



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka a soudců Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., ve věci

žalobce: **M. Š.**
bytem
zastoupen daňovým poradcem Ing. Františkem Mejtou
sídlem třída Národní svobody 33/7, Písek

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2023, č. j. 2064/23/5100-41451-711763,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Shora uvedeným rozhodnutím žalovaný postupem dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správce daně Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 15. 6. 2022, č. j. 1536685/22/2208-60561-307588. Tímto rozhodnutím správce daně uložil žalobci pořádkovou pokutu ve výši 100 000 Kč za závažné ztěžování správy daní spočívající v tom, že nevyhověl ve stanovené lhůtě výzvě ze dne 21. 1. 2022, výzvě ze dne 15. 2. 2022 a výzvě ze dne 10. 5. 2022 ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, jež mu byla stanovena správcem daně, tj. k tomu aby předal správci daně informace na technických nosičích dat v rozsahu účetního deníku a evidence o zásobách vztahujících se ke zdaňovacímu období roku 2018 v souladu s § 82 odst. 2 daňového řádu.

2. Dne 16. 11. 2021 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2018. Žalobce byl vyzván k předložení dat v elektronické podobě, mj. v rozsahu účetního deníku a skladové evidence. Dne 10. 1. 2022 žalobce část požadovaných listin poskytl. Dne 19. 1. 2022 se žalobce dostavil ke správci daně a předložil mu ke kontrole pohyb na účtech v listinné podobě o rozsahu 5 768 stran s tím, že účetní deník se v elektronické podobě za rok 2018 nepodařilo exportovat. Předložené listiny byly vytištěny dne 19. 1. 2022. Dne 21. 1. 2022 správce daně vyzval žalobce k předložení zbývajících dokumentů, na což následně dne 9. 2. 2022 předložil žalobce 4 589 stran v listinné podobě vytištěné dne 27. 1. 2022. Správce daně vycházel z toho, že žalobce disponuje požadovanými informacemi v elektronické podobě, jak plyne z data tisku listin, na což s poukazem na § 81 odst. 2 daňového řádu setrval na svém požadavku předložení dat na technickém nosiči. Takto dne 15. 2. 2022 správce daně opakovaně vyzval k předložení účetního deníku a skladové evidence na technických nosičích dat. Dne 15. 3. 2022 žalobce sdělil, že žádosti nemůže vyhovět z důvodu technických potíží. Dne 25. 4. 2022 správce daně vyslechl svědka ze společnosti I-SERVICES, s. r. o., který pro žalobce vykonává služby správy IT, a který sdělil, že účetní program není připraven na export takového množství vět. Správce daně na to dospěl k závěru, že data mohl žalobce exportovat po částech, nikoli najednou, když možnost exportu po částech měl správce daně za prokázanou z toho, že dne 10. 1. 2022 žalobce předložil právě takové menší části požadovaných dat. Z tohoto důvodu správce daně vydal další výzvu, která byla doručena dne 13. 5. 2022. Na tuto výzvu žalobce dne 23. 5. 2022 sdělil, že požadovanými daty nedisponuje, neboť došlo k jejich ztrátě. To považoval správce daně za účelové tvrzení, neboť způsob ztráty nebyl žalobcem konkretizován a pouhý odkaz na vyjádření technika informačních systémů, které nebylo předloženo, nepovažoval správce daně za dostatečný. Nadto, byla-li data shromažďována v programu POHODA, tento program umožňuje zálohování veškerých dat.
3. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce disponoval od zahájení daňové kontroly dne 16. 11. 2021 požadovanými daty v elektronické podobě, a to minimálně do dne 25. 4. 2022, kdy byl vyslechnut svědek z oblasti IT správy žalobce. Žalobce však požadované odmítl opakovaně poskytnout, byť v listinné podobě neměl s poskytnutím požadovaného jakýkoli problém. Správce daně v tomto směru konstatoval závažné ztížení správy daní ve vztahu k probíhající daňové kontrole, a to zejména s ohledem na rozsah prověřovaného účetnictví. Správce daně musí vynaložit pro naplnění cíle správy daně nepoměrně vyšší úsilí, např. nemůže užít speciální software pro detekci možných chyb a kontrolu musí provádět ručně, což je náročné a některé nesrovnalosti je podstatně těžší odhalit.

II. Shrnutí žaloby

4. Včasnou žalobou podanou dne 17. 3. 2023 žalobce navrhuje, aby krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil.

5. Na prvním místě žalobce namítá, že není zřejmé, co žalobce správci daně nepředložil, tj. co zbývá/zbývalo předložit. Žalobce jako OSVČ účtuje v hospodářském roce, proto předložil deník v rozsahu ode dne 1. 5. 2017 do dne 30. 4. 2018. V tomto směru se žalobce ohrazuje, že pouze 1/3 z předložených informací je relevantní.
6. Druhou žalobní námitku váže žalobce k samotnému uložení pořádkové pokuty. Smyslem pořádkové pokuty není dle žalobce potrestání, ale donucovacím způsobem dosáhnout nápravy. V tomto případě ale k žádné nápravě nedošlo a ani dojít nemohlo. K uložení pořádkové pokuty došlo v okamžiku, kdy požadovaná data již nemohla být předložena, což vnímá žalobce za rozporné s hypotézou § 247 odst. 5 daňového řádu. To platí pro všechny výzvy, zejména pro třetí výzvu. Spolu s tím žalobce namítá, že daňové orgány vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, když rozhodné skutečnosti se jim pouze „jevily“, „měly je za vysoce pravděpodobné“ apod. Žalobce v tomto směru odmítá zjevný přenos důkazního břemene, uvádí-li žalovaný, že omluvu žalobce neshledal dostatečnou, když žalobce neuvedl ani nedoložil, kdy a z jakého důvodu došlo ke ztrátě dat. Tvrdí-li daňové orgány, že žalobce požadovanými daty disponoval, měly daňové orgány takovou skutečnost prokázat. Nebylo na žalobci, aby naopak prokazoval, že jimi nedisponuje. Zjistili-li správce daně, že získání dat je mimo schopnosti či možnosti žalobce, měl jejich získání zajistit sám. Dle žalobce chybí jakýkoli důkaz, že by požadovanými daty v elektrické podobě disponoval, samo užívání softwaru takovým důkazem dle žalobce není. K tomu žalobce doplňuje, že po něm nelze požadovat, aby si najal IT specialistu, který by pro něj požadavek správce daně splnil a pokud by jej snad najal a ten by nebyl schopen požadavek splnit, nemohl by za to být žalobce postihován. Z první a druhé výzvy správce daně neplynou žádné alternativní možnosti a požádal-li by žalobce o výpis ze svého el. bankovníctví za celý rok, obdrží jeden souvislý výpis, nikoli dvanáct měsíčních výpisů.
7. Na třetím místě žalobce namítá neexistenci uvedené skutečnosti, v čem tvrzené závažné ztěžování správy daní spočívalo. K tomu žalobce poukazuje na sken neveřejného pokynu GFR č. j. 69165/19/7700-10124-506246, který obsahuje stejně obecný důvod, jako užil správce daně s dovětkem: „pozor, do odůvodnění výzvy nelze „opisovat“ pouze tuto obecnou větu, ale je nutné výzvu odůvodnit ve vazbě na podmínky/situaci konkrétního případu“. Ani pokus žalovaného na rozvedení této úvahy v bodě 24 napadeného rozhodnutí není dostatečný, neboť po shrnutí, že žalobce předložil 5 768 stran pohybů na účtech a 4 589 stran skladových pohybů se opětovně žalovaný prezentuje nesprávnou argumentací, na kterou žalobce upozorňuje první námitkou.
8. Žalobce je přesvědčen, že neztěžoval správu daní, natož pak závažným způsobem. Žalobcova podnikatelská činnost měla uvedený počet položek, ale z typově totožných operací. Nejednalo se o žádnou komplikovanou změň různých činností. K posouzení neurčitého právního pojmu „závažné ztěžování“ žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 87/2021-30 s otázkou, jak kontroly probíhaly dříve. A pokud by dříve došlo ke ztrátě dat a ke kontrole by měl žalobce pouze listinné podklady, zda by se jednalo o závažné ztěžování správy daní.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

9. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 21. 4. 2023 navrhl podanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

10. Na prvním místě žalovaný připustil nepřesnost co se týká rozsahu žalobcem předložených dat, když žalovaný nesprávně vycházel z toho, že správce daně kontroloval období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, nikoli období od 1. 5. 2017 do 30. 4. 2018, v důsledku čehož konstatoval chybějící data za období 5/2018 až 12/2018. Tato nesprávnost neměla dle žalovaného na jeho rozhodnutí vliv, byla uvedena pouze nad rámec pro dokreslení skutečnosti, viz i vyjádření v bodě 20 napadeného rozhodnutí a výraz „nadto“. Na řešení jednání žalobce nemá tato skutečnost dle žalovaného vliv.
11. Co se týče otázky možného dosažení účelu uložené pokuty, žalovaný popisuje, že žalobce požadované neposkytl ani na jednu ze 3 výzev, přičemž jeho omluva, proč tak ke třetí výzvě nemůže učinit, nebyla dostatečná. Žalobce bez dalšího pouze obecně tvrdil ztrátu dat, aniž by toto své tvrzení prokázal.
12. Ohledně naplnění skutečností tvrdící závažné ztěžování zprávy daní žalovaný připouští citaci z metodického pokynu, ve spojení s podrobným popisem skutkového stavu a odůvodnění rozhodnutí ve vazbě na konkrétní situaci neshledává v postupu správce daně jakýchkoli pochybností. Samo předložení daného množství listinného materiálu při jednoduché logické úvaze vede k extrémní časové náročnosti kontroly dat a celé daňové kontroly oproti analýze specializovaným softwarem. Ani personální možnosti správce daně nejsou bezbřehé.
13. V replice ze dne 8. 5. 2023 žalobce uvádí, že žalovanému mělo být zřejmé, že žalobce účtuje v hospodářském roce. Záměnu kontrolovaného období pak žalobce považuje za fatální, nikoli za pouhou nepřesnost. Žalobce rovněž nesouhlasí s tím, jak žalovaný přistupuje k otázce toho, kdo a jak měl prokázat ztrátu dat. Za rozhodující považuje žalobce zjištěný objektivní stav, nikoli subjektivní stav povinnosti. Dle žalobce je škoda, že žalovaný neuvedl, jak měl žalobce prokázat, že požadovaná data již není možno předložit. Žalobce rovněž v hypotetické rovině polemizuje o tom, že pokud daňový subjekt koupí počítač, nebude umět data zálohovat, nepomůže mu ani místní IT specialista, tak data vytiskne a počítač prodá, tak „[s]nad poté, co u něj bude zabájena daňové kontrola dospěje správce daně k závěru, že tuto nelze provést? Popsaným způsobem snad poplatník zmařil správu daní?“

IV. Průběh jednání

14. Dne 23. 8. 2023 proběhlo ve věci jednání za účasti zástupce žalobce a žalovaného. Účastníci setrvali na svých dosavadních podáních. Zástupce žalobce zdůraznil, že žalobce učinil vše, co mohl, aby uloženou povinnost splnil, přičemž se v této věci nemůže ani jednat o „závažné stěžování“ správy daní, které byly stanovovány a vybírány i v době, ve které žádná počítačová technika nebyla.

V. Právní hodnocení krajského soudu

15. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
16. Žaloba není důvodná.
17. **Na prvním místě žalobce namítá, že jako OSVČ účtuje v hospodářském roce, s čímž koresponduje i časový rozsah předložených listin – od 1. 5. 2017 do 30. 4. 2018. Prvostupňový správce daně, na rozdíl od žalovaného, přitom žalobci nevytkl, že by cokoli chybělo. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě v bodě 12 a 13 uvádí, že neměl povědomí, že**

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

žalobce uplatnil hospodářský rok, přičemž vycházel z toho, že správce daně kontroloval období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, nikoli od 1. 5. 2017 do 30. 4. 2018. Jakkoli žalovaný pochybil, není zřejmé, jak by toto pochybení zasáhlo do veřejných subjektivních práv žalobce. Žalobce byl postižen za to, že nevyhověl daným výzvám a nepředal správci daně informace v rozsahu účetního deníku a evidenci o zásobách daňového řádu na technických nosičích dat, nikoli za to, že by část požadovaných listin chyběla (viz samotný výrok rozhodnutí správce daně). Pochybení žalovaného se neprojevovalo ani např. při hodnocení přiměřenosti uložené pokuty. Z těchto důvodů, jakkoli je pochybení žalovaného nesporné, nelze jej považovat za vadu, která by měla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

18. **Co se týče (ne)naplnění předpokladů pro uložení pokuty žalobci**, ani tato námitka není důvodná.
19. Výzvy žalovaného se opíraly o § 81 a § 82 daňového řádu, přičemž dle § 81 odst. 2 platí, že *správce daně může provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat*. V rámci daňové kontroly může správce daně požadovat předložení relevantních dokladů, a to i v elektronické podobě na technických nosičích dat. Daňový subjekt, který takovými doklady v elektronické podobě disponuje, je povinen tyto doklady na technickém nosiči dat poskytnout. Brání-li mu v tom jakákoli překážka, je povinen nemožnost splnění výzvy nejen tvrdit, ale i doložit, neboť je to právě on, kdo je z takové výzvy povinným ke splnění určité povinnosti.
20. Správce daně vyzval žalobce celkem třikrát, aby předložil požadované doklady, a to prostřednictvím:
 - výzvy č. 1 ze dne 21. 1. 2022 k předložení požadovaných dokladů;
 - výzvy č. 2 ze dne 15. 2. 2022 k předložení požadovaných dokladů, a to na technických nosičích dat a
 - výzvy č. 3. ze dne 10. 5. 2022 k předložení požadovaných dokladů, a to na technických nosičích dat.
21. Jakkoli výzva č. 1 ve svém výroku explicitně neuvádí požadavek na předložení požadovaných dokladů na technickém nosiči dat (žalobce však obsah této výzvy v tomto směru žádným způsobem nezpochybnuje), plyne tento požadavek již ze samotného oznámení o zahájení daňové kontroly, dle kterého byl žalobce vyzván k předložení požadovaných dokladů na technickém nosiči dat. Dle jednotlivých výzev byl žalobce poučen o možnosti uložení pořádkové pokuty až do výše 500 000 Kč tomu, kdo závažně stěžuje nebo maří správu daní.
22. Součástí daňového spisu je mj. protokol ze dne 19. 1. 2022, dle kterého se žalobce měl pokusit o jednorázový export všech dat, ten měl ale skončit nezdarem, neboť „*vyexportovaný soubor nebyl ve formátu vhodném ke čtení*“, proto tuto část požadovaných dat vytiskl (pohyb na účtech v rozsahu 5 768 stran). Dle protokolu ze dne 9. 2. 2022 pak žalobce předložil mj. 4 589 stran skladového pohybu; uvedl, že užívá program Pohoda a data jsou zálohována v PC, ale pro osobní účely jsou i tištěna. Dle protokolu ze dne 15. 3. 2022 žalobce uvedl, že účetní deník nemůže být z důvodů technických obtíží předán a k prokázání této skutečnosti navrhuje vyslechnout odborníka přes počítače. Dle protokolu ze dne 25. 4. 2022 byl tento odborník vyslechnut a uvedl, že se na něj žalobce obrátil s požadavkem exportu peněžního deníku do pdf. Žalobce používá software Pohoda a ten není uzpůsoben na export takového

množství vět (dat), proto nebyl schopen export dokončit. Na dotaz, zda by bylo možné export provést po menších částech, např. po měsících, svědek uvedl, že toto nebylo předmětem požadavku žalobce, stejně tak se požadavek žalobce týkal pouze účetního deníku, nikoli skladové evidence. Na základě těchto informací správce daně ve výzvě č. 3 uvedl, že by bylo možné data exportovat po částech a mj. poukázal na to, že export části dat již žalobce z programu prováděl (část účetnictví v měně EUR, kniha vydaných faktur) a bylo zdůrazněno, že v žádné výzvě správce nepožadoval předložení skladové evidence nebo účetního deníku v podobě jednoho souboru. Na to žalobce reagoval odpovědí ze dne 22. 5. 2022, ve které uvedl pouze to, že požadovanými elektronickými daty již nedisponuje, neboť došlo k jejich ztrátě. Na to reagoval správce daně uložením pořádkové pokuty.

23. Již na tomto místě je zřejmé, že **lze mít za prokázané, že žalobce požadovanými daty disponoval v el. podobě**. Ostatně popisuje-li sám žalobce své „potíže“ při exportu požadovaných dat z užívaného softwaru, je zřejmé, těmito daty v elektronické podobě disponoval.
24. **Žalobce dále namítá, že účelem pořádkové pokuty není trest**, ale sjednání nápravy s čímž se lze ztotožnit. Z odůvodnění obou rozhodnutí daňových orgánů neplyne, že uložená pokuta by měla mít jiný než judikaturou aprobovaný účel. Žalobce „trestní povahu“ uložené pokuty dovozuje pouze z toho, že výzvám nemělo být dle jeho tvrzení možné vyhovět. S tím se však nelze ztotožnit (viz níže).
25. 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.*
26. Pořádková pokuta je prostředkem donucovací procesní povahy sankčního zaměření, směřuje k naplnění smyslu a účelu prováděného řízení nebo úkonů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2001, č. j. 4 As 22/2010-54 a ze dne 31. 3. 2010, č. j. 9 As 69/2009-53). „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). ... 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).“ (Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2021, č. j. 43 Af 41/2019-34). Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 3. 2010, č. j. 9 As 69/2009 - 53, „účelem uložení pořádkové pokuty je obecně především umožnění efektivního (hladkého a nerušeného) průběhu řízení a zabránění průtahům či jiným problémům, které během daného řízení mohou vzniknout. Ve své podstatě se tak jedná o donucovací prostředek procesní povahy, který je sankčního zaměření a který směřuje k naplnění smyslu a účelu prováděného řízení.“. Uložení pořádkové pokuty je krajním opatřením. Lze ji uložit jen tam, kde domluva nebo jiné mírnější prostředky nevedly k nápravě (viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 211/99 ze dne 17. 10. 2000).
27. Žalobce tvrdí, že až do výzvy č. 2 včetně nebylo výzvě možno vyhovět z důvodu údajné **nemožnosti exportu požadovaných dat z účetního softwaru**, následně i z důvodu ztráty dat.

28. Nešlo-li exportovat všechna data najednou z důvodu množství dat, je jednoduchým a logickým řešením export po menších částech. Takový postup by byl zcela v souladu s jednotlivými výzvami. Bez relevance je pak argumentace žalobce, že on i jiné osoby si požadavek správce daně jednoznačně vysvětlovali jinak, dle soudu pravděpodobně jako požadavek předložení jednoho výstupu, nikoli více dílčích částí. Ani demonstrativní příklad v podobě bankovního výpisu za celý rok vs za 12 jednotlivých měsíců na závěru krajského soudu nic nemění. Měl-li snad žalobce bez jakékoli opory v jednotlivých výzvách a bez jakýchkoli pochybností za to, že je povinen předložit jen a pouze jeden soubor obsahující požadované, nelze toto mylné přesvědčení přičítat daňovým orgánům. Samotné výzvy správce daně byly jednoznačné a lehce srozumitelné, stejně tak byl lehce srozumitelný i smysl a účel těchto výzev, a to i, poukazuje-li žalobce na § 4 odst. 1 občanského zákoníku, pro každou svépříslušnou osobu s rozumem průměrného člověka.
29. Není podstatné, zda takového exportu je schopen sám žalobce či jej musí za něj provést třetí osoba. Užívá-li žalobce software, který plně neovládá, nejedná se o skutečnost, kterou by bylo možné jakýmkoli způsobem zohlednit. Z výpovědi svědka tak, jak uzavřel správce daně ve 3. výzvě plyne, že export po částech by byl možný. Svědek takovou možnost nevyloučil, pouze uvedl, že tak požadavek žalobce nezněl. Ač bylo technicky možné požadovaná data poskytnout, žalobce nevyvinul dostatek úsilí k tomu, aby výzvě vyhověl, byť dle správce daně takového postupu sám žalobce schopen byl, když i jiná data dokázal takto exportovat (viz bod 22 shora). Opomenout nelze ani argumentaci žalovaného, který logicky poukazuje na to, že byl-li žalobce schopen data vytisknout a předložit je v listinné podobě, mohl namísto fyzického tisku zvolit tisk do souboru pdf (viz bod 23 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Není proto namístě polemika žalobce o tom, že by snad měl být pokutován za to, že ani počítačová experta nedokáží požadavkům správce daně vyhovět. Na těchto závěrech nemění nic ani žalobcova přirovnání k rozdílu mezi schopností řídit auto a vyměnit brzdovou kapalinu.
30. Tvrdí-li žalobce, že po výzvě č. 3 již nebylo možné data předložit z důvodu jejich ztráty, pak bylo na žalobci, aby své tvrzení doložil. Neučinil-li tak, nelze mít tuto skutečnost za prokázanou. Požadavek žalobce na to, aby daňové orgány v tomto směru zkoumaly („vyšetřovaly“), zda ke ztrátě dat došlo či nikoli nemá oporu v zákoně. Nelze přitom přehlédnout, že žalobce dle protokolu ze dne 9. 2. 2022 uvedl, že vede účetnictví v programu Pohoda a k otázce, jakým způsobem jsou zálohována data uvedl, že v PC, ale pro osobní kontrolu jsou veškerá data i vytištěna. Tím spíše žalobcem ničím nespécifikovaná a nedoložená ztráta dat pak v kontextu jeho tvrzení o prováděném zálohování nemůže obstát. Po žalobci nebylo v tomto směru vyžadováno, aby prokázal neexistenci dat, ale aby prokázal, že tato data ztratil tak, jak zcela vágně tvrdil. Žalobce ani neuvedl, jak mělo ke ztrátě dat dojít. Ztrátu dat v případě např. odcizení počítače, požárem či kolapsem hardwaru lze přitom minimálně osvědčit vhodným důkazním prostředkem (např. záznam PČR, výsledkem IT odborníka, kterého žalobce využívá apod.).
31. Pořádkovou pokutu podle § 247 odst. 2 daňového řádu tak lze uložit, pokud správce daně za prvé prokáže, že došlo k porušení povinnosti nepeněžité povahy, a za druhé, že toto porušení vedlo k závažnému ztížení nebo maření správy daní. Není-li naplnění těchto dvou podmínek v rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty řádně vysvětleno, pořádková pokuta neobstojí v testu zákonnosti. **Naplnění první podmínky žalobce namítá** pouze nepřímou shora vypořádanými námitkami; **naplnění druhé podmínky žalobce rozporuje** a poukazuje

jak na to, že daňové orgány naplnění této podmínky řádně neodůvodnily a zároveň se ani o závažné ztížení správy daní nemohlo ani jednat.

32. Správce daně na straně 4 uvedl, že „...nepředložení požadovaných účetních záznamů na technických nosičích dat závažně ztěžuje správu daně zejména ve vztahu k probíhající kontrole. K závažnému ztížení správy daní došlo zejména s ohledem na rozsah prověřovaného účetnictví. Ve zdaňovacím období roku 2018 daňový subjekt dle daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob deklaroval roční úhrn čistého obrátu 64.355.411,- Kč (...) Daňový subjekt předal ke kontrole (...) v listinné podobě pohyb na účtech v rozsahu 5768 stran a skladové pohyby v rozsahu 4589 stran. Daňový subjekt tím, že správci daně poskytl účetní doklady pouze v listinné podobě, ztěžuje správu daně, a to především v nutnosti vynaložit pro naplnění základního cíle správy daně nepoměrně vyšší úsilí a prostředky (zejména čas úředních osob) oproti situaci, kdy by daňový subjekt výzvě správce daně vyhověl. Úřední osoby, pokud mají k dispozici pouze evidence pouze v listinné podobě, např. nemohou použít speciální software pro detekci možných chyb a kontrolu jsou nuceny provádět ručně, což je časově mnohem náročnější a některé případné nesrovnalosti je podstatně těžší odhalit.“ (důraz doplněn). Dále správce daně na následující straně uzavřel, že z důvodu absence elektronických podkladů a množství listin (10 357 stran) nemůže postupovat v řízení bez zbytečných průtahů, čímž vznikají zbytečné náklady jak správci daně, tak žalobci, neboť nelze použít rychlou kontrolu za využití programového vybavení, které by ověřilo správnost údajů vykázaných v přiznání k dani a tím dosáhlo správného zjištění a stanovení daně. Žalovaný v bodě 28 napadeného rozhodnutí doplnil, že správce daně není takto předložené informace prakticky schopen zpracovat.
33. Žalobce poukazuje na skutečnost, že podtržená část citace pochází z pokynu GFŘ č. j. 69165/19/7700-10124-506246, ve kterém je následně zdůrazněno, že „do odůvodnění výzvy nelze „opisovat“ pouze tuto obecnou větu, ale je nutné výzvu odůvodnit ve vazbě na podmínky / situaci konkrétního případu“, což daňové orgány dle žalobce neučinily.
34. Krajský soud má oproti žalobci za to, že odůvodnění naplnění pojmu „závažné ztěžování“ tak, jak je citováno shora, s ohledem na konkrétní okolnosti věci ob stojí. Nelze mít pochybnosti o náročnosti ruční analýzy celkem 10 357 stran dat, stejně tak nelze mít pochybnosti o tom, že elektronické zpracování by bylo několikanásobně rychlejší. Lze se ztotožnit i s hodnocením žalovaného, že správce daně není prakticky schopen takto předložené informace zpracovat, když je z povahy věci zřejmé, že zdroje správce daně nejsou neomezené.
35. Jestliže žalobce požadovanou evidenci vede v elektronické podobě, nelze ani požadavek správce daně na její předložení v této podobě vnímat jakkoli excesivně. Popisoval-li zástupce žalobce při jednání, že dříve se účetnictví vedlo v papírové podobě a k počtům se používalo logaritmické pravítko, pokud by tímto způsobem žalobce své účetnictví vedl, pak by jistě nebylo na místě po něm vyžadovat předložení požadovaných dat v elektronické podobě.
36. **Namítá-li žalobce, že správce daně pouze citoval daný pokyn**, s ohledem na shora citovanou část odůvodnění nelze tomuto tvrzení přisvědčit. Vyšel-li správce daně z žalobcem tvrzeného pokynu, nespátňuje v jeho odůvodnění krajský soud žalobcem namítaných vad, neboť odůvodnění správce daně reflektuje jak samotnou výzvu, tak reakci žalobce a dopad reakce do procesu správy daní s vyložением toho, proč postup žalobce správu daní ztěžuje, a to závažně.
37. Na tom nezmění nic ani zcela nepodstatná řečnická otázka žalobce, jak by kontroly probíhaly dříve. Na místě není ani další hypotetická polemika žalobce, zda by se o závažné

ztěžování správy daní jednalo i v případě, pokud by ke ztrátě dat došlo dříve. Úkolem soudu není zabývat se zcela hypotetickými situacemi. Podstatné není ani to, že podnikatelská činnost žalobce měla sice uvedený počet položek, ale z typově totožných operací, nejednalo se o žádnou komplikovanou změť různých činností. To na potřebě pečlivé ruční analýzy velkého množství dat nic nemění, přičemž to, o jakou „změť“ činností se jedná, by bylo zjištěno až po samotné analýze. Jak však postupoval správce daně v procesu kontroly dále, není s ohledem na podobu žalobních bodů v tomto řízení podstatné.

VI. Závěr a náklady řízení

38. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
39. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Náhradu nákladů řízení při jednání ostatně žalovaný ani nepožadoval. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

České Budějovice 23. srpna 2023

Mgr. et Mgr. Bc. Petr Jiřík v. r.
předseda senátu