

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **QANTO CZ s. r. o.,** se sídlem Bubenská 8a/943, Praha 7, zastoupena JUDr. Petrem Cardou, advokátem se sídlem Pod věží 3, Svitavy, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2010, č. j. 31 Af 4/2010 – 18,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2010, č. j. 31 Af 4/2010 – 18, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně - QANTO CZ s. r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2010, č. j. 31 Af 4/2010 – 18, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 31. 8. 2010, č. j. 31 Af 4/2010 – 18, zamítl jako nedůvodnou žalobu společnosti QANTO CZ s. r. o. (dále též „žalobkyně“), kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „žalovaný nebo finanční ředitelství“) ze dne 18. 11. 2009, č. j. 8543/09-1400-606115, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Trutnově (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 2. 2009, č. j. 15013/268930601255, o uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy ve výši 20 000 Kč. Krajský soud došel při svém rozhodování k závěru, že správce daně při vydávání výzev podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (dále jen „ zákon o správě daní a poplatků“) nepochybil a jeho

postup byl v souladu se zákonem. Pokud jde o v pořadí druhou výzvu ze dne 13. 1. 2009, č. j. 1783/09/268930/1255, správce daně upřesnil svůj původní požadavek obsažený v prvé výzvě, když požadoval sdělit přehled uskutečněných obchodních případů za rok 2007 (soupis, popřípadě kopie vydaných faktur včetně uvedení množství a ceny prodaného zboží). Na tuto druhou výzvu však již žalobkyně nereagovala. Prokurista žalobkyně nad to v telefonickém rozhovoru se správcem daně výslovně odmítl požadavek tohoto správce na předání požadovaných dokumentů. Krajský soud vyslovil též přesvědčení, že není důvodná námitka žalobkyně o nezbytné delegaci příslušnosti k vyžadovaným úkonům na místně příslušného správce daně žalobkyně - tj. Finanční úřad pro Prahu 7, a ani neshledal opodstatněným závěr žalobkyně, že pokud správce daně vyžadoval doložení požadovaných skutečností, měl tak učinit prostřednictvím dožádání a nikoliv prostřednictvím výzvy dle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Případný v tomto směru není ani poukaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2007, č. j. 7 Afs 20/2006 - 75. Je tomu tak proto, že žalovaný, resp. správce daně po žalobkyni nevyžadovali, aby jim sdělila více než obsahovaly označené doklady. V neposlední řadě pak krajský soud neshledal opodstatněnou ani výtku žalobkyně, že správní orgány nikterak neobjasnily svá tvrzení o opakovaném deliktu, jakož i o přiměřenosti uložené pokuty.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou výslovně opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatelka především vytýká krajskému soudu, že posoudil věc nesprávně, pokud nereflektoval na její žalobní výtku, že správce daně není podle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků oprávněn po ní požadovat jakékoliv písemnosti, které nemusí mít ze zákona k dispozici, a to konkrétně: „*u vystavených dobropisů rozpis dokladů ke kterým se dobropisy vztahují*“ a „*přehled uskutečněných obchodních případů za rok 2007 (soupis, popřípadě kopie vydaných faktur včetně množství a ceny prodaného zboží)*“. Z obsahu doručených výzev lze spíše usuzovat na to, že při formulaci uložených povinností správce daně vycházel z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Takové povinnosti jí však uložit nemohl, neboť nebyl a není místně příslušným správcem daně. V jejím případě správce daně požadoval „soupis dokladů“, který ovšem není listinou, jež by měla mít ve svém systému běžně k dispozici. Již v řízení o žalobě proto důrazně poukazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2007, č. j. 7 Afs 20/2006 - 75, podle něhož výzvou dle § 34 zákona o správě daní a poplatků nelze zavazovat třetí osoby k poskytnutí vyjádření či ke sdělení určitých skutečností. Uvedený rozsudek ovšem krajský soud také nesprávně interpretoval. Výklad ustanovení § 34 odst. 4 citovaného zákona je tedy extenzivní, porušující základní zásady daňového řízení (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), i čl. 4 Listiny základních práv a svobod. Správce daně mohl dosáhnout požadovaného výsledku aplikací procesního institutu dožádání a místního šetření podle § 5 a § 15 zákona o správě daní a poplatků, nikoli však prostřednictvím výzvy dle § 34 odst. 4 téhož zákona, kterou nesprávně aplikoval. Krajský soud pochybil, pokud se vůbec nezabýval tím, že správce daně nebyl věcně ani místně příslušným správcem daně. Tento správce proto měl postupovat podle § 5 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a požádat o provedení úkonů v daňovém řízení místně příslušného správce daně - tj. Finanční úřad pro Prahu 7. Podle ustanovení § 7 téhož zákona je pak i sporné to, zda je vůbec osobou zúčastněnou na řízení. V neposlední řadě se krajský soud dostatečně nevypořádal ani s námitkami stran výše sankce ve výši 20 000 Kč, která jí byla uložena. Je tomu tak proto,

že jí byly ve stejném období jinými správci daně (Finančními úřady v Ústí nad Orlicí a v Rychnově nad Kněžnou) uloženy za totožný skutek pokuty o řád nižší - tj. ve výši 2000 Kč, resp. 3000 Kč. Stěžovatelka proto z uvedených důvodů považuje rozsudek krajského soudu za věcně nesprávný a navrhuje, aby tento rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalované finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti vyjádřilo tak, že se zcela ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, jakož i s jeho argumentací. Považuje proto kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, došel k závěru, že kasační stížnost je opodstatněná.

Z předloženého spisového materiálu vyplývají zejména tyto podstatné okolnosti. Rozhodnutím ze dne 8. 12. 2008, č. j. 97889/08/268930/1255, uložil správce daně stěžovatelce, (jako třetí osobě) povinnost podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, aby mu sdělila: a) soupis všech vystavených dokladů včetně dobropisů za zdaňovací období 2007, b) u vystavených dobropisů rozpis dokladů, ke kterým se uvedené doklady vztahují, a to vše k daňovému subjektu: Penzion Zákoutí, Pec pod Sněžkou 180, DIČ: CZ27491765 (dále jen „Penzion Zákoutí“). Na tuto výzvu stěžovatelka reagovala přípisem ze dne 22. 12. 2009, v němž nepřímo odmítla výzvu splnit s poukazem na povinnost mlčenlivosti a požádala správce daně o předání záležitosti jejímu věcně a místně příslušnému správci daně – Finančnímu úřadu pro Prahu 7, kterému potřebné doklady předloží. Dne 13. 1. 2009, pod č. j. 1783/09/268930/1255, vydal správce daně v pořadí již druhou výzvu podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, kterou uložil stěžovatelce, aby mu v souvislosti s probíhajícím řízením u daňového subjektu Penzion Zákoutí sdělila: - přehled uskutečněných obchodních případů za rok 2007 (soupis, popřípadě kopie vydaných faktur včetně uvedení množství a ceny prodávaného zboží). Podle úředního záznamu ze dne 11. 2. 2009, č. j. 14268/09/268930604292, stěžovatelka již ve stanovené lhůtě písemně nereagovala na opakovanou výzvu správce daně. Z tohoto důvodu správce daně telefonicky kontaktoval prokuristu stěžovatelky (pozn. *správce daně zde nesprávně označuje stěžovatelku za daňový subjekt, ačkoli ve skutečnosti jde o třetí osobu*), který mu sdělil, že v této věci bude stěžovatelka komunikovat pouze se svým místně příslušným správcem daně. Rozhodnutím ze dne 21. 2. 2009, č. j. 15013/268930601255, uložil správce daně stěžovatelce pokutu za opakované nesplnění uložené povinnosti nepeněžitého charakteru, vyplývající z ustanovení § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, a to ve výši 20 000 Kč. Odvolání stěžovatelky proti tomuto rozhodnutí správce daně žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 18. 11. 2009, č. j. 8543/09-1400-606115. Žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného pak krajský soud zamítl jako nedůvodnou. Právě proti tomuto rozsudku krajského soudu směřuje nyní Nejvyšším správním soudem projednávaná kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud při posuzování námitek kasační stížnosti vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97,

uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je* i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“

Přestože stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu výslovně z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve otázkou jeho přezkoumatelnosti. Je tomu tak proto, že tuto námitku ve skutečnosti vznesla i sama stěžovatelka v souvislosti se stížní námitkou pod bodem 3) a 4). Zde stěžovatelka krajskému soudu vytkla, že se vůbec nezabýval tím, že správce daně (Finanční úřad Trutnov) není místně a věcně příslušným správcem daně stěžovatelky, a že se nevypořádal s jejími námitkami ohledně výše pokuty. K přednostnímu posouzení napadeného rozsudku z pohledu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pak přistoupil Nejvyšší správní soud i proto, že by bylo přinejmenším předčasné, posuzovat věc po právní stránce (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.) za situace, kdy by byl rozsudek správního soudu nepřezkoumatelný.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, že pokud „*z odůvodnění napadeného*

rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.". V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupný na www.nssoud.cz, pak tento soud vyslovil právní názor, že: „*Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*".

Nejvyšší správní soud i s přihlédnutím ke svým dřívějším judikatorním závěrům konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil pro věc rozhodné skutečnosti, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností a proč považuje žalobní body za nedůvodné, popřípadě z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci žalobce za lichou mylnou nebo vyvrácenou. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak jej uvážil. Ponechat stranou nelze ani zásadní okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku (zde kasační stížnosti) proti rozhodnutí správního soudu ze strany účastníků řízení.

V této věci z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu vyplývá, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování podstatných skutečností a jak uvážil o těchto skutečnostech, resp. proč považuje žalobní body za nedůvodné, popřípadě z jakých důvodů považuje argumentaci stěžovatelky za nesprávnou a z jakých důvodů pak její žalobu zamítl. Z odůvodnění je také patrna formulace právního názoru správního soudu k výtce, že stěžovatelce nebyla sankce (pokuta) stanovena jejím místně příslušným správcem daně (Finanční úřad pro Prahu 7), ale právě Finančním úřadem v Trutnově (viz. str. 6 odst. 5 a násl. odůvodnění rozsudku).

Vyslovený právní názor je nejen přezkoumatelný, ale také věcně správný. Je tomu tak proto, že zákon o správě daní a poplatků v žádném svém ustanovení (a stěžovatelka na to ani nepoukazuje) nestanoví, že pokuty ukládané z důvodu nesoučinnosti stěžovatelky se správcem daně v řízení, které vede s odlišným subjektem od stěžovatelky, musí být stěžovatelce stanoveny jí místně a věcně příslušným správcem daně. Opak vyplývá z dikce § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků v návaznosti na ustanovení § 32 odst. 1 a 37 odst.1 téhož zákona. Je totiž logický závěr, že k rozhodnutí o sankci za nesplnění určité konkrétní povinnosti stěžovatelky (daňového subjektu), jako třetí osoby, je věcně a místně příslušný právě a jen ten správce daně (§ 37 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nehovoří o místně příslušném správci daně, ale jen o správci daně), který nesplněnou povinnost uložil. V této věci je tedy správcem daně oprávněným k uložení sankce právě Finanční úřad v Trutnově. Nebyla zde tudíž obligatorní povinnost tohoto správce daně, aby ve věci stěžovatelky (nejen při ukládání sankce, ale i při shromažďování důkazů v řízení s Penzionem Zákoutí) postupoval podle § 5 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Obdobně neobstojí ani výtka stěžovatelky, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný z toho důvodu, že se tento správní soud nevypořádal s jejími námitkami ohledně výše pokuty. Krajský soud se totiž tímto předestřeným žalobním bodem při svém rozhodování zabýval. Podle odůvodnění napadeného rozsudku (str. 8, 9) při přezkoumávání napadeného rozhodnutí došel k závěru, že správní orgány přistoupily k stanovení sankce zejména s přihlédnutím k tomu, že splnění vyžadované povinnosti bylo stěžovatelce ve skutečnosti uloženo opakovaně (2 x), a to vždy s příslušným odůvodněním. Při tom na v pořadí druhou výzvu stěžovatelka již vůbec nereagovala. Přihlédl také k tomu, že v důsledku nesoučinnosti stěžovatelky si vyžadované listiny správce daně byl nucen obstarat jinak - finančně i časově náročnějším způsobem. Správní orgány tedy přihlížely (zcela v souladu s § 37 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) k době trvání a následkům protiprávního jednání stěžovatelky. Při přezkoumávání právních závěrů správních orgánů pak krajský soud neshledal, že by úvaha žalovaného i jemu předcházející úvaha správce daně vybočily z mezí a hledisek stanovených v zákoně a jsou tak v souladu s pravidly logického uvažování. Krajský soud v této souvislosti rovněž zdůraznil, že stěžovatelka proti výčtu okolností, které braly správní orgány v úvahu, nevznesla žádné konkrétní námitky a ani neuvedla žádnou okolnost, jenž by při své úvaze správní orgány přehlédly a která by svědčila v její prospěch. Zcela nepřípadná je pak v tomto směru argumentace stěžovatelky, která nyní krajskému soudu vytýká, že nereflektoval na rozhodnutí jiných správců daně, ačkoliv v podané žalobě se o nich vůbec nezmiňuje. Nelze proto také úspěšně namítat, že by se krajský soud nepřezkoumatelným způsobem vypořádal s žalobní námitkou stěžovatelky o nepřiměřenosti stanovené sankce.

Stěžovatelka v kasační stížnosti zásadně namítla, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 34 odst. 4 a § 37 zákona o správě daní a poplatků, pokud došel k závěru, že lze stěžovatelce k tíži přičítat a sankcionovat pokutou nesplnění povinnosti stanovené jí správcem daně výzvami ze dnů 8. 12. 2008 a 13. 1. 2009.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Podle ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků v daňovém řízení lze ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

Podle ustanovení § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků osoby, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny na výzvu správce daně listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání, pokud zvláštní zákony nestanoví jinak.

Zákon o správě daní a poplatků je základním procesním prostředkem, na jehož základě jsou správci daně (ať již finanční úřady či finanční ředitelství) povinni vykonávat zákonem jim stanovenou kompetenci - správu daní. Za tímto účelem jsou nadáni řadou

oprávnění, kterým na straně druhé odpovídá povinnost daňových subjektů, osob zúčastněných na řízení - třetích osob (dále též „povinná osoba“) něco vykonat, určitého jednání se zdržet nebo výkon oprávnění strpět. Tato kompetence k výkonu správy daní však není bezbřehá (srov. i čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Právě naopak je vždy limitována jednotlivými dílčími oprávněními příslušného správce daně stanovenými v tomto případě zákonem o správě daní a poplatků.

Uvedené znamená, že při správě daní a poplatků je podle zákona o správě daní a poplatků správce daně oprávněn vyžadovat splnění určité, buď přímo zákonné povinnosti (např. podání přiznání, přihlášku /§ 40, § 33/) nebo povinnosti uložené povinné osobě na základě zákona (např. povinnost vyvrátit pochybnosti /§ 43/, prokázat skutečnosti /§ 31 odst. 9/, předat či vydat věci, sdělovat informace, podávat oznámení /§ 34/). K aktivaci povinnosti povinné osoby pak zákon o správě daní a poplatků zpravidla vyžaduje vydání formalizovaného úkonu správce daně - rozhodnutí (§ 32) - výzvy dle příslušného ustanovení zákona o správě daní a poplatků.

Má-li však mít toto rozhodnutí - výzva presumované důsledky, a to jak pro případ jejího splnění, tak i pro případ jejího nesplnění, musí být toto rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem, resp. uložená povinnost musí mít oporu v právním předpise (zákonu o správě daní a poplatků). Při tom nestačí pouhý odkaz na dikci ustanovení, od něhož je dovozována (§ 43, § 34), ale musí vždy splňovat i další předpoklady kladené na právní úkony, kterým rozhodnutí podle § 32 zákona o správě daní a poplatků nepochybně je. To znamená, že rozhodnutím správního orgánu stanovená povinnost musí být stanovena dostatečně jasně, srozumitelně, určitě; musí být možná a splnitelná (srov. § 34 a násl. o. z.). Nelze totiž účinně požadovat (případně vyvozovat nepříznivé následky pro případ nesplnění výzvy) např. splnění nemožné povinnosti nebo prokázání okolnosti neexistující, či kterou povinná osoba sama ani netvrdila. Obdobně nelze účinně vyžadovat předložení nebo vydání věci povinnou osobou, pokud ji tato nemá ve sféře své moci. Jinými slovy vyjádřeno, aby mohla mít stanovená povinnost předpokládané důsledky - na jedné straně vznik povinnosti, popřípadě na straně druhé vznik odpovědnosti povinného pro případ jejího nesplnění - musí se jednak jednat o shora uvedený právní úkon - rozhodnutí, a jednak musí mít správcem daně konkrétně stanovená povinnost oporu v zákoně o správě daní a poplatků (zde § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků).

V této věci tomu tak nebylo.

Z předestřené dikce ustanovení § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá povinnost třetí osoby (zde stěžovatelky) „vydat nebo zapůjčit k ohledání“ listiny a jiné věci“. Tuto povinnost ovšem nemá povinná osoba (stěžovatelka) přímo ze zákona (ex lege), ale jen v těch případech, kdy jsou splněny zákonné předpoklady (podmínky) jejího vzniku.

Zákon o správě daní a poplatků v citovaném ustanovení vymezuje v zásadě dvě navzájem související podmínky, za nichž vzniká povinnost třetí osobě vydat listiny nebo jiné věci k ohledání. Prvou podmínkou je existence, resp. vydání výzvy příslušného správce daně - rozhodnutí v daňovém řízení s kvalitami, jak již byly popsány. To znamená, že výzva musí mít nejen náležitosti rozhodnutí podle ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě

daní a poplatků, ale musí být také co do svého obsahu jasná, určitá, srozumitelná a splnitelná (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 155/2004, který je dostupný na www.nssoud.cz).

Druhou podmínkou je pak existence listin a jiných věcí, které mají být vydány nebo zapůjčeny k ohledání. Požadované listiny ovšem musí být hmotného charakteru a povinná osoba musí být oprávněna s nimi nakládat. Lze si totiž jen obtížně představit, že by důkazem byla věc nehmotná, či že by šlo nehmotnou věc vydat, nebo že by povinná osoba mohla v souladu se zákonem vydat listiny či věci, ke kterým nemá dispoziční právo nebo které v okamžiku vydání výzvy neexistovaly. Listina či věc pak musí být současně i jednoznačně identifikovatelná.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že listina či jiná věc, která má být správci daně podle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vydána nebo zapůjčena k ohledání, musí nutně ke dni vydání rozhodnutí (výzvy) reálně existovat (v materiální podobě), musí být individuálně určená (identifikovatelná - originální) a musí být v dispozici povinné osoby. Pokud by tomu tak nebylo, byla výzva nesplnitelná, nemohla by v souladu se zákonem založit jak povinnost podle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, tak ani případnou odpovědnost povinné osoby za její nesplnění.

Ve výzvě ze dne 8. 12. 2008 s poukazem na ustanovení § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků správce daně uložil stěžovatelce - povinnost, aby mu sdělila“ (tedy nikoliv „*vydala nebo zapůjčila*“) : „*soupis*“ všech vystavených dokladů včetně dobropisů za zdaňovací období 2007 a u vystavených dobropisů „*rozpis*“ dokladů, ke kterým se dobropisy vztahují. Správce daně se tedy nedožadoval vydání či zapůjčení listin a jiných věcí, tj. originálních věcí, které by existovaly ke dni vydání výzvy, ale „*přehledu, soupisu a popřípadě kopií*“, t.j. ke dni vydání výzvy neexistujících „hmotných výsledků další činnosti stěžovatelky“, kterou by musela po obdržení výzvy učinit, aby výzvě vyhověla.

Ve výzvě ze dne 13. 1. 2009 s poukazem na ustanovení § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků pak správce daně uložil stěžovatelce - povinnost, aby mu „sdělila“ (tedy nikoliv „*vydala nebo zapůjčila*“) „přehled“ uskutečněných obchodních případů za rok 2007 (*soupis, popřípadě kopie vydaných faktur včetně uvedení množství a ceny prodaného zboží*). Ani v tomto případě se tedy správce daně nedožadoval vydání či zapůjčení listin a jiných věcí, tj. věcí originálních, které by existovaly ke dni vydání výzvy, ale „*přehledu, soupisu a popřípadě kopií*“, t.j. doposud neexistujících „hmotných výsledků další činnosti stěžovatelky“, kterou by musela po obdržení výzvy učinit, aby jeho výzvu splnila.

V případě obou výzev tedy správce daně uložil stěžovatelce povinnost diametrálně odlišnou od povinnosti, kterou by jí jinak (srov. čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků) byl v souladu se zákonem oprávněn uložit (*povinnost vyplývající z ustanovení § 34 odst. 4 se vztahuje jen na listiny či jiné věci, které jednak k okamžiku vydání již existují, povinná osoba je má k dispozici a byly jednoznačně identifikovány ve výzvě příslušného správce daně*). Pokud pak stěžovatelka takovou výzvu nesplnila, nereagovala na ni požadovaným způsobem a ve stanovené lhůtě, nelze její nesplnění přičítat stěžovatelce k tíži. Je to totiž právě a jen správce daně, kdo vede daňové řízení a kdo je odpovědný za to, že vydaná rozhodnutí jsou v souladu se zákonem. Pokud pak správce daně nebyl sto tomuto zákonem stanovenému požadavku při vydávání svých

výzev vyhovět a jednoznačně specifikovat konkrétní existující listiny (doklady, dobropisy) či jiné věci, které měly být v držení stěžovatelky, měl k získání požadovaných informací (soupisu, rozpisu, přehledu či kopií), zvolit jiný - více přiléhavý procesní prostředek (např. institut dožádání či místního šetření). Na tento procesní nedostatek v daňovém řízení stěžovatelka s výslovným poukazem na dřívější rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 7 Afs 20/2006 neúspěšně, avšak zcela opodstatněně poukazovala, a to jak již v řízení před žalovaným, tak i před krajským soudem.

Nelze-li přičítat k tíži stěžovatelky, že nesplnila výzvu, která svým obsahem neodpovídá zákonu, resp. překračuje zákonný rámec vymezený ustanovením § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, nelze ani dovozovat, že nesplnila povinnost nepeněžité povahy, v důsledku čehož by naplnila skutkovou podstatu deliktu popsaného v ustanovení § 37 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Pokud pak krajský soud, ve shodě s žalovaným, došel k závěru opačnému, nelze než konstatovat, že věc uvážil po právní stránce vadně.

Nejvyšší správní soud proto ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je nezákonný, neboť je založen na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.); proto jej zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby v mezích bodů správní žaloby a vysloveného právního názoru Nejvyššího správního soudu znovu posoudil zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, a teprve po té vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. ledna 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu