



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **EKO Logistics s. r. o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 13, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2019, č. j. 40401/19/5100-41451-712241, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2021, č. j. 43 Af 41/2019-34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á.**
- II. Žalovaný **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř í z n á v á.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v této věci je posouzení oprávněnosti postupu správce daně spočívajícího v uložení pořádkové pokuty žalobci za závažné ztěžování správy daní ve smyslu § 247 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) uložil žalobci rozhodnutím ze dne 20. 2. 2019, č. j. 663340/19/2111-60563-208124 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), pořádkovou pokutu ve výši 10.000 Kč, neboť žalobce ve

stanovené lhůtě bez dostatečné omluvy nevyhověl výzvě k poskytnutí údajů a listin ze dne 10. 1. 2019, ani opakované výzvě ze dne 16. 1. 2019.

[3] Proti prvostupňovému rozhodnutí se žalobce bránil odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 9. 2019, č. j. 40401/19/5100-41451-712241 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který jí v záhlaví specifikovaným rozsudkem vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Soud se nejprve zabýval povahou institutu pořádkové pokuty a poukázal na některá jeho specifika oproti přestupkům (jiným správním deliktům). Uvedl, že na řízení o uložení pořádkové pokuty nedopadá zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Neshledal proto důvodnými námitky žalobce, že mu správce daně nesdělil důvody „obvinění“ v oznámení o zahájení řízení, neumožnil mu seznámit se s podklady rozhodnutí a neposkytl mu lhůtu k přípravě obhajoby.

[6] Soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobce, že správce daně vyžadoval údaje vztahující se k jeho vlastní daňové povinnosti. Stejně tak odmítl jeho obranu, že nepředložení podkladů bylo v souladu se zásadou zákazu sebeobviňování, či tvrzení, že uložení pořádkové pokuty bylo vyloučené s ohledem na možnost správce daně provést místní šetření.

[7] Za důvodnou naopak považoval krajský soud námitku, že správce daně (žalovaný) nedostatečně odůvodnil naplnění podmínky pro uložení pořádkové pokuty spočívající v závažném ztěžování správy daní. Správce daně i žalovaný pouze obecně tvrdili, že žalobce bez dostatečné omluvy neposkytl požadované doklady a další údaje, které byly nezbytné pro správné stanovení daňové povinnosti jiného daňového subjektu (společnosti Muramax RP Golding s.r.o., dále jen „Muramax“). Z napadeného rozhodnutí, ani jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí však není zřejmá úvaha, jak konkrétně se nepředložení požadovaných dokumentů promítlo do daňového řízení se společností Muramax. Daňové orgány se v tomto ohledu v podstatě omezily na parafrázi zákonných ustanovení.

[8] Soud zdůraznil, že předpokladem uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu není pouhé ztěžování správy daní, ale její závažné ztěžování či maření. V této souvislosti odkázal na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2020, č. j. 30 Af 14/2018-43, a Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2015, č. j. 22 Af 105/2013-34. Přihlédl rovněž ke skutečnosti, že správce daně vůči žalobci nečinil žádné další úkony za účelem získání požadovaných listin (např. další výzva, místní šetření, daňová kontrola). Dále uvedl, že napadené rozhodnutí neobsahuje žádnou konkrétní úvahu o nezbytnosti všech požadovaných listin a údajů pro správu daní, ani zdůvodnění, proč nelze požadované podklady získat od jiných orgánů veřejné moci. Povinnosti specifikovat, v čem konkrétně spočívá závažné ztížení správy daní, se nelze zprostit ani

zcela obecným odkazem na možné porušení zásady mlčenlivosti či blíže nespecifikovaným rizikem zmaření prošetřování. Krajský soud tedy shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, pročez jej zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

III. Obsah kasační stížnosti

[9] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalovaný (stěžovatel) kasační stížností z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti.

[10] Stěžovatel nejprve odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž se lze v případě zrušení správního rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost zabývat pouze tím, zda byl závěr o nepřezkoumatelnosti správný či nikoliv. Z této judikatury pak rovněž vyplývá, že zrušení pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno pouze těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí.

[11] Takovou vadou však napadené rozhodnutí netrpí. V prvostupňovém rozhodnutí správce daně konkrétně a srozumitelně uvedl, že z průběhu daňového řízení se společností Muramax vyplynulo, že žalobce přijímal od této společnosti zdanitelná plnění. Žalobce si byl vědom toho, za jakým účelem vyžadoval správce daně poskytnutí součinnosti. Přesto však odmítl podklady předložit. Stěžovatel má za to, že v takovém případě se ze strany žalobce jedná o závažné ztěžování správy daní, neboť v důsledku neposkytnutí součinnosti nemohl správce daně porovnat informace tvrzené společností Muramax s informacemi získanými od jeho obchodního partnera (žalobce). Tato úvaha je dle stěžovatele seznatelná i z napadeného rozhodnutí a je věcně přezkoumatelná. Krajský soud měl tedy přikročit k věcnému přezkumu a vyhodnotit, zda byla tato úvaha správná. Požadavky soudu na detailnější odůvodnění považuje stěžovatel za přemrštěné, přičemž z obsahu rozsudku není ani patrné, jaké podrobnější informace by mělo napadené rozhodnutí obsahovat. Pokud se jedná o soudem odkazovanou judikaturu, považuje ji stěžovatel za nepřiléhavou, neboť se týkala skutkově odlišných situací.

[12] Za zcela irelevantní ve vztahu k posuzování správnosti prvostupňového rozhodnutí považuje stěžovatel následný průběh daňového řízení se společností Muramax. Pořádková pokuta představuje operativní nástroj k zabezpečení rychlého splnění požadované veřejnoprávní povinnosti a tím pádem i efektivního průběhu správního (zde daňového) řízení. Pořádkovou pokutou se bezprostředně vynucuje plnění příslušných procesních povinností nepeněžitě povahy.

Bylo by proti smyslu samotného institutu pořádkové pokuty a proti smyslu účelného procesního jednání správce daně, aby s jejím uložením (jsou-li splněny zákonné podmínky) otálel a vyčkával např. na výsledek daňového řízení.

[13] Stěžovatel uvádí, že zákon nestanoví jako předpoklad uložení pořádkové pokuty úplné zmaření či znemožnění správy daní. Postačuje určitá intenzita ohrožení správy daní, která byla v nyní souzené věci naplněna tím, že žalobce úmyslně a bez dostatečné omluvy opakovaně neposkytoval správci daně součinnost (přičemž bylo naprosto zřejmé, že ani do budoucna ji poskytnout nehodlá). Přitom věděl, že požadované listiny a údaje zamýšlí

správce daně využít při prověření skutečného stavu věci a ověření daňové povinnosti společnosti Muramax.

[14] Stěžovatel si je vědom skutečnosti, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí představuje vadu, již se musí soud zabývat i bez návrhu. V posuzované věci však vystavěl krajský soud závěry o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí na argumentaci, která zcela přesahovala rámec žalobních námitek. Konkrétně uvedl, že nemůže věcně přezkoumat naplnění podmínky závažného ztěžování správy daní, neboť mu není zřejmé, proč nebylo možné některé z požadovaných informací získat od jiného orgánu veřejné moci, popřípadě zda všechny požadované údaje mohou být relevantní v daňovém řízení se společností Muramax. Úvahu, zda výzvy správce daně k poskytnutí údajů a informací resp. rozsah výzvami požadovaných informací ob stojí i z pohledu § 58 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu, však poprvé přdestřel až krajský soud v odůvodnění zrušujícího rozsudku. Žaloba neobsahuje ve vztahu k těmto otázkám žádný konkrétní žalobní bod a ani v řízení před daňovými orgány žalobce v tomto směru neargumentoval. Krajský soud tedy za žalobce domýšlel žalobní argumentaci, čímž mu poskytl neoprávněnou výhodu. Stěžovatel má za to, že pokud v žalobě zůstala otázka zákonnosti výzvy vydané dle § 57 odst. 1 daňového řádu nedotčena, je třeba vycházet z premisy, že tento předpoklad byl ve věci naplněn.

[15] Postup krajského soudu shledává stěžovatel nesrozumitelným. Soud nejenže se zabýval zákonností výzev nad rámec žalobní argumentace, ale tento svůj postup ani náležitě neodůvodnil. V konečném důsledku nicméně ani nezákonnost výzev nekonstatoval, přičemž pouze shledal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí k této (v odvolacím řízení nenamítané) otázce. Proto považuje stěžovatel rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný.

[16] Z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Žalobce se k obsahu kasační stížnosti žádným způsobem nevyjádřil.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posuzoval splnění podmínek řízení, přičemž shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, současně zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by byl nucen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl (mimo jiné) také nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu z důvodu jeho nesrozumitelnosti. Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval touto otázkou. Z ustálené judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je zejména takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, nebo jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod uvedený pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co

odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 78, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je dále takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. V neposlední řadě se může jednat kupříkladu o rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[21] V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud žádnou takovou vadu přezkoumávaného rozsudku neshledal. Z jeho obsahu je zcela zřejmé, jakým způsobem soud o věci rozhodl, přičemž odůvodnění rozsudku je v souladu s jeho výrokiem. Úvahy krajského soudu jsou srozumitelné a vnitřně konzistentní. Pro úplnost soud doplňuje, že rozsudek nelze považovat ani za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť z jeho obsahu je zřejmé, jak o věci soud uvažil, které části žalobní argumentace přisvědčil a z jakých důvodů. Nejvyšší správní soud tedy shledal, že nic nebrání provedení věcného přezkumu napadeného rozsudku v rozsahu zbylých kasačních námitek.

[22] Pokud se jedná o podstatu posuzované věci, mezi účastníky řízení není sporu o tom, že správce daně zaslal žalobci ve dnech 10. 1. 2019 a 16. 1. 2019 výzvy k poskytnutí údajů podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu v souvislosti s daňovým řízením vedeným se společností Muramax. Na obě tyto výzvy žalobce reagoval odmítavě, přičemž dal jednoznačně najevo svůj záměr požadovanou dokumentaci správci daně neposkytnout.

[23] V řízení před krajským soudem však vyvstala otázka, zda správce daně a žalovaný dostatečně odůvodnili naplnění podmínek pro uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu.

[24] Podle § 247 odst. 2 daňového řádu (v rozhodném znění) „*[p]ořádkovou 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.*“

[25] Podle § 57 odst. 1 daňového řádu (v rozhodném znění) „*[p]ovinnost 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.*“

[26] Podle § 58 odst. 1 daňového řádu (v rozhodném znění) „*[o]rgány 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 odst. 3 téhož ustanovení platí, že „*[s]právcem daně si 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 nebo dokumenty od osob uvedených v § 57 a § 57a jen v případě, že je nelze získat od jiného orgánu veřejné moci.*“

[27] V projednávané věci krajský soud shledal, že stěžovatel, potažmo před ním správce daně, nedostatečně odůvodnil naplnění podmínky pro uložení pořádkové pokuty spočívající v závažném ztěžování správy daní. Stěžovateli vytkl, že se omezil toliko na parafrázi zákonných ustanovení, aniž by blíže osvětlil, jakým způsobem se neposkytnutí součinnosti ze strany žalobce promítlo do daňového řízení vedeného se společností Mumarax. Napadené rozhodnutí tedy soud považoval za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Proti těmto závěrům brojí stěžovatel, který se domnívá, že z napadeného rozhodnutí jsou důvody uložení pořádkové pokuty dostatečně seznatelné, a krajský soud měl proto přikročit k posouzení zákonnosti postupu stěžovatele.

[28] Nejvyšší správní soud již setrvale judikuje, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, založil-li soud či správní orgán rozhodovací důvody na skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (např. již citovaný rozsudek č. j. 2 Ads 58/2003 – 75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (např. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je i takové rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jakými úvahami se soud či správní orgán řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníků řízení a proč podřadil popsany skutkový stav pod zvolené právní normy (rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52).

[29] Jak vyplývá z § 247 odst. 2 daňového řádu, jedním z esenciálních předpokladů uložení pořádkové pokuty je skutečnost, že v důsledku neposkytnutí součinnosti (neuposlechnutí výzvy správce daně) dojde ke zmaření či závažnému ztížení správy daní. Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s krajským soudem v tom směru, že rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty musí obsahovat přezkoumatelnou úvahu daňového orgánu ve vztahu k otázce, do jaké míry, či zda vůbec mělo nepředložení požadovaných údajů a listin dopad na postup správce daně v dotčeném řízení či při spravování daně (v nynější věci v daňovém řízení se společností Muramax).

[30] Pokud se jedná o posuzovanou věc, konkrétní úvahu k nastíněné otázce neobsahuje ani prvostupňové rozhodnutí, ani napadené rozhodnutí stěžovatele. Správce daně pouze v obecné rovině uvedl, že žalobce bez omluvy neposkytl požadované informace, které jsou nezbytné pro stanovení daňové povinnosti jiného subjektu. Tyto informace přitom nebylo možné získat z evidencí správce daně ani od jiného orgánu veřejné moci (viz s. 4 prvostupňového rozhodnutí). Jedná se tedy o zcela povšechné tvrzení, které, jak správně zdůraznil i krajský soud, představuje v zásadě parafrázi zákonných ustanovení. Obdobným způsobem se s uvedenou otázkou vypořádal i stěžovatel, a to přesto, že již v odvolání žalobce namítal nenaplnění podmínky spočívající v závažném ztěžování či maření správy daní, respektive nepřezkoumatelnost prvostupňového rozhodnutí ve vztahu k naplnění této podmínky.

[31] Nejvyšší správní soud tedy považuje za správný závěr krajského soudu, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Soud nemohl přikročit k posouzení zákonnosti uložení pořádkové pokuty, neboť ani správce daně, ani stěžovatel neosvětlili, jak žalobce zmařil

či závažně ztížil postup v daňovém řízení či při správě daně u společnosti Muramax. Obecné tvrzení, že požadované listiny jsou pro ověření či stanovení daňové povinnosti společnosti Muramax nezbytné, je zcela nedostačující. Totéž platí ohledně tvrzení, že vyžadovanou dokumentaci nebylo možné získat od jiného orgánu veřejné moci. Soud se pak neztotožňuje ani s argumentem stěžovatele, že zákonem požadovaná intenzita ztěžování správy daní vyplývá již ze skutečnosti, že žalobce bez omluvy nevyhověl (ani opakovaně) výzvě správce daně. Tato okolnost, tj. nevyhovění výzvě bez náležité omluvy, představuje toliko jeden z několika předpokladů pro uložení pořádkové pokuty. S jeho naplněním ovšem nelze automaticky spojovat i splnění podmínky maření či závažného ztěžování správy daní, což je ostatně patrné již se samotné dikce § 247 odst. 2 daňového řádu. Z citovaného ustanovení plyne jednoznačný úmysl zákonodárce sankcionovat pořádkovou pokutou pouze takové odepření součinnosti, které se projevuje určitou mírou závažnosti a intenzitou. Nelze proto přijmout výklad, který by umožňoval potrestat každé neuposlechnutí výzvy správce daně ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy ve smyslu § 57 a 58 daňového řádu.

[32] Z uvedeného je zřejmé, že požadavek krajského soudu na náležité odůvodnění rozhodnutí, jímž se ukládá pořádková pokuta (tj. i napadeného rozhodnutí stěžovatele, které tvoří s prvostupňovým rozhodnutím jeden celek), je zcela legitimní. To platí tím spíše, že navzdory mnoha specifikům, jimiž se ukládání pořádkové pokuty vyznačuje (a na něž poukázal v napadeném rozsudku i krajský soud), spadá uvedený institut do oblasti správního trestání.

[33] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že (stejně jako před ním krajský soud) nečiní závěr, zda byly v posuzované věci zákonné předpoklady pro uložení pořádkové pokuty naplněny či nikoliv. S ohledem na absenci odpovídajících úvah v napadeném rozhodnutí (popřípadě prvostupňovém rozhodnutí) totiž takový závěr ani učinit nelze. Krajský soud tedy správně dovodil nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve vztahu k podmínce „závažného ztěžování či maření správy daní“. Nelze vyloučit, že v posuzované věci takové důvody existovaly. Stěžovatel je však v odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvedl. Za současného stavu tak není kupříkladu zřejmé, zda neposkytnutí požadovaných listin a údajů představovalo zásadní překážku pro zjištění a stanovení daně společnosti Muramax, či zda bylo možné v řízení bez větších obtíží pokračovat i bez nich. V této souvislosti poukázal krajský soud mimo jiné na tvrzení žalobce (které stěžovatel nikterak nezpochybnil), že správce daně již vůči němu nečinil žádné další úkony za účelem získání podkladů (např. další výzva, místní šetření), což nezbytnosti požadovaných údajů a listin příliš nenasvědčuje. Nejvyšší správní soud přitom v reakci na argumentaci v kasační stížnosti akcentuje, že nikterak nezpochybňuje nutnost použití pořádkové pokuty operativně, tj. neprodleně po porušení povinnosti, aniž by správce daně např. vyčkával výsledku řízení, či toho, zda se mu podaří podklady zajistit jiným způsobem. To však nic nemění na skutečnosti, že správce daně musí své konkrétní úvahy o nezbytnosti podkladů a důsledcích jejich neposkytnutí vtisknout do odůvodnění rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty. Těmto požadavkům však ani správce daně, ani stěžovatel nedostáli. Námitka stěžovatele, že napadené rozhodnutí je odůvodněno dostatečným a přezkoumatelným způsobem, je tedy nedůvodná.

[34] Konečně se Nejvyšší správní soud zabýval rovněž tvrzením stěžovatele, že krajský soud vybočil z mezí soudního přezkumu vytyčeného žalobními body, čímž žalobci poskytl v řízení neoprávněnou výhodu. K tomu soud uvádí, že postup soudu ve správním soudnictví je vystaven na dispoziční zásadě vyjádřené v § 75 odst. 2 s. ř. s., podle něhož soud přezkoumává výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Z uvedeného pravidla existují výjimky, z nichž některé vyplývají přímo ze zákona (§ 76 odst. 2 s. ř. s.), jiné pak dovodila soudní judikatura (absolutní neplatnost smlouvy, prekluze práva, porušení čl. 40 odst. 5 a 6 Listiny základních práv a svobod, porušení principu *non-refoulement* apod.). Pro vady řízení je bez žalobní námitky soud oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu pouze tehdy, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Mezi takové vady řízení se podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. řadí i nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů.

[35] V nyní projednávané věci zrušil krajský soud napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost. Takovou vadu sice žalobce výslovně nenamítal, argumentoval však neexistencí důvodů pro uložení pořádkové pokuty, neboť nedošlo k naplnění podmínky závažného ztěžování správy daní. K tomu uvedl, že správce daně ani stěžovatel neuvedli žádný negativní následek neposkytnutí požadovaných listin a údajů. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí skutečně neobsahovalo k otázce naplnění podmínky závažného ztěžování či porušení správy daní žádné konkrétní úvahy (v podrobnostech viz body [30] - [33] tohoto rozsudku), nemohl soud zákonnost napadeného rozhodnutí v tomto rozsahu přezkoumat, pročť mu nezbylo nic jiného, než jej zrušit právě z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti.

[36] Pokud přitom stěžovatel vybočení z mezí soudního přezkumu shledává ve skutečnosti, že krajský soud hodnotil zákonnost výzev k poskytnutí údajů podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu (konkrétně podmínek vyplývajících z § 58 odst. 1 a 3 daňového řádu), Nejvyšší správní soud tomuto tvrzení nepřisvědčil. Z odůvodnění napadeného rozsudku totiž nikterak nevyplývá, že by se soud samostatně zabýval zákonností dotčených výzev. Úvahy soudu, zda byly požadované dokumenty nezbytné pro správu daní, či zda si je správce daně nemohl obstarat z jiných zdrojů, totiž směřovaly k posouzení naplnění podmínek pro uložení pořádkové pokuty spočívající v závažném ztěžování či maření správy daní. Pokud by si totiž správce daně mohl podklady obstarat jiným způsobem, či pokud by nebyla požadovaná dokumentace pro zjištění či stanovení daňové povinnosti, či jiných nutných úkonů při správě daně společností Muramax nezbytná, chyběl by jeden ze základních předpokladů pro uložení pořádkové pokuty, neboť v důsledku jejího neposkytnutí by nedocházelo k závažnému ztížení (maření) správy daní. Pochybnosti krajského soudu o nezbytnosti všech požadovaných listin jsou přitom zcela na místě, neboť jak vyplývá z výzev ze dne 10. 1. 2019 a 16. 1. 2019, správce daně nejenže od žalobce požadoval velmi podrobné informace ve vztahu k pracovní síle poskytované žalobci společností Muramax (mimo jiné též lékařské prohlídky, povolení od inspektorátu práce apod.), ale také dokumentaci vztahující se k využití pracovních sil od jakýchkoliv jiných dodavatelů. I z těchto důvodů by měl stěžovatel v případě uložení pořádkové pokuty ozřejmit, jaký vliv mělo neposkytnutí požadovaných údajů a listin na postup v daňovém řízení se společností Muramax.

[37] Nejvyšší správní soud tedy neshledal námitku vybočení z mezí soudního přezkumu důvodnou, neboť otázka nezbytnosti požadovaných listin, potažmo existence jiných alternativ k jejich získání (např. od jiného orgánu veřejné moci), úzce souvisí s naplněním podmínek pro uložení pořádkové pokuty (konkrétně podmínky závažného ztěžování či maření správy daní).

[38] Kasační soud proto uzavírá, že krajský soud o věci uvážil správně, jestliže poukázal na zásadní nedostatky odůvodnění napadeného rozhodnutí, protože jej shledal nepřezkoumatelným.

V. Závěr a náklady řízení

[39] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[40] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Úspěšný žalobce nečinil v řízení žádné úkony, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. června 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu