



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **REALTORS, s.r.o. v likvidaci**, IČO: 63995115
sídlem Zámecká 7, 582 91 Světlá nad Sázavou
zastoupený advokátem JUDr. Pavlem Kačírkem
sídlem Zenklova 66/230, 182 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2016, č. j. 12409/16/5100-41451-711055,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Specializovaný finanční úřad, územní pracoviště v Hradci Králové (dále jen „správce daně“), uložil žalobci rozhodnutím ze dne 31. 8. 2015, č. j. 186225/15/4227-21794-604272, pořádkovou pokutu ve výši 25 000 Kč dle § 247 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), za závažné maření správy daní. Závažného maření správy daní se měl žalobce dopustit tím, že bez dostatečné omluvy nevyhověl výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy stanovené na základě § 57 odst. 1 a § 93 odst. 4 daňového řádu.

2. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti uvedenému rozhodnutí správce daně.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce napadá rozhodnutí v plném rozsahu výrokové části a odkazuje na obsah odvolání, které z převážné části tvoří také žalobní body. Namítl v této souvislosti, že žalovaný se dostatečně nezabýval odvolacími námitkami, některými se zabýval formálně a některými se dokonce nezabýval vůbec. Zastává proto názor, že napadené rozhodnutí neobsahuje zákonné řešení odvolacích námitek.
4. Především namítl, že žalovaný dostatečně nevypořádal námitku ohledně vad obsahu výzvy k poskytnutí údajů a listin ze dne 14. 5. 2015, kterou žalobce považuje za zjevně nepřiměřenou a nezákonnou v rozsahu vyžadovaných dokumentů a informací. Žalovaný bezvýhradně akceptoval postup správce daně, kterým měly být prověřeny podnikatelské aktivity žalobce osloveného v postavení třetí osoby. Informační povinnost dopadá výlučně na subjekty uvedené v § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tj. na subjekty poskytující plnění, které je předmětem daně. Tímto způsobem mohou být ověřeny pouze skutečnosti tvrzené šetřeným daňovým subjektem, které se vztahují k jeho daňovým povinnostem. V projednávané věci může správce daně požadovat pouze informace vztahující se ke společnosti ČKD PRAHA DIZ, a.s. Není však možné vyžadovat informace, které souvisí výlučně s daňovými povinnostmi žalobce. Výzvu správce daně ze dne 14. 5. 2015 žalobce považuje za nelegitimní, vybočující ze zásady zákonnosti dle § 5 odst. 1 daňového řádu, zásady legální licence dle § 5 odst. 2 daňového řádu a ze zásad zdrženlivosti a přiměřenosti dle § 5 odst. 3 tohoto zákona.
5. Za nedostatečné dále považuje řešení námítky vznesené k neurčitosti vymezení důvodů uložené pokuty, protože není jisté, zda tímto důvodem byla reakce žalobce na výzvu ze dne 14. 5. 2015, nebo nepředložení dokumentů na žádost dožádaného správce daně ze dne 3. 9. 2015. Žalovaný přitom dovodil pochybení žalobce z jednání zcela odlišného subjektu, protože k předložení dokumentů byl na den 3. 9. 2015 předvolán zmocněnec žalobce, a to zcela nezávisle na žalobci s důrazem na jeho osobní účast. Správce daně předvolal zmocněnce žalobce jako třetí osobu v řízení vedeném vůči jinému subjektu a vyzval jej, aby poskytl informace a doklady vztahující se k žalobci. Žalovaný tuto skutečnost hodnotil zmatečným způsobem na základě obsahu generální plné moci a současně se vůbec nezabýval námitkou týkající se postavení zmocněnce jako advokáta a z něho plynoucí povinnost mlčenlivosti.
6. K tomu žalobce doplnil, že dožádáním ze dne 9. 6. 2015 správce daně zahájil zcela odlišný procesní úkon (místní šetření), než byl původní úkon (splnění informační povinnosti třetí osoby), a který patřil do kompetence jiného správce daně. Žalobce je proto toho názoru, že uloženou povinnost již neměl vůči správci daně, ale vůči dožádanému správci daně. Správce daně proto pozbyl právo sankčně postihnout neplnění původní výzvy.
7. Správce daně rovněž koncipoval uloženou pokutu jako sankční opatření a opomenul judikatorní závěry, z nichž vyplývá, že pokutu dle § 247 odst. 2 daňového řádu nelze uložit jako trest, ale výlučně jako prostředek k vynucení součinnosti osloveného subjektu. Způsob, jakým žalovaný hodnotil tento nedostatek prvostupňového rozhodnutí, žalobce považuje za nepřezkoumatelný, protože pouze formálně korigoval výrok správce daně bez toho, že by tento závěr odůvodnil.
8. Výši uložené pokuty považuje také za nepřezkoumatelnou. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2008, č. j. 4 As 51/2007 - 68, platí, že výše uložené pokuty musí být v každém rozhodnutí zdůvodněna způsobem, který nepřipouští rozumné pochyby o tom, že právě taková výše pokuty odpovídá konkrétním okolnostem individuálního případu.

Uložení pokuty je nepřezkoumatelné, pokud je výše pokuty odůvodněna pouhým shrnutím skutkových zjištění a konstatováním zákonných kritérií pro její uložení, aniž by bylo zřejmé, jakým způsobem byla kritéria hodnocena. Tímto nedostatkem trpí rozhodnutí správce daně i napadené rozhodnutí.

9. Následně se žalobce vyjádřil k hodnocení namítaných vad interpretace zásad daňového procesu žalovaným. Ten mimo jiné uvedl, že byl „[...] *správce daně konáním, resp. nekonáním daňového subjektu de facto nucen do přijatelné míry vybočit z mezí daňových zásad správy daní, aby dostal cíli správy daní.*“ Žalovaný tímto obvinil žalobce, že přinutil správce daně k vybočení ze zákonných limitů vymezených zásadami daňového procesu a také potvrdil, že je připraven z pozice odvolacího orgánu připraven tolerovat porušení zákona prvostupňovým správcem daně. Dle žalobce opomenul limity vymezené zásadami daňového procesu, případně použil nepřipustný extenzivní výklad. Žalovaný měl vycházet z principu *in dubio pro libertate*, který plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1, čl. 2 odst. 4 Ústavy a čl. 2 odst. 3, odst. 4 Listiny), a dle něhož je v případě více možných výkladů právní normy třeba zvolit ten, který co nejméně zasahuje do základního práva či svobody.
10. Žalovaný posoudil zcela vadně možnost uložení pokuty v konkrétním případě. Daňový řád váže dle § 247 odst. 2 závažné maření správy daní na podmínku, že se tak stane bez dostatečné omluvy. Žalobce přitom trvá na tom, že svou reakcí upozornil na vady postupu, což měl žalovaný vyhodnotit jako dostatečnou omluvu. Současně odmítá závěr žalovaného, že závažně mařil správu daní a namítá, že se nedopustil protiprávního jednání postižitelného pořádkovou pokutou dle § 247 odst. 2 daňového řádu.
11. Navrhl, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí společně s rozhodnutím správce daně.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a uvedl, že žalobní námitky odpovídají námitkám vzneseným již v rámci odvolání. Odkázal proto na odůvodnění napadeného rozhodnutí a prvostupňového rozhodnutí a sdělil, že na přijatých závěrech setrvává v plné míře. Trvá na tom, že vyžádání předmětných skutečností bylo legální realizací výkonu správy daní u společnosti ČKD PRAHA DIZ, a.s., s čímž souvisel i konkrétní legální úkon vůči žalobci. Co žalobce považuje za toleranci projevu libovůle, žalovaný hodnotí naopak jako relevantní a zdůvodněnou správním úvahou, bez níž by výkon správy daní nebyl vůbec uskutečnitelný. Neztotožňuje se s názorem žalobce, že jeho reakce na výzvu měla představovat dostatečnou omluvu, obzvlášť pokud žalovaný považuje učiněnou výzvu za zcela legální.
13. Zcela jednoznačně vymezil, že pořádkovou pokutu ukládá za závažné maření správy daní spočívající v tom, že žalobce bez dostatečné omluvy nevyhověl výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, kterou mu správce daně uložil dle § 57 odst. 1 a § 93 odst. 4 daňového řádu. Žalobce byl povinen poskytnout údaje a vydat či zapůjčit listiny nezbytné pro správu daní u daňového subjektu ČKD PRAHA DIZ, a.s.
14. Z napadeného rozhodnutí rovněž vyplývá, z jakého zákonného a konkrétního důvodu správce daně uložil žalobci pořádkovou pokutu. Nepřezkoumatelnost nezakládá pouhý nesouhlas adresáta rozhodnutí s přijatými závěry, přičemž žalovaný se vyjádřil k námitce uložení pokuty jako sankčního opatření v bodě 4) napadeného rozhodnutí. Stejně tak kritéria rozhodná pro stanovení výše pokuty správce daně zahrnul do prvostupňového rozhodnutí a žalovaný pouze korigoval poslední větu odůvodnění, s níž se neztotožnil. Tato skutečnost však neměla vliv na výsledek odvolacího řízení.
15. Žalovaný navrhl, aby krajský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou.

IV. Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný udělili k takovému projednání věci souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s. Žalobu shledal nedůvodnou.
17. Předmětem sporu je v této věci posouzení otázky, zda byl správce daně oprávněn vyzvat žalobce (jako třetí osobu) k poskytnutí údajů a vydání nebo zapůjčení listin, jež byly nezbytné pro správu daní u daňového subjektu ČKD PRAHA DIZ, a.s., a to v rozsahu specifikovaném ve výzvě ze dne 14. 5. 2015, č. j. 110934/15/4227-21794-608641. Současně je předmětem sporu také to, zda žalovaný přezkoumatelným způsobem vypořádal důvody uložení pořádkové pokuty, určení její výše, či zda nekoncepoval pokutu jako sankční opatření. Žalobce zejména namítl, že žalovaný se s odvolacími námitkami směřujícími proti těmto skutečnostem nevypořádal přezkoumatelným způsobem.
18. Poskytování informací správci daně je upraveno v § 57 a násl. daňového řádu. Na projednávaný případ dopadá konkrétně § 57 odst. 1 písm. b) tohoto zákona, dle něhož mají povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně orgány veřejné moci a osoby, které poskytují plnění, které je předmětem daně.
19. Úprava důkazních prostředků je obsažena v § 93 odst. 4 daňového řádu, podle něž *„[o]rgány 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 podmínky 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. Vyžadují-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie“* (podtržení doplněno soudem).
20. Podle § 58 odst. 1 platí, že *„[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.“* V odst. 3 téhož ustanovení je rovněž zakotvena povinnost správce daně postupovat uvedeným způsobem pouze v případech, že údaje či dokumenty podle § 57 a § 57a nelze získat z úřední evidence nebo od jiného orgánu veřejné moci.
21. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda správce daně byl vůbec oprávněn požadovat po žalobci údaje specifikované ve výzvě ze dne 14. 5. 2015. Krajský soud konstatuje, že správce daně nijak nevybočil ze zákonných mezí, jestliže po žalobci požadoval údaje a listiny specifikované v této výzvě. Žalobce k tomu sice namítl, že správce daně vyžadoval informace, které souvisí výlučně s jeho daňovými povinnostmi, nicméně této námitce nelze přisvědčit. Ze záhlaví předmětné výzvy jednoznačně vyplývá, že správce daně žalobce vyzval k poskytnutí údajů a listin, které jsou nezbytné pro správu daní u daňového subjektu ČKD PRAHA DIZ, a.s., přičemž v následujících několika odrážkách je specifikuje (viz konstatování, že *„[p]ředmětem vyžádání jsou údaje a následující listiny“*). Pakliže správce daně po žalobci požadoval i) evidence pro účely daně z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období, dále ii) daňové doklady, na jejichž základě si žalobce uplatnil v uvedených zdaňovacích obdobích odpočet daně na vstupu, a iii) daňové doklady, na jejichž základě žalobce v uvedených zdaňovacích obdobích přiznal daň z přidané hodnoty, je nepochybně nutné takový požadavek vnímat v kontextu záhlaví výzvy, kterou se vymezuje rozsah takto požadovaných údajů a listin.
22. K obdobnému závěru dospěl rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 3. 2018, č. j. 9 Afs 341/2016 - 51, ve kterém uvedl, že *„[...] vymezení požadovaných dokladů je uvozeno návěstím, kterým správce daně vyzývá stěžovatelku „[k] předložení těchto údajů, které mohou být důkazem v daňovém řízení vedeném s daňovým subjektem DVORÁK - TRUCKS, s.r.o., DIČ: CZ60732628, vztahujícím se ke zdaňovacímu období rok 2009.“. Následuje výčet požadovaných dokladů, mezi kterými figuruje i stěžovatelkou zmiňovaná evidence pro účely DPH a účetnictví za rok 2009. Z uvedeného je tedy*

zřejmé, že evidence a účetnictví byly požadovány pouze v rozsahu, ve kterém mohou být relevantní jako důkaz v daňovém řízení s daňovým subjektem DVORÁK - TRUCKS, s.r.o., tedy jen pokud jde o vztahy s touto společností. Není tedy pravdou, jak uvádí stěžovatelka, že by z obsahu výzvy neplynulo nic o tom, že by správce daně požadoval doklady pouze cíleně ve vztahu k daňovému řízení vedenému s třetím daňovým subjektem.“

23. Stejně jako v případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem i v nyní projednávané věci chyběla ve výzvě přesnější formulace požadavku na předložení evidence pro účely DPH či daňových dokladů za uvedená zdaňovací období. Tento nedostatek však Nejvyšší správní soud nepovažoval za podstatný, a to vzhledem k tomu, že konkretizace je zřejmá již z návěti učiněné výzvy: „*Soud souhlasí s tím, že výzva nebyla v tomto směru zcela přesně formulována, neboť u požadovaných evidencí DPH a účetnictví není výslovně uvedeno, že se mají vztahovat právě ke vztahům se společností DVORÁK - TRUCKS, s.r.o., což je naopak patrné u dalších dokladů, kde to správce daně výslovně uvádí. Podle soudu tento závěr však vyplývá ze shora citovaného návěti. Pokud si stěžovatelka skutečně nebyla obsahem výzvy zcela jistá, mohla si jednoduchým dotazem u správce daně její rozsah ověřit a teprve následně by bylo na místě případně činit závěry o její nepřiměřenosti.*“ Krajský soud se s těmito závěry ztotožňuje a plně na ně odkazuje.
24. K tomuto závěru lze dále odkázat na obecnou charakteristiku poskytování informací na základě příslušných ustanovení daňového řádu podanou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2021, č. j. 10 Afs 211/2019 - 32: „*Osobami ve smyslu § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu je třeba chápat fyzické i právnické osoby a jsou jimi de facto všechny daňové subjekty, neboť již tím, že realizují svoji podnikatelskou činnost, nakupují a prodávají zboží, služby či jiná plnění, poskytují vždy plnění (není-li jeho předmět osvobozen od daně), které je předmětem daně (viz KANIOVÁ, L. In: BAXA, J. a kol. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Není tedy podstatné, zda stěžovatelka prodávala zboží a byla tedy dodavatelem. Stejnějí je pouze to, že při své podnikatelské činnosti stěžovatelka vstupovala do vztahů s jinými podnikateli, kteří jí poskytovali plnění, a ona jim za to poskytovala protiplnění. Peněžní plnění, které za zboží stěžovatelka poskytla, má rovněž vliv na výši daně, kterou odvedla. Podnikatelská činnost, resp. obchodování se zbožím či službami s sebou nese to, že daňový subjekt je povinen poskytovat správci daně informace podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu, a to samozřejmě i jako třetí osoba, pokud správce daně potřebuje zjistit např. informace, které se týkají jeho obchodního partnera.*“ Je proto zřejmé, že žalobce jakožto dodavatel daňového subjektu ČKD PRAHA DIZ, a.s., představuje osobu, která poskytuje plnění, které je předmětem daně [§ 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu], a správce daně byl oprávněn požadovat po něm údaje v rozsahu specifikovaném ve výzvě ze dne 14. 5. 2015.
25. Nepřípadná je z těchto důvodů i námitka žalobce, dle které jeho reakci na učiněnou výzvu je třeba vyhodnotit jako dostatečnou omluvu. Nesouhlas žalobce s poskytnutím údajů a listin v rozsahu specifikovaném ve výzvě nelze hodnotit jako dostatečnou omluvu ve smyslu § 247 odst. 2 daňového řádu, zejména s přihlédnutím k závěrům krajského soudu ohledně zákonnosti učiněné výzvy.
26. Krajský soud se dále zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalobce zejména uvedl, že není jisté, zda důvodem pro uložení pořádkové pokuty byla reakce žalobce na výzvu ze dne 14. 5. 2015, nebo nepředložení dokumentů na žádost dožádaného správce daně ze dne 3. 9. 2015. V této souvislosti poukázal rovněž na skutečnost, že žalovaný dovodil pochybení žalobce z jednání zcela odlišného subjektu, protože k předložení dokumentů byl na den 3. 9. 2015 předvolán zmocněnec žalobce, a to zcela nezávisle na žalobci s důrazem na jeho osobní účast.
27. Krajský soud neshledal žádné vady v postupu dožádaného správce daně, který vyzval k předložení údajů a listin zmocněnce žalobce. Žalobce byl v řízení před správcem daně zastoupený zmocněncem. V takové situaci je však správce daně povinen komunikovat primárně se zmocněncem a není oprávněn vyžadovat osobní účast žalobce s výjimkou

- případů dle § 25 odst. 2 daňového řádu. Pakliže správce daně požadoval doložení různých dokladů, nejedná se o procesní aktivitu, kterou musí činit osobně sám žalobce, pokud je zastoupený zmocněncem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2013, č. j. 2 Aps 3/2012 - 33). Součinnost v situacích, kdy není nezbytně nutné jednání konkrétní fyzické osoby (např. kvůli zabezpečení snímačem otisků prstů či oční rohovky), není daňový subjekt povinen poskytnout osobně, nýbrž jakýmkoliv účinným způsobem, tedy i prostřednictvím svého zástupce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č. j. 7 Aps 2/2010 - 51).
28. Podle judikatury správních soudů je rozhodnutí správního orgánu nepřezkoumatelné, pokud z něj soud nemůže zjistit, o čem bylo rozhodnuto, jak bylo rozhodnuto, nebo proč tak bylo rozhodnuto. Z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002 - 24, a ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As 37/2006 - 63).
29. Krajský soud neshledal v napadeném rozhodnutí žádnou z vyjmenovaných vad, a proto nepřisvědčil ani námitce, že není jisté, zda důvodem pro uložení pořádkové pokuty byla reakce žalobce na výzvu ze dne 14. 5. 2015, nebo nepředložení dokumentů na žádost dožádaného správce daně ze dne 3. 9. 2015. Z napadeného rozhodnutí je jednoznačně patrné, jak žalovaný vypořádal jednotlivé námitky uplatněné v odvolání a z jakých konkrétních důvodů tak učinil.
30. Předně je z napadeného rozhodnutí (včetně prvostupňového rozhodnutí) nepochybně seznatelné, že správce daně uložil pořádkovou pokutu za nevyhovění první výzvě. V popisu pořádkového deliktu se uvádí, že pokuta je uložena „za závažné maření spočívající v tom, že bez dostatečné omluvy nevyhověla výzvě č. j. 110934/15/4227-21794-608641 ze dne 14. 5. 2015“. Správce daně přitom byl oprávněn uložit pokutu již za toto první neposkytnutí požadovaných údajů a listin, neboť daňový řád nestanoví povinnost volit jakýkoliv další postup před tím, než správce daně uloží pořádkovou pokutu. Je současně zřejmé, že pokud by žalobce výzvě vyhověl, nebyl by správce daně nucen provést dožádání za účelem provedení místního šetření. Tato skutečnost je výslovně uvedena v napadeném rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že správce daně nemohl postupovat plně v souladu se zásadou hospodárnosti, a to v důsledku jednání žalobce. Tvzení žalobce, že je žalovaný připravený tolerovat porušení zákona (zásad daňového řízení), je pouze dezinterpretací vyjádření žalovaného, který konstatoval, že nekonáním žalobce byl správce daně donucen provést další úkon, což vybočuje z mezí zásady hospodárnosti. Žalobce však opomenul skutečnost, že to bylo právě jeho jednání, které způsobilo, že správce daně musel dožádáním ze dne 9. 6. 2015, č. j. 134030/15/4227-21794-605060, požádat Finanční úřad pro hlavní město Praha o provedení místního šetření za účelem obstarání požadovaných údajů a listin.
31. Irelevantní je proto rovněž námitka žalobce, dle níž měl správce daně zmíněným dožádáním zahájit zcela odlišný procesní úkon, a proto pozbyl právo postihnout nesplnění původní výzvy. Krajský soud již výše vyložil, že pořádkovou pokutu správce daně uložil za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy v podobě výzvy k poskytnutí informací ze dne 14. 5. 2015. Není tedy rozhodné pro účely uložení této konkrétní pořádkové pokuty, jaké úkony správce daně provedl následně. Za nevyhovění ani následným žádostem dožádaného správce daně přitom správci daně také náleželo oprávnění uložit pořádkovou pokutu, protože tu je s ohledem na její donucovací charakter možné ukládat opakovaně (§ 247 odst. 5 daňového řádu). To však není předmětem soudního přezkumu v projednávané věci a krajský soud tak nepokládá za nezbytné, aby tyto úvahy více rozváděl.

32. Žalobce dále namítl, že správce daně koncipoval uloženou pokutu jako sankční opatření a opomenul judikatorní závěry, z nichž vyplývá, že pokutu dle § 247 odst. 2 daňového řádu, nelze uložit jako trest, ale výlučně jako prostředek k vynucení součinnosti osloveného subjektu. Způsob, jakým žalovaný hodnotil tento nedostatek prvostupňového rozhodnutí, žalobce považuje za nepřezkoumatelný, protože pouze formálně korigoval výrok správce daně bez toho, že by tento závěr odůvodnil. Krajský soud konstatuje, že napadené rozhodnutí je v části zabývající se touto odvolací námitkou plně přezkoumatelné. Žalovaný srozumitelně popsal účel, za kterým byla pořádková pokuta uložena, s tím, že označil výrok správce daně, který v této souvislosti částečně korigoval, a vyložil, proč byl oprávněn uložit pořádkovou pokutu již po prvním nevyhovění výzvě. Námitka současně postrádá reálný základ podpořený například konkrétním výrokem, ze kterého by plynul toliko sankční charakter uložené pořádkové pokuty. Z napadeného rozhodnutí dle názoru soudu naopak vyplývá hodnocení žalovaného, dle něhož byla pokuta primárně uložena jako donucovací prostředek k zajištění řádného průběhu řízení, tedy plně v souladu s jejím smyslem a účelem dle § 247 odst. 2 daňového řádu.
33. Závěrem krajský soud posoudil námitku nepřezkoumatelnosti výše uložené pořádkové pokuty. Žalobce k této námitce uvedl, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2008, č. j. 4 As 51/2007 - 68, platí, že výše uložené pokuty musí být v každém rozhodnutí zdůvodněna způsobem, který nepřipouští rozumné pochyby o tom, že právě taková výše pokuty odpovídá konkrétním okolnostem individuálního případu. Uložení pokuty je nepřezkoumatelné, pokud je výše pokuty odůvodněna pouhým shrnutím skutkových zjištění a konstatováním zákonných kritérií pro její uložení, aniž by bylo zřejmé, jakým způsobem byla kritéria hodnocena. Tímto nedostatkem dle žalobce trpí rozhodnutí správce daně i napadené rozhodnutí.
34. Krajský soud po prostudování napadeného rozhodnutí a zejména prvostupňového rozhodnutí uzavírá, že tato rozhodnutí tímto nedostatkem netrpí. Správce daně přezkoumatelně popsal úvahy a skutečnosti, na jejichž základě určil výši pořádkové pokuty. Vycházel zejména z majetkových a ekonomických poměrů žalobce, z přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 či z účetní závěrky sestavené ke dni 31. 12. 2014. Na základě takto zjištěných skutečností posléze uložil pokutu ve výši představující 0,035 % hodnoty aktiv a 0,06 % uskutečněných zdanitelných plnění za období leden až kveten roku 2015. Je přitom zřejmé, že správce daně uložil pořádkovou pokutu při spodní hranici. Pořádková pokuta dle § 247 odst. 2 daňového řádu totiž může činit až 500 000 Kč. I tuto námitku proto krajský soud shledal nedůvodnou.

V. Závěr a náklady řízení

35. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
36. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Hradec Králové 22. dubna 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu