostupňového rozhodnutí neseznámil s podklady pro rozhodnutí. Žalobkyně s odkazem na Úmluvu o ochraně lidských práv a základních svobod (sdělení federálního Ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb.; dále jen „Úmluva“) uvedla, že pro trestnost přestupků musí platit obdobné principy a pravidla jako pro trestnost trestných činů. Z těchto důvodů musí oznámení o zahájení řízení ve věci podezření ze spáchání správního deliktu splňovat nároky kladené na usnesení o zahájení trestního stíhání. Žalobkyně proto namítá, že bylo zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces, protože nebyla neprodleně a podrobně seznámena s povahou a důvodem obvinění podle čl. 6 odst. 3 písm. a) Úmluvy, podle něhož každý, kdo je obviněn, má právo být neprodleně a v jazyce, jemuž rozumí, podrobně seznámen s povahou a důvodem obvinění proti němu. Z ustálené judikatury Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „ESLP“) plyne, že je třeba pečlivě prověřit, zda byl obviněný s obviněním seznámen včas, aby měl dostatečnou dobu k přípravě své obhajoby (rozsudek ESLP ze dne 14. 11. 2000 ve věci *T. proti Rakousku*, stížnost č. 27783/95). S odkazy na rozsudky ESLP ze dne 12. 10. 1992 ve věci *T. proti Itálii*, stížnost č. 14104/88, ze dne 25. 7. 2000 ve věci *Mattoccia proti Itálii*, stížnost č. 23969/94, a ze dne 23. 9. 1998 ve věci *Steel a ostatní proti Spojenému království*, stížnost č. 24838/94, žalobkyně poukazuje na to, že nepostačí pouze vágní informace o existenci obvinění. Sdělení musí být dostatečně konkrétní k tomu, aby si mohl obviněný řádně připravit svoji obhajobu. Má z něj plynout důvod a povaha obvinění, tedy skutek a jeho právní kvalifikace. Doplnila, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 20. 4. 2016, č. j. 2 As 285/2015-49, plní účel sdělení obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 3 písm. a) Úmluvy v přestupkovém řízení oznámení o zahájení řízení podle § 46 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“). Žalobkyně má za to, že uložená pořádková pokuta je nezákonná, protože řízení o ní nebylo řádně zahájeno způsobem stanoveným v § 78 odst. 2 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění zákona č. 285/2018 Sb. (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“), nebyla jí poskytnuta žádná lhůta pro přípravu obhajoby a nebyla seznámena s podklady pro rozhodnutí.

3. Žalobkyně též namítá, že ji správce daně nepoučil o právu žádat o nařízení ústního jednání podle § 80 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky. Ke smyslu tohoto práva a povinnosti správního orgánu postupovat tak, aby obviněnému vytvořil podmínky pro realizaci práva na projednání přestupku v jeho přítomnosti, citovala rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2015, č. j. 10 As 251/2014-53. Uvádí, že pokud by poučena byla, žádala by nařízení ústního jednání a k listinám, které správce daně požadoval, by vysvětlila, že část z nich neměla k dispozici, část neexistuje, část z nich neměla povinnost uschovávat, a namítla by,

že správce daně nemůže správnost plnění mezi ní a společností Muramax RP Holding s.r.o. (dále jen „Muramax“) prověřovat cestou povinné součinnosti třetích osob, neboť tím fakticky obchází svou povinnost prověřit plnění k tomu určenými nástroji podle daňového řádu, zejména postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Nepoučení mělo za následek, že žalobkyně nevěděla, jaké důkazy chce správce daně v řízení použít, a nemohla předestřít vlastní důkazy ani jejich odlišné vysvětlení. Ke smyslu práva na seznámení s podklady pro rozhodnutí a vyjádření se k nim v daňovém řízení odkázala na rozsudky NSS ze dne 27. 9. 2018, č. j. 4 Afs 156/2018-32, a ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 15/2018-27.

4. Dále žalobkyně namítá, že jí byla uložena pokuta, kterou dle daňového řádu nelze uložit. Vedle informací o spolupráci žalobkyně s dodavatelem Muramax správce daně v obou výzvách žádal, aby poskytla i informace podstatné jen ve vztahu k její vlastní daňové povinnosti, když žádal informaci o tom, zda žalobkyně nakupovala pracovní sílu od jiných dodavatelů a případně poskytnutí údajů k těmto plněním. Správce daně ve výroku prvostupňového rozhodnutí výslovně uvedl, že pokuta zahrnuje i skutek nesplnění požadavků správce daně ve vztahu k vlastní daňové povinnosti žalobkyně týkajících se jiných dodávek pracovní síly než od společnosti Muramax. Za takové jednání žalobkyni pokutu uložit nelze. Pořádkovou pokutu dle § 247 odst. 2 daňového řádu může správce daně uložit, nestanoví-li zákon jiný důsledek. Důsledkem neunesení důkazního břemene je neuznání tvrzených skutečností jakožto daňově nerelevantních, případně stanovení daně dle pomůcek či sjednání daně (§ 92 odst. 2 a § 98 daňového řádu). Napadené rozhodnutí je nezákonné, protože i kdyby žalobkyně nepředložila informace o vlastní daňové povinnosti, daňový řád stanoví jiný právní následek, který vylučuje uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu.

5. Žalobkyně vytýká žalovanému, že aproboval zneužití institutu poskytování informací podle § 57 a násl. daňového řádu, kterého se dopustil správce daně, když od žalobkyně požadoval dokumenty vztahující se také k její vlastní daňové povinnosti. Správce daně ve výzvách uvedl, že *„[z] průběhu daňového řízení vedeného u daňového subjektu Muramax RP Holding s.r.o. vyplývá, že tento subjekt vám poskytuje pracovní sílu, kdy se jedná o pracovníky většinou ukrajinské národnosti*.“ Žalobkyně z toho nemohla ověřit, že správcem daně požadované informace jsou nezbytné pro správu daní, a nemohla tak určit, v jakém rozsahu má informace poskytnout, a dodržet tak podmínku stanovenou v § 58 odst. 1 daňového řádu. Správce daně nedostatečností obou výzev zabránil žalobkyni ve splnění uložené povinnosti, a proto je za neposkytnutí informací plně odpovědný. Žalobkyně tak nemohla jednat zaviněně. Žalobkyně se společností Muramax uzavřela smlouvu o dílo. Z ní plyne, že správcem daně požadované informace se týkají ověření formální stránky díla dodaného společností Muramax, tedy posouzení jedné ze složek zdanitelného plnění, jehož byla žalobkyně příjemcem. Správce daně tak k prověřování daňové povinnosti žalobkyně zneužil institut poskytování informací, protože vykonal svou kompetenci jinak, než jak mu ukládá zákon. Daňový řád umožňuje daňové povinnosti žalobkyně ověřit postupem k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolou. Jelikož daňové orgány zvolily excesivní způsob prověřování daňové povinnosti, nelze žalobkyni za odepření součinnosti uložit pokutu.

6. Žalobkyně dále namítá, že neposkytla správci daně součinnost důvodně, neboť využila práva nevypovídat dle § 96 odst. 2 daňového řádu, čl. 37 odst. 1 a čl. 40 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Oprávnění aktivně nevydat požadované dokumenty opírá o

stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 30. 11. 2010, sp. zn. Pl. ÚS-st. 30/10. Doplnila, že oprávnění odebrat důkazní prostředky proti vůli jednotlivce dává správci daně § 82 odst. 2 ve spojení s § 83 daňového řádu, který přímo předpokládá, že když je odmítnuto vydání důkazních prostředků, může je správce daně zajistit i proti jeho vůli. Možnost zajistit důkazní prostředky podle § 83 daňového řádu je též jiným následkem jejich nevydání, který vylučuje uložení pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu.

7. Posledním žalobním bodem žalobkyně namítá, že nebyla naplněna podmínka závažného ztěžování správy daní. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl jediný negativní následek nesoučinnosti žalobkyně. Správce daně již žádnou výzvu k součinnosti žalobkyni neadresoval, neprovedl u ní místní šetření, ač by při něm mohl požadované dokumenty zajistit, neprovedl postup k odstranění pochybností ani daňovou kontrolu. Z toho žalobkyně dovozuje, že daňová kontrola byla u společnost Muramax dokončena, a proto odepření součinnosti nemohlo vyvolat závažné ztížení správy daní.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Předně konstatuje, že žalobkyně nesprávně směšuje ukládání sankcí za přestupky s institutem pořádkové pokuty. Pořádková pokuta je sice sankčního zaměření, jde však o donucovací prostředek procesní povahy, který směřuje k naplnění cíle správy daní. Ukládání pořádkových pokut je specifickým institutem správního (daňového) řízení. Argumentace žalobkyně vycházející z právní úpravy a judikaturních závěrů, které se vztahují k přestupkům, neobstojí.

9. Námitky, že žalovaný měl postupovat před vydáním prvostupňového rozhodnutí podle ustanovení o zahájení řízení obsažených v zákoně o odpovědnosti za přestupky, vyzvat žalobkyni k vyjádření k podkladům rozhodnutí a poučit ji o právu žádat o nařízení ústního jednání, nemají oporu v daňovém řádu. Správce daně nemá povinnost postupovat při ukládání pořádkové pokuty podle zákona o odpovědnosti za přestupky. Požadavek, aby bylo takto postupováno, neodpovídá smyslu a účelu pořádkové pokuty. Uložení pořádkové pokuty je prostředkem k tomu, aby jiné – vlastní řízení ve věci samé – mohlo řádně proběhnout a dospět ke konci. Uložení pořádkové pokuty umožňuje, aby bylo nepřímým donucením odstraněno odmítání plnit procesní povinnosti, nesoučinnost nebo netečnost. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2008, č. j. 8 Afs 40/2007-49, č. 1703/2008 Sb. NSS, žalovaný poukazuje na to, že se tak neděje v pseudosamostatném řízení.

10. Odkazy žalobkyně na rozsudky NSS ze dne 27. 9. 2018, č. j. 4 Afs 156/2018-32, a ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 15/2018-27, žalovaný nepovažuje za příléhavé, neboť se týkají postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu, kdy odvolací orgán získá podklady svého rozhodnutí při dokazování v odvolacím řízení nebo dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně a tato změna ovlivní rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu. Taková situace v dané věci nenastala. Daňový řád neobsahuje ustanovení, jež by ukládalo správci daně povinnost seznámit daňový subjekt s důkazy v řízení o pořádkové pokutě. Důvody uložení pořádkové pokuty byly žalobkyni legitimně předestřeny až v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí a žalobkyně měla možnost se k těmto důvodům vyjádřit v odvolání, což učinila. Žalobkyně nebyla omezena na právu seznámit se s podklady rozhodnutí případným nahlédnutím do spisu.

11. Za ryze účelové a spekulativní žalovaný považuje tvrzení žalobkyně, že kdyby byla poučena o právu žádat nařízení ústního jednání, učinila by tak a k jednotlivým listinám by vysvětlila, že část neměla k dispozici a část neexistuje. Žalobkyni zastoupené odborným zástupcem nic nebránilo tuto argumentaci využít v návaznosti na výzvy správce daně nebo v odvolacím řízení. Pasivita žalobkyně musí jít k její tíži.

12. K námitce žalobkyně, že pro případ nesplnění povinnosti daňový řád stanoví jiný důsledek, žalovaný uvádí, že primárním zájmem správce daně bylo, aby mu žalobkyně předložila požadované listiny a informace, které mají souvislost s postupem týkajícím se daňového subjektu Muramax, nikoli stanovení daně žalobkyni. Námitky, že ve vztahu k její vlastní daňové povinnosti bylo jiným důsledkem neunesení důkazního břemene nebo stanovení daně podle pomůcek či sjednání daně, tak žalovaný považuje za irelevantní.

13. Tvrzení, že žalovaný prověřoval daňovou povinnost žalobkyně, nemá oporu v daňovém spise. Naopak z něj plyne, že správce daně požadoval předložení dokladů a evidencí za účelem zjištění skutečného stavu věci a ověření skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty týkajících se toliko společnosti Muramax, která žalobkyni poskytovala zdanitelná plnění. Žalobkyni nebyla uložena pořádková pokuta za neposkytnutí součinnosti správci daně v daňovém řízení vedeném s žalobkyní.

14. Ve vztahu k vyžadovaným informacím ohledně případného nákupu pracovní síly od jiných dodavatelů správce daně konstatoval, že požadované listiny a údaje mohou být důkazním prostředkem při správě daní a budou využity v daňovém řízení vedeném právě se společností Muramax, přičemž věcná souvislost případného nákupu pracovní síly od jiných dodavatelů s předmětem plnění poskytovaným společností Muramax je dle žalovaného naprosto zřejmá. Z požadavku na úzce vymezenou část informací týkajících se případného nákupu pracovní síly i od jiných dodavatelů nelze dovodit, že správce daně opatřuje důkazní prostředky týkající se žalobkyně pro stanovení její vlastní daňové povinnosti. Požadavek správce daně na poskytnutí informací a listin byl v souladu se zákonem a se zásadou přiměřenosti. Jelikož správce daně prověřoval daňovou povinnost Muramax, nikoli žalobkyně, považuje žalovaný námitku, že měl být zahájen u žalobkyně postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola za nedůvodnou.

15. Žalovaný nesouhlasí s žalobkyní, že jiným důsledkem neposkytnutí listin a informací je možnost zajistit si důkazní prostředky podle § 82 odst. 2 ve spojení s § 83 daňového řádu. Takový výklad je dle žalovaného v rozporu s účelem a smyslem § 247 odst. 2 daňového řádu, jímž je zajištění hospodárnosti průběhu řízení, přičemž právě nutnost realizovat místní šetření za účelem zajištění věcí by způsobila vznik dalších nákladů a prodlužovala dobu získání požadovaných listin nebo informací. I splnění povinnosti zapůjčit věci a doklady plynoucí z § 82 odst. 2 daňového řádu je možno vynucovat uložením pořádkové pokuty dle § 247 odst. 2 daňového řádu. Postup správce daně podle § 83 je nadto podmíněn mj. kvalifikovanou obavou z pozdější obtížnosti či nemožnosti provést touto věcí důkaz.

16. K námitce žalobkyně, že z obsahu výzev nemohla ověřit nezbytnost požadovaných informací pro správu daní, žalovaný uvádí, že požadavky správce daně ve výzvách byly formulovány dostatečně určitě a žalobkyni muselo být zřejmé, jaké konkrétní listiny a údaje má správci daně poskytnout. Žalovaný má za to, že správce daně dostál podmínce vyplývající z § 58 odst. 1 daňového řádu, kdy po žalobkyni požadoval poskytnutí údajů a listin pouze v rozsahu nezbytném pro správu daní, přičemž s ohledem na charakter požadovaných informací není důvod pochybovat o jejich reálné využitelnosti pro správu

daně konkrétního daňového subjektu, společnosti Muramax. Správce daně dostál i podmínce vyplývající z § 58 odst. 3 daňového řádu, neboť vzhledem k charakteru požadovaných informací si je nemohl obstarat z jiných zdrojů než přímo od žalobkyně.

17. K využití práva nevypovídat žalovaný odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

18. K namítanému nedostatku odůvodnění závažného ztěžování správy daní žalovaný uvádí, že posouzení této podmínky vyplývá dle žalovaného z bodů 32 a 49 až 50 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Intenzita ztěžování správy daní byla jednáním žalobkyně naplněna. Po žalobkyni byly požadovány údaje a listiny významné pro správu daně společnosti Muramax, které nebylo možné získat z jiných zdrojů. Žalobkyně věděla, že požadované informace jsou pro správce daně nezbytné pro zjištění skutečného stavu věci a ověření skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, přesto bez dostatečné omluvy součinnost neposkytla. To považuje žalovaný za dostatečně odůvodněné závažné ztížení správy daní.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

19. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházeje ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s).

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

20. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně výzvou k poskytnutí údajů ze dne 10. 1. 2019, č. j. 60413/19/2111-60563-209094, dle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu vyzval žalobkyni, aby ve lhůtě 10 dnů ode dne doručení předložila doklady a evidence týkající se společnosti Muramax pro účely daně z přidané hodnoty za účelem zjištění skutečného stavu věci a ověření skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně v souladu s § 93 daňového řádu za podmínek uvedených v § 58 téhož zákona. Správce daně ve výzvě uvedl, že z průběhu daňového řízení vedeného u společnosti Muramax vyplynulo, že tato společnost poskytuje žalobkyni pracovní sílu, kdy se jedná především o pracovníky ukrajinské národnosti. Správce daně žalobkyni vyzval, aby v návaznosti na jednotlivé přijaté faktury od dodavatele Muramax předložila jmenný seznam pracovníků, kteří prováděli práce a byli poskytnuti nebo zprostředkováni společností Muramax v měsících říjen 2017 až prosinec 2018 s uvedením jejich jména, příjmení, data narození a bydliště, a kopie jejich cestovních dokladů, a dále doložila smlouvy o provedení práce pro tyto jednotlivé osoby; doklady potvrzující, kterého zaměstnavatele je daný pracovník zaměstnancem; výkazy práce těchto osob za jednotlivé měsíce; jejich povolení k pobytu a pracovní povolení; povolení od úřadu práce pro dodavatele nebo subdodavatele, kteří práci těchto osob zprostředkovávají; povolení od inspektorátu práce; lékařské vstupní prohlídky všech těchto pracovních sil; způsob poptávání této pracovní síly; smluvní ujednání a objednávky týkající se poskytnuté pracovní síly; kalkulaci ceny poskytnuté pracovní síly a veškerou dokumentaci týkající se kontrol cizinecké policie a inspektorátu práce u žalobkyně. Správce daně dále žalobkyni vyzval ke sdělení, zda pracovníkům poskytuje ubytování, případně sdělení místa ubytování. Dále byla žalobkyně vyzvána ke sdělení, zda nakupuje pracovní sílu i od jiného dodavatele, a pokud ano, nechť sdělí veškeré údaje tak, jak je požadováno ke společnosti Muramax. V odůvodnění správce daně konstatoval, že

požadované údaje nelze získat od jiného orgánu veřejné moci ani z úřední evidence. Uvedl, že dle § 93 odst. 4 daňového řádu jsou osoby, které mají listiny nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, povinny za podmínek podle § 58 na vyžádání správce daně tyto listiny nebo jejich kopie vydat. Konstatoval, že požadované listiny a údaje tyto podmínky splňují a budou využity v daňovém řízení se společností Muramax. Správce daně žalobkyni poučil, že jí dle § 247 daňového řádu může být v případě neuposlechnutí výzvy ve stanovené lhůtě uložena pořádková pokuta do výše 500 000 Kč, a to i opakovaně. Výzva byla žalobkyni doručena dne 11. 1. 2019.

21. V podání ze dne 11. 1. 2019, které učinila Advokátní daňová kancelář Hajdučík, s.r.o., jako zmocněnec žalobkyně, správci daně sdělila, že žalobkyně na výzvu odmítá odpovědět. Odmítnutí bylo odůvodněno tím, že výzvu vyřizuje úřední osoba L. P., která je vůči žalobkyni negativně zaujatá, vydává nezákonná rozhodnutí zasahující do práv žalobkyně, která jsou pro nezákonnost následně rušena nadřízeným orgánem nebo soudem, a vede postupy, které jsou označeny za nezákonné. Dále uvedla, že žalobkyně společnosti Muramax neposkytla zdanitelné plnění, a proto na ni povinnost k poskytnutí údajů dle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu nedopadá. Dále odmítla požadované informace poskytnout, aby se žalobkyně nevystavila nebezpečí trestního stíhání, které se vyskytuje v případech, v nichž figuruje správce daně a zejména výše uvedená úřední osoba. Plná moc nebyla připojena, byla doložena v odvolacím řízení.

22. Správce daně výzvou ze dne 16. 1. 2019, č. j. 135185/19/2111-60563-209094, doručenou žalobkyni dne 22. 1. 2019 žalobkyni opakovaně vyzval k poskytnutí výše uvedených údajů do 8 dnů od doručení výzvy. Správce daně zdůraznil, že žalobkyně je osobou, která poskytuje a přijímá plnění, která jsou předmětem daně. V odůvodnění poukázal na to, že osobami poskytujícími plnění jsou *de facto* všechny daňové subjekty, jelikož poskytují plnění, která jsou předmětem daně, a jsou tedy osobami povinnými k poskytnutí relevantních údajů. Doplnil, že základním cílem správy daní je správné stanovení daně. Aby toho mohl správce daně dosáhnout, musí mít úplné informace o daňově relevantních finančních tocích a informace s nimi spojené. Poukázal na zásadu neveřejnosti správy daní a povinnost mlčenlivosti. Konstatoval, že pravomoc správce daně k vyžadování informací, které jsou nezbytné pro správu daní, jakož i k jejich shromažďování plyne z § 11 daňového řádu. Odkázal též na § 9 daňového řádu. Zopakoval, že požadované údaje nelze získat od jiného orgánu veřejné moci ani z úřední evidence. K námitkám žalobkyně uvedl, že již dne 21. 10. 2016 jí bylo doručeno rozhodnutí týkající se podjatosti žalobkyní uvedené úřední osoby, podle něhož správci daně nejsou známy žádné okolnosti, které by osvědčovaly pravděpodobnost zaujatého vztahu úřední osoby a vzbuzovaly pochybnosti o její nepodjatosti. Žalobkyně byla znovu poučena o tom, že pokud neuposlechne výzvy ve stanovené lhůtě, může jí být uložena pořádková pokuta do výše 500 000 Kč, a to i opakovaně.

23. V podání ze dne 22. 1. 2019 žalobkyně zastoupená Advokátní daňovou kanceláří Hajdučík, s.r.o., správci daně sdělila, že na výzvu odmítá odpovědět, aby se nevystavila nebezpečí trestního stíhání.

24. Správce daně následně vydal prvostupňové rozhodnutí. V odůvodnění uvedl, že v rámci probíhajícího řízení bylo správcem daně požadováno poskytnutí údajů a listin nezbytných pro správu daní. Konstatoval, že žalobkyně byla k poskytnutí údajů a listin opakovaně vyzvána, a podrobně popsal obsah obou výzev a podání, která učinila Advokátní daňová kancelář Hajdučík, s.r.o. Obdržené reakce na výzvy správce daně nepovažoval za

dostatečné, neboť byly zaslány z datové schránky Advokátní daňové kanceláře Hajdučík, s.r.o., avšak správce daně neeviduje plnou moc prokazující zastoupení, a není tedy prokázáno, že jde o projev vůle žalobkyně. I pokud by k reakcím přihlédl, nebyly v nich uvedeny relevantní důvody pro neposkytnutí údajů. K námitce podjatosti konstatoval, že již dne 21. 10. 2016 bylo žalobkyni doručeno rozhodnutí o nepodjatosti zmiňované úřední osoby. K namítanému vystavení se nebezpečí trestního stíhání s tím, že jde o případ, v němž figuruje úřední osoba L. P., správce daně uvedl, že nejde o relevantní důvod k odmítnutí poskytnutí součinnosti. Na rozdíl od odmítnutí svědecké výpovědi není možnost odmítnutí součinnosti v daňovém řádu obsažena, navíc jde o ničím nepodloženou domněnku. K názoru, že žalobkyně společnosti Muramax neposkytla žádné plnění, správce daně poukázal na průběh daňového řízení se společností Muramax a údaje uváděné v kontrolním hlášení, v nichž žalobkyně deklarovala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele Muramax za zdaňovací období říjen 2017 až prosinec 2018 v celkovém objemu základu daně 15 121 585 Kč a DPH ve výši 3 175 533 Kč. Žalobkyně, byť byla v pozici příjemce plnění, byla povinna údaje poskytnout, neboť je subjektem, který poskytuje plnění, které je předmětem daně. Správce daně konstatoval, že žalobkyně porušila povinnost plynoucí z § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu, ačkoli byla k jejímu splnění řádně vyzvána a k jejímu slnění měla dostatečný časový prostor, čímž závažně ztížila správu daní. Závažné ztížení správy daní spočívalo v tom, že žalobkyně bez dostatečné omluvy neposkytla správci daně informace, které potřebuje pro správné stanovení daňové povinnosti jiného daňového subjektu, a tyto informace není možné získat z úřední evidence správce daně ani od jiného orgánu veřejné moci, přičemž správce daně je povinen postupovat v řízení bez zbytečných průtahů. Nesoučinnost žalobkyně tak závažně ztížila správné zjištění a stanovení daně u jiného daňového subjektu. Dle správce daně tak byly splněny předpoklady pro uložení pořádkové pokuty dle § 247 odst. 2 daňového řádu. Výše pokuty není zanedbatelná ani likvidační a odpovídá intenzitě porušené povinnosti.

25. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání a doložila plnou moc pro Advokátní daňovou kancelář Hajdučík, s.r.o. V odvolání uvedla, že na doporučení svého právního zástupce využila svého práva nevypovídat a neposkytla správci daně žádnou součinnost s odkazem na § 96 odst. 2 daňového řádu, čl. 37 odst. 1 a čl. 40 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Důvodem je skutečnost, že správce daně v minulosti podal na žalobkyni trestní oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a to v souvislosti s dodávkami od společnosti Orlen Steel a.s. S odkazem na rozsudek ESLP ve věci *Saunders v Spojené Království* a nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 9. 2000, sp. zn. I. ÚS 129/2000, a ze dne 21. 8. 2006, sp. zn. I. ÚS 636/05, poznamenala, že využila práva neobviňovat sama sebe důvodně. Odmítla názor, že práva zaručená Listinou platí, jen pokud je potvrzuje daňový řád. Žalobkyně dále namítla nepřezkoumatelnost prvostupňového rozhodnutí, neboť správce daně dostatečně neodůvodnil, v čem spatřuje závažné ztěžování správy daní. Správce daně neuvedl, co bylo předmětem správy daní a jaký vliv mělo nepředložení informací, tj. jak nepředložení ztížilo správu daní. V této souvislosti odkázala na rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2018, č. j. 43609/18/5100-41455-711846, v němž uvedl, že daňový řád pro uložení pořádkové pokuty stanoví poměrně přísné podmínky, které je nutné zvažovat v každém konkrétním případě, a to zejména s ohledem na neurčitý právní pojem závažné ztěžování nebo maření správy daní ve vztahu k cíli správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu.

26. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Předně uvedl, že jedním ze základních principů, jimiž je ovládán proces správy daní, je zásada součinnosti daňových

subjektů a správce daně. Pořádková pokuta je instrumentem sloužícím k vynucení zásady součinnosti. Je jí nutno vnímat jako specifický druh sankce, jejímž účelem není primárně potrestat toho, kdo se dopustí porušení stanovených povinností, ale donucením dosáhnout zjednání nápravy. Žalobkyně odmítla požadované listiny a údaje poskytnout, což odůvodnila tím, že výzvu k jejich předložení vyřizuje zaujatá úřední osoba a že společnosti Muramax neposkytla žádné zdanitelné plnění, a proto na ní tato povinnost nedopadá. Rovněž uvedla, že požadované listiny a údaje neposkytne, aby se nevystavila nebezpečí trestního stíhání. Na argumentaci žalobkyně ohledně podjatosti úřední osoby správce daně adekvátně reagoval v opakované výzvě i v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí odkazem na rozhodnutí o nepodjatosti úřední osoby. Správce daně též správně opakovaně odůvodnil, že žalobkyně je povinnou osobou k poskytnutí relevantních údajů, neboť poskytuje plnění, které je předmětem daně. Žalovaný se též ztotožnil se závěrem správce daně, že „sebeobvinění“ není v daném případě relevantním důvodem k neposkytnutí požadované součinnosti. Žalovaný k tomu doplnil, že zákaz sebeobviňování je vykládán jako součást práva na spravedlivý proces plynoucí z čl. 6 Úmluvy a z čl. 37 odst. 1 Listiny, jež lze použít i na správní trestání. Uvedenou zásadu však nelze bezbřeze zohledňovat při správě daní. Opačný výklad by vedl k absurdnímu závěru, kdy by daňové subjekty např. nemusely podávat daňová přiznání z důvodu, že by byly nepřímo nuceny se prostřednictvím daňových tvrzení doznat k trestnému činu, a každé neposkytnutí součinnosti by bylo takto ospravedlnitelné. To by fakticky vedlo k nemožnosti daně spravovat. V dané věci nelze zákaz sebeobviňování aplikovat. Tato zásada se uplatňuje pouze v oblasti trestního práva nebo v oblasti správního trestání. Na základě § 57 a § 58 daňového řádu správce daně vyzývá k poskytnutí jen takových informací, které jsou nezbytné pro správu daní, tj. za účelem správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, nikoli primárně aby zkoumal, zda došlo k naplnění skutkové podstaty trestných činů či přestupků. Z § 57 a § 58 daňového řádu lze dále dovodit, že správce daně požaduje údaje a informace, o kterých se domnívá, že by měly objektivně existovat a že by jimi měly povinné osoby disponovat. Žalobkyně v žádné ze svých reakcí na předmětné výzvy neuvedla, že by požadovanými listinami nebo údaji nedisponovala nebo že by tyto listiny neměly existovat, přičemž ani ze spisového materiálu toto neplyne. Ani pokud správce daně dle § 53 daňového řádu poskytuje údaje orgánům činným v trestním řízení nebo plní oznamovací povinnost, nečiní si úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin. K tomu není správce daně povinen ani oprávněn. Žalobkyně nebyla vyzvána, aby vypovídala jako svědek, a nemohlo tedy dojít k porušení práva odepřít výpověď dle § 96 odst. 1 daňového řádu ani čl. 37 odst. 1 a čl. 40 odst. 4 Listiny. Opačný názor by znamenal nepřípustnou eliminaci zásady součinnosti a povinnosti poskytnout vyžádané údaje nebo dokumenty dle § 57 a násl. daňového řádu. Žalobkyní odkazované nálezy Ústavního soudu a rozsudek ESLP nejsou pro konkrétní případ příléhavé, neboť se vztahují k zásadě, kterou nelze v tomto řízení aplikovat. Dále žalovaný poukázal na to, že i v oblastech, v nichž se zákaz sebeobviňování uplatní, prošlo právo neobviňovat sám sebe určitým vývojem. K tomu odkázal na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 30. 11. 2010, sp. zn. Pl. ÚS-st. 30/10, a usnesení ze dne 14. 3. 2013, sp. zn. IV. ÚS 158/13. Právo neobviňovat sám sebe je spojeno výhradně s respektováním vůle osob nevypovídat a nevztahuje se na získávání dokumentů či jiných objektivně existujících důkazů. K tomu odkázal též na rozsudky NSS ze dne 15. 12. 2016, č. j. 2 As 254/2016-39, a ze dne 19. 9. 2018, č. j. 1 As 336/2017-55. Opatřování objektivně existujících dokumentů podpořené hrozbou pokuty se tak nemůže dostat do kolize se zákazem nucení k sebeobviňování. Dále žalovaný citoval usnesení

Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 158/13, podle něhož jde o právo osobní povahy, kterého se nemůže dovolávat obchodní společnost. I pokud by tedy teoreticky byla zásada zákazu sebeobviňování aplikovatelná, nemohly by se závěry judikatury, na kterou žalobkyně poukázala, v tomto případě uplatnit. Závěr v bodu 69 rozsudku ESLP *Saunders v Spojené Království* naopak spíše svědčí ve prospěch možnosti donucovat povinné osoby k nedobrovolnému poskytnutí údajů či dokumentů uložením pořádkové pokuty. Tvrzená skutečnost, že správce daně v minulosti podal na žalobkyni trestní oznámení v souvislosti s dodávkami od Orlen Steel a.s., je pro danou věc bez významu, neboť šlo o jiné prověřované okolnosti. K povinnosti poskytnout vyžádané informace správnímu orgánu, který ve vztahu k povinné osobě sám inicioval trestní řízení, odkázal na rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2018, č. j. 1 As 336/2017-55. Žalovaný neshledal prvostupňové rozhodnutí nepřezkoumatelným. Podmínka závažného ztěžování či maření správy daní byla v posuzované věci jednáním žalobkyně naplněna, neboť z listin a údajů, k jejichž poskytnutí byla žalobkyně vyzvána, měly být získány informace potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti daňového subjektu Muramax. To vyplývá z výzev i prvostupňového rozhodnutí. Žalobkyně si mohla a měla být vědoma negativních následků spojených s nesplněním povinnosti uložené ve výzvě k poskytnutí údajů ve stanovené lhůtě bez dostatečné omluvy. Pořádková pokuta byla uložena z důvodu závažného ztěžování správy daní spočívajícího v tom, že žalobkyně bez dostatečné omluvy neposkytla správci daně požadované doklady a další údaje, které správce daně potřeboval pro správné stanovení daňové povinnosti jiného daňového subjektu, kdy správce daně byl povinen v řízení postupovat bez zbytečných průtahů, a nesoučinnost tak závažně ztěžovala správu daní, tj. správné zjištění a stanovení daně u jiného daňového subjektu. Žalovaný uvedl, že podrobná konkretizace ztížení správy daní by naopak mohla být porušením zásady mlčenlivosti. Detailní informování o skutečnostech, které jsou prověřovány u Muramax, by mohlo toto prošetřování zmařit a ohrozit cíl správy daní. Žalovaný poukázal také na to, že správce daně neuložil žalobkyni pořádkovou pokutu ihned poté, co marně uplynula stanovená lhůta ke splnění procesní povinnosti, nýbrž ji k jejímu splnění opětovně vyzval a poté dále vyčkal, než přistoupil k vydání prvostupňového rozhodnutí.

27. Součástí správního spisu je rovněž rozhodnutí správce daně ze dne 21. 10. 2016, č. j. 4267774/16/2100-11450-200378, adresované žalobkyni o tom, že se L. P., jako úřední osoba, nevylučuje z daňové kontroly.

Posouzení žalobních bodů

28. Žalobkyni byla uložena pořádková pokuta podle § 247 odst. 2 daňového řádu za závažné ztěžování správy daní spočívající v nesplnění procesní povinnosti nepeněžité povahy, která jí byla stanovena správcem daně.

29. 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.

30. Podle § 57 odst. 1 povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně mají orgány veřejné moci a osoby, které a) vedou evidenci osob nebo věcí, b) poskytují plnění, které je předmětem daně, c) provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo d) získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní.

31. Podle § 58 odst. 1 daňového řádu orgány veřejné moci a osoby uvedené v § 57 a § 57a jsou povinny poskytnout bezúplatně na vyžádání správce daně stanovené údaje nebo dokumenty, a to v rozsahu nezbytném pro správu daní. Podle odstavce 3 citovaného ustanovení si správce daně může údaje nebo dokumenty podle § 57 a 57a vyžádat jen v případě, že je nelze získat z úřední evidence, kterou sám vede; správce daně si může vyžádat potřebné údaje od osob uvedených v § 57 a § 57a jen v případě, že je nelze získat od jiného orgánu veřejné moci.

32. Podle § 93 odst. 4 věty první daňového řádu orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odst. 3 se použije obdobně.

33. Institut pořádkové pokuty řadí teorie správního práva mezi sankce za správní pořádkové delikty. *„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.“* (H. Prášková in Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 9. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 323.). Uložení pořádkové pokuty (či jeho hrozba) dle § 247 odst. 2 daňového řádu je donucovacím prostředkem, jehož účelem je přimět osoby zúčastněné na správě daní splnit svoji povinnost součinnosti, a zajistit tak řádný průběh řízení a umožnit dosažení cíle daňového řízení, tedy stanovení či vybrání daně ve správné výši (§ 1 odst. 2 téhož zákona). Pořádkové delikty se uplatňují ve většině procesních předpisů (§ 62 správního řádu, § 44 s. ř. s. či § 53 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů). Jde o donucovací prostředek procesní povahy, který je sankčního zaměření a směřuje k naplnění smyslu a účelu prováděného řízení nebo úkonu (srov. rozsudky NSS ze dne 23. 2. 2011, č. j. 4 As 22/2010-54, či ze dne 31. 3. 2010, č. j. 9 As 69/2009-53). Uložení pořádkové pokuty je prostředkem k tomu, aby jiné – vlastní řízení – mohlo řádně proběhnout a dospět ke konci (viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2008 č. j. 8 Afs 40/2007-49, č. 1703/2008 Sb. NSS). Tzv. správní pořádkové delikty představují samostatnou kategorii v systému správních deliktů. Nejsou přestupkem dle § 5 zákona o odpovědnosti za přestupky ani jiným správním deliktem, na který se hledí jako na přestupek ve smyslu přechodného ustanovení § 112 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky. To odpovídá obvyklému členění správních deliktů právní teorií, z něhož vycházel též zákonodárce (viz důvodová zpráva k § 112 zákona o odpovědnosti za přestupky). Tento výklad zastává též judikatura a odborná literatura (viz např. L. Jemelka v komentáři k § 112 in Jemelka, L., Vetešník P. Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Zákon o některých přestupcích. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020). Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 27. 6. 2018, č. j. 4 As 114/2018-49, od 1. 7. 2017 (tedy od účinnosti zákona o odpovědnosti za přestupky) došlo k tomu, že přestupky zahrnují mnohem širší množinu jednání, *„stále přitom platí, že přestupky nezahrnují disciplinární a pořádkové delikty.“* Odlišnost správních pořádkových deliktů a přestupků se odráží i v tom, že pořádkový delikt projednává z moci úřední správní orgán, který již vede jiný správní proces, k jehož zajištění pořádková pokuta slouží.

34. O uložení pořádkové pokuty se rozhoduje samostatným rozhodnutím vydaným ve správním řízení (rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2010, č. j. 5 As 76/2009-69, č. 2236/2011 Sb. NSS), nicméně toto řízení se nevede podle zákona o odpovědnosti za přestupky, ale podle procesního předpisu, podle kterého vede správní orgán jiný správní proces. Zákon o odpovědnosti za přestupky na pořádkové delikty nedopadá. Na nutnost rozlišovat z hlediska procesního delikty pořádkové a tzv. jiné správní delikty poukázal NSS již v rozsudku ze dne 31. 7. 2008, č. j. 8 Afs 40/2007-49, 1703/2008 Sb. NSS, v němž se zabýval otázkou zahájení řízení o pořádkovém deliktu ve vztahu k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010. Konstatoval, že „*uložením pořádkové pokuty řízení ve věci samé nekončí, právě naopak, uložení pořádkové pokuty umožňuje, aby proběhlo, aby byla nepřímým donucením odstraněno účastníkovo odmítání plnit procesní povinnosti, jeho nesoučinnost nebo netečnost. Z této charakteristiky je pak také zřejmé, že ukládání pořádkových pokut se neděje a nemůže dít v nějakém vlastním pseudosamostatném řízení (ať virtuálním, nebo skutečném), které by muselo být zahajováno a které by pokračovalo ve stejných procesních formách jako řízení ve věci hlavní. Není k tomu ani důvod. To by totiž bylo zcela proti smyslu jeho účelu: donucovat účastníka k tomu, aby mohlo řízení ve věci samé rychle a řádně proběhnout*.“ Tento závěr lze aplikovat i za účinnosti daňového řádu.

35. Účel uložení pořádkové pokuty, tj. zajištění řádného vedení řízení, vylučuje, aby před jejím uložením došlo k formálnímu zahájení správního řízení a výzvě k vyjádření se k podkladům. Ačkoli se v posuzované věci neuplatní správní řád, který tak výslovně stanoví (§ 62 odst. 5 věta druhá), rozhodnutí o pořádkovém deliktu je prvním úkonem v řízení. Nejsou proto důvodné námitky žalobkyně, že nebyla seznámena s povahou a důvody „obvinění“ v oznámení o zahájení řízení dle § 78 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky, nebyla před vydáním prvostupňového rozhodnutí seznámena s podklady pro jeho vydání, nebyla jí poskytnuta žádná lhůta pro přípravu obhajoby a nebyla správcem daně dle § 80 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky poučena o možnosti žádat nařízení ústního jednání. Žalobkyně byla s důvody a povahou obvinění ve smyslu judikatury ESLP seznámena v prvostupňovém rozhodnutí, proti kterému se mohla bránit a bránila odvoláním, v němž mohla uplatnit též námitky, že některé listiny neměla k dispozici, neexistují či neměla povinnost je uchovávat. Dle § 248 odst. 2 daňového řádu je pořádková pokuta splatná do 15 dnů ode dne právní moci rozhodnutí o jejím uložení. Z pohledu soudního přezkumu pak tvoří prvostupňové a napadené rozhodnutí jeden celek. Z prvostupňového rozhodnutí se žalobkyně též dozvěděla, které podklady byly určující pro jeho vydání. Jednalo se o listiny, které jí byly známy (výzvy správce daně, reakce na ně a rozhodnutí týkající se podjatosti úřední osoby adresované žalobkyni), a měla možnost se k nim v odvolacím řízení vyjádřit. Lze tedy konstatovat, že žalobkyně nebyla namítaným procesním postupem zkrácena na právu na spravedlivý proces. Žalobkyně nadto měla prostor uvést důvody, které jí bránily v předložení požadovaných listin, již na základě výzev správce daně, v nichž byla upozorněna i na možnost uložení pořádkové pokuty. Námitky proti procesnímu postupu daňových orgánů tedy nejsou důvodné.

36. Soud se dále zabýval námitkou žalobkyně, že nebylo odůvodněno naplnění podmínky pro uložení pořádkové pokuty spočívající v závažném ztěžování správy daní. Rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty dle § 247 odst. 2 daňového řádu musí splňovat náležitosti dle § 102 daňového řádu, tedy musí obsahovat odůvodnění s uvedením důvodů výroku. Za důvody výroku je nutno považovat popis skutkových zjištění, která správce daně ve věci učinil, a na jejich základě učiněnou právní úvahu tak, aby učiněné závěry byly přezkoumatelné. 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 lze uložit, pokud správce daně prokáže, že došlo k porušení povinnosti nepeněžité povahy a toto porušení vedlo k závažnému ztížení nebo maření správy daní. Není-li naplnění obou těchto podmínek v rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty řádně vysvětleno, pořádková pokuta neobstojí v testu zákonnosti. Pokud jde o naplnění podmínky pro uložení pořádkové pokuty spočívající v závažném ztěžování správy daní, správce daně a žalovaný pouze obecně uvedli, že žalobkyně bez dostatečné omluvy neposkytla správci daně požadované doklady a další údaje, které správce daně potřeboval pro správné stanovení daňové povinnosti jiného daňového subjektu, kdy správce daně byl povinen v řízení postupovat bez zbytečných průtahů, a nesoučinnost tak závažně ztěžovala správu daní, tj. správné zjištění a stanovení daně u společnosti Muramax. Z napadeného ani z prvostupňového rozhodnutí není zřejmá úvaha správce daně a žalovaného, jak konkrétně se nepředložení požadovaných dokumentů promítlo do daňového řízení prováděného u společnosti Muramax. Daňové orgány se v tomto ohledu v podstatě omezily na pouhou parafrázi zákonných ustanovení.

37. Je přitom třeba zdůraznit, že předpokladem uložení pořádkové pokuty dle § 247 odst. 2 daňového řádu není prosté ztěžování správy daní, ale její *závažné* ztěžování či maření. Jen takové jednání, které objektivně dosahuje intenzity závažného ztěžování, zakládá důvod pro udělení pořádkové pokuty (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2020, č. j. 30 Af 14/2018-43, či přiměřeně rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2015, č. j. 22 Af 105/2013-34). V tomto ohledu nelze zcela pominout ani argumentaci žalobkyně, že vůči ní nebyly následně činěny žádné další úkony, které by směřovaly k získání požadovaných listin (např. další výzva, místní šetření, při kterém by mohl správce daně dokumenty zajistit, popř. zahájena daňová kontrola u žalobkyně), což žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nezpochybňuje a koresponduje to s obsahem předloženého správního spisu. Nelze též přehlédnout, že daňové orgány spatřovaly závažné ztěžování správy daní v neposkytnutí informací potřebných pro správné stanovení daňové povinnosti jiného daňového subjektu s tím, že požadované informace nebylo možné získat od jiného orgánu veřejné moci, což je ostatně dle § 58 odst. 3 daňového řádu předpoklad, aby bylo možné údaje po žalobkyni požadovat. Bez dalšího vysvětlení však není zřejmé, proč nebylo možné některé požadované listiny a údaje opatřit od orgánů veřejné moci (např. dokumentaci týkající se kontrol cizinecké policie a inspektorátu práce u žalobkyně či požadovaná povolení, zejména pokud by byl poskytnut jmenný seznam pracovníků) a jak jejich neposkytnutí žalobkyní závažně ztížilo správu daní u Muramax. Žalobkyni byla přitom pořádková pokuta uložena i za nesplnění povinnosti k předložení těchto údajů a listin. Byť v případě daně z přidané hodnoty lze obecně vyžádání listin a údajů směřujících k ověření plnění u odběratele či dodavatele, případně zjištění dalších okolností obchodních transakcí, považovat za potřebné pro správné stanovení daně, pro účely uložení pořádkové pokuty je třeba v konkrétním případě odůvodnit, jak neposkytnutí požadovaných údajů, za které je sankce ukládána, *závažně* ztížilo (popřípadě znemožnilo) správu daní. To platí tím spíše, jsou-li po žalobkyni požadovány též údaje, které se bezprostředně netýkají plnění od jejího dodavatele, byť obecně nelze vyloučit, že i údaje o obdobných plněních mohou být pro stanovení daňové povinnosti relevantní. Z napadeného ani prvostupňového rozhodnutí nelze seznat konkrétní úvahu o nezbytnosti všech požadovaných listin a údajů pro správu daní a nutnosti jejich získání od žalobkyně. Povinnosti specifikovat, v čem v konkrétním případě spočívalo závažné ztížení správy

daní, se nelze zprostit ani zcela obecným odkazem na možné porušení zásady mlčenlivosti či blíže nespecifikovaným rizikem zmaření prošetřování v případě detailního informování o prošetřovaných skutečnostech. Odůvodnění nezbytnosti požadovaných dokladů a údajů pro správu daní jiného daňového subjektu a jejího závažného ztížení, které bude vycházet mj. z rozložení důkazního břemene, neznamená nutnost uvádět konkrétní údaje o majetkových poměrech tohoto daňového subjektu. Nadto o porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li úřední osoba informace osobě zúčastněné na správě daní v rozsahu, v jakém jsou její práva a povinnosti správou daní dotčena [§ 52 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. S ohledem na výše uvedené nelze v posuzované věci naplnění předpokladu pro uložení pořádkové pokuty dle § 247 odst. 2 daňového řádu spočívajícího v závažném ztížení správy daní věcně přezkoumat. Tento žalobní bod je tedy důvodný.

38. Soud se však neztotožňuje s žalobkyní, že by možnost uložení pořádkové pokuty vylučovala skutečnost, že byla vyzvána ke sdělení, zda nakupuje pracovní sílu též od jiného dodavatele, kdy dle žalobkyně s nesplněním povinnosti týkající se její vlastní daňové povinnosti zákon spojuje jiný následek. Správce daně nepožadoval údaje a listiny z důvodu prověřování daňové povinnosti žalobkyně, ale za účelem stanovení daně u společnosti Muramax. Nešlo tedy o případ, kdy by s nesplněním povinnosti k poskytnutí požadovaných údajů byl spojen pro žalobkyni jiný důsledek, neunesení důkazního břemene. Soud též nesouhlasí s žalobkyní, že správce daně zneužil výzvy k poskytnutí informací dle § 57 daňového řádu, neboť požadoval dokumenty, které se vztahují též k její vlastní daňové povinnosti, jestliže žádal informace k ověření plnění mezi Muramax jakožto dodavatelem a žalobkyní jako odběratelem, a nevyužil postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu. Základním cílem správy daní a řízení uvnitř ní vedených je správné stanovení daně. Aby správce daně mohl tomuto úkolu dostát, musí mít informace o daňově relevantních finančních tocích a informacích s nimi spojených. Musí tedy disponovat též širokým oprávněním přístupu k takovým informacím. Pravomoc správce daně k vyžadování informací, které jsou nezbytné pro správu daní, jakož i jejich shromažďování, registrování a evidování je založena § 11 daňového řádu. Informační povinnost (k vyžádání správce daně) zákon ukládá osobám, které poskytují plnění, které je předmětem daně, provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní (blíže viz komentář L. Kaniové k § 57 in Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011). Je zcela v souladu s daňovým řádem, pokud správce daně ověřuje, zda se uskutečnilo zdanitelné plnění, které měl poskytnout daňový subjekt jinému subjektu podle dokladů získaných správcem daně, resp. tak, jak tvrdí kontrolovaný daňový subjekt, a to i prostřednictvím výzev k předložení dokladů adresovaných deklarovaným odběratelům či dodavatelům kontrolovaného daňového subjektu. Z daňového řádu nelze dovodit, že by správce daně mohl prověřovat plnění, které měl poskytnout daňový subjekt, u jeho příjemce pouze v rámci postupu určeného k prověření vlastní daňové povinnosti příjemce (v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly). Tyto námitky tedy nejsou důvodné.

39. Žalobkyně dále namítla, že odmítla poskytnout doklady důvodně, neboť využila práva neobviňovat sama sebe. Soud předně musí korigovat názor žalovaného, že při postupu dle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu nelze právo neobviňovat sám sebe aplikovat, neboť se aplikuje pouze v oblasti trestního práva a správního trestání, přičemž primárním účelem výzvy správce daně je zajištění správy daní, nikoli zkoumání, zda nedošlo k naplnění skutkové podstaty trestného činu. Soud nicméně souhlasí s žalovaným v tom, že

v konkrétním případě nepředstavoval zcela obecný odkaz žalobkyně na zákaz sebeobviňování dostatečný důvod pro neposkytnutí požadovaných listin a údajů. Právo nevypovídat a právo nepřispívat k obvinění proti sobě samému patří dle ustálené judikatury ESLP k obecně uznávaným mezinárodním principům, které leží v srdci spravedlivého procesu ve smyslu čl. 6 Úmluvy, byť nejsou v tomto článku výslovně zmíněna (viz *John Murray proti Spojenému království*, rozsudek velkého senátu ze dne 8. 2. 1996, č. 18731/91, dále *Funke proti Francii*, rozsudek ze dne 25. 2. 1993, č. 10588/83, nebo *Saunders proti Spojenému království,* rozsudek velkého senátu ze dne 17. 12. 1996, č. 19187/91). Žalovaný přiléhavě poukázal na vývoj judikatury týkající se zákazu sebeobviňování. V rozhodnutí *Saunders proti Spojenému Království* v odst. 69 ESLP upřesnil, že právo neobviňovat sám sebe je primárně spojeno s respektováním vůle obviněné osoby nevypovídat. Jako obecně uznávané právo v právních systémech smluvních stran Úmluvy i jinde nevztahuje se na užití dokumentů, jež mohou být od obviněného získány donucením, existujících nezávisle na vůli obviněného, jako např. dokumentů získaných na základě příkazu k prohlídce. Zásady *nemo tenetur* se lze tedy dle uvedeného rozhodnutí dovolat v případě donucování k aktivní součinnosti charakterově odpovídající výpovědi, která by mohla vést k nebezpečí trestního stíhání pro trestný čin nebo správní delikt, nevztahuje se však k pasivní součinnosti ve smyslu vydání již existujících věcí či dokladů. Této zásady se nelze dovolávat tam, kde jsou vyžadovány listiny, informace či záznamy, které má osoba zákonnou povinnost vést v souvislosti se svou činností. Z toho vychází též judikatura NSS a Ústavního soudu (viz např. rozsudky NSS ze dne ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 As159/2014-52, ze dne 15. 12. 2016, č. j. 2 As 254/2016-39, či ze dne 25. 5. 2018, č. j. 4 As 92/2018-35, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 4. 2017, sp. zn. I. ÚS 529/17, ze dne 9. 10. 2018, sp. zn. II. ÚS 3140/18, či ze dne 11. 12. 2018, II. ÚS 3761/18).

40. Soud tedy obecně souhlasí s žalovaným, že zásadu zákazu sebeobviňování nelze vykládat natolik široce, že by se osoby zúčastněné na správě daní mohly zprostit povinnosti k výzvě správce daně vydat objektivně existující listiny, jimiž jsou povinny disponovat, toliko s obecným odkazem na zákaz sebeobviňování. Tím by ve svém důsledku byla znemožněna efektivní správa daní. Za situace, kdy zákon stanoví povinnost poskytnout státním orgánům určité informace [§ 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu], je možné dotyčnou osobu za nerespektování této povinnosti sankcionovat pořádkovou pokutou, aniž by tím byl porušen čl. 6 Úmluvy. Soud se v této věci nezabýval tím, zda jednotlivé údaje a listiny, k jejichž předložení byla žalobkyně vyzvána, existovaly nezávisle na její vůli ve výše předestřeném smyslu, neboť žalobkyně netvrdila žádné konkrétní skutečnosti, jež by u ní zakládaly obavu, že by se předložením požadovaných listin a údajů vystavila nebezpečí trestního stíhání. Aby mohl správce daně posoudit důvodnost odepření součinnosti, bylo nezbytné, aby žalobkyně uvedla důvody, pro které tak činí. Byť nemůže být sdělení natolik konkrétní, aby bylo v rozporu se smyslem zákazu sebeobviňování, žalobkyně své obecné stanovisko nikterak neodůvodnila. Žalobkyně v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí pouze poukázala na to, že správce daně v minulosti podal na žalobkyni trestní oznámení pro podezření z trestného činu zkrácení daně v souvislosti s jiným obchodním případem, což ovšem nikterak neodůvodňuje nebezpečí trestního stíhání v důsledku předložení požadovaných údajů, které se týkaly zcela odlišné věci. Vzhledem k tomu, že žalobkyně své stanovisko blíže neodůvodnila, a to ani v žalobě, soud neshledal námitku důvodnou.

41. K názoru žalobkyně, že uložení pořádkové pokuty v posuzované věci bylo vyloučeno s ohledem na možnost správce daně provést místní šetření dle § 82 odst. 2 daňového řadu a při něm případně důkazní prostředky zajistit, soud uvádí, že oprávnění zajistit důkazní prostředky pro případ odmítnutí jejich zapůjčení při místním šetření není jiným zákonným důsledkem neuposlechnutí výzvy dle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu, který by vyloučil uložení pořádkové pokuty. Zákon nestanoví, že by poté, kdy osoba zúčastněná na správě daní neuposlechne výzvy k předložení listin a údajů, muselo následovat místní šetření. Námitka není důvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

42. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a podle ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem soudu je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

43. Soud pro nadbytečnost neprovedl důkaz žalobkyní navrženou smlouvu o dílo mezi žalobkyní a Muramax, neboť skutečnost, že mezi žalobkyní a společností Muramax došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, kterou chtěla žalobkyně smlouvou prokázat, není mezi účastníky sporná.

44. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupci žalobkyně náleží odměna za dva úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí zastoupení a sepis žaloby) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu. Celková výše odměny tedy činí 6 200 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 600 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je společníkem právnické osoby zřízené podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, která je plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 6 800 Kč, ve výši 1 428 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 18. března 2021

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph. D., v. r.
předseda senátu