



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **M. Š.**, zastoupený Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 116/7, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 8. 2023, č. j. 51 Af 3/2023-31,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 8. 2023, č. j. 51 Af 3/2023-31, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 1. 2023, č. j. 2064/23/5100-41451-711763, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 25 000 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Pavla Jakima, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále též „správce daně“) rozhodnutím ze dne 15. 6. 2022, č. j. 1536685/22/2208-60561-307588 uložil podle § 247 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) 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 správcem daně stanovena. Správce daně žalobci uložil, aby předal 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. Rozhodnutím ze dne 18. 1. 2023, č. j. 2064/23/5100-41451-711763 (dále též „rozhodnutí žalovaného“), žalovaný rozhodnutí správce daně k odvolání žalobce potvrdil. Žalovaný nad rámec závěrů správce daně doplnil, že žalobce nepředložil data ani v požadovaném (časovém) rozsahu, který podle žalovaného představovalo období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018. Žalovaný předložil data za období od 1. 5. 2017 do 30. 4. 2018 (tedy za hospodářský rok, ve kterém účtuje – pozn. soudu).

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou. Krajský soud nepřehlédl, že žalovaný pochybil při hodnocení období, za které měl žalobce předložit data. Žalovaný opomenul, že žalobce účtuje v hospodářském roce, což sám v řízení před krajským soudem uznal. Krajský soud však došel názoru, že žalobce byl sankcionován za nevyhovění výzvám a nepředání informací na technických nosičích dat. Pochybení v rozhodnutí žalovaného, spočívající v chybném zhodnocení zdaňovacího období (kalendářní rok místo hospodářského) nebylo vadou mající vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se neprojevilo při uložení pokuty. Nadto z výroku prvostupňového rozhodnutí vyplývalo, že stěžovatel byl sankcionován za nepředložení dat na technickém nosiči, nikoliv za nepředložení dat za požadované období. Krajský soud dále vzal za prokázané, že stěžovatel disponoval požadovanými daty v elektronické podobě, tato však k výzvě správce daně nepředložil. Pokud žalobce vedl danou evidenci v elektronické podobě, nelze požadavek na její předložení v této podobě vnímat jakkoli excesivně. Podle krajského soudu dále bylo odůvodněno naplnění pojmu „závažné ztěžování“. Krajský soud nepřisvědčil ani žádné jiné žalobní argumentaci a žalobu proto zamítl. Rozsudek krajského soudu (jakož i všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je dostupný na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatel krajskému soudu vytýká způsob, jakým se vypořádal s žalobní námitkou ohledně nesprávného posouzení zdaňovacího období. Krajský soud tuto vadu uznal, ale uzavřel, že není podstatná, neboť se neprojevila na výši pokuty. To je však nesprávný závěr, neboť výtka předložení chybného rozsahu dat se v rozhodnutí objevuje na několika místech a není seznatelné, zda výši pokuty ovlivnila, resp. zda by bez této vady nebyla uložena pokuta nižší. Stěžovatel dále odmítá názor krajského soudu, že požadovanými daty v elektronické podobě disponoval. Stěžovatel dále vytýkal krajskému soudu interpretaci pojmu „závažné ztížení“ správy daní. Dle jeho názoru předložení požadovaných dokumentů v listinné podobě neztížilo zásadním způsobem správu daně, neboť provedení kontrolních činností je stále možné. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

pokračování

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu. Žalovaný trvá na svém závěru, že vada spočívající v nesprávném zohlednění zdaňovacího období neměla žádný vliv na výrok rozhodnutí, neboť i bez této vady by řízení dopadlo stejně. Dále uvedl, že ze spisu jasně vyplývá, že stěžovatel daty v elektronické podobě disponoval. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného v řízení před krajským soudem.

[8] I podle názoru Nejvyššího správního soudu závěr žalovaného, podle něž se chybné zohlednění účetního období neprojevovalo na výsledku řízení, nemá oporu v odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Z rozhodnutí naopak vyplývá, že žalovaný zohlednil rozsah předložených listin jak při právním hodnocení (při subsumpci skutkové podstaty věci pod neurčitý právní pojem „závažné ztěžování“), tak i při určování výše pokuty, přičemž pro uvedené vady měl krajský soud přistoupit ke zrušení jeho rozhodnutí (obdobně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, č. 718/2005 Sb. NSS., ze dne 22. 4. 2004, č. j. 6 Azs 22/2004-42 atp.).

[9] V bodě [28] napadeného rozhodnutí se žalovaný věnuje odvolacím námitkám ohledně nesprávného posouzení naplnění skutkové podstaty § 247 odst. 2 daňového řádu, a uvádí: *„Jednání odvolatele, který informace předložil v jiné než požadované formě a pouze v části požadovaného rozsahu (přičemž správce daně takto předložené informace prakticky není schopen zpracovat), naplňuje znaky závažného ztěžování a maření správy daní (viz body [21] až [24])“* (důraz doplnil soud). V bodě [30] napadeného rozhodnutí, ve kterém se žalovaný věnuje námitkám o nepřiměřenosti pokuty, uvádí: *„[Pokuta] je také zcela adekvátní majetkovým poměrům odvolatele (jehož ekonomické výsledky nejsou zanedbatelné) a rovněž intenzitě závažného ztěžování a maření správy daní, kterého se odvolatel svým jednáním dopustil (viz body [21] až [24]).“*

[10] V obou případech tedy žalovaný odkazuje na body [21] až [24] svého rozhodnutí. V těchto bodech, obsažených v části rozhodnutí označené jako „Aplikace práva na skutkový stav“, žalovaný osvětluje, v čem spatřuje naplnění pojmu „závažné ztěžování“ správy daní, resp. vysvětluje, proč považuje jednání stěžovatele za vadné v intenzitě vyvolávající nutnost sankcionování stěžovatele.

[11] V bodě [22] se žalovaný věnuje údajně chybnému rozsahu doložení požadovaných dokumentů: *„V případě odvolatele lze za závažné ztěžování správy daní označit nepoměrně vyšší úsilí a prostředky správce daně, které by musel při správě daní odvolatele vynaložit, pokud by odvolatel výzvě správce daně k předložení informací v jejich celém rozsahu v elektronické podobě nevyhověl, oproti situaci, kdy by odvolatel požadované informace v elektronické podobě poskytl.“*

Předně odvolací orgán uvádí, že co se týče účetního deníku, odvolatel předložil požadované informace za období 12 měsíců, nejedná se však o období zdaňovacího období ode dne 1. 1. 2018 do dne 31. 12. 2018, ale za období ode dne 1. 5. 2017 do dne 30. 4. 2018. Pouze třetina předložených informací tedy je relevantní k požadavku správce daně, přičemž dvě třetiny účetního deníku za předmětné zdaňovací období roku 2018 předloženy vůbec nebyly“ (důraz doplnil soud).

[12] Následně i v bodě [24] žalovaný uvádí: „*To, že veškeré požadované informace nebyly předloženy právě v elektronickém formátu (a v celém rozsahu) považuje odvolací orgán za závažné ztěžování a maření správy daní i s přihlédnutím na časové možnosti úředních osob správce daně. Odvolatel předložil 5 768 stran pohybů na účtech a 4 589 stran skladových pohybů. S ohledem na předložený rozsah dat z účetního deníku nelze bez dalšího určit, kolik z předložených stran účetního deníku se reálně vztahuje ke zdaňovacímu období roku 2018. Nadto pokud by byla předložena zbývající data týkající se roku 2018, lze se oprávněně domnívat, že by se s ohledem na poměr výše obrátů za rok 2017 a 2018 mohlo jednat dokonce o další více jak dvě třetiny z objemu 5 768 stran (tzn. více jak 3 846 stran). Pro kontrolu byť jen dat z účetního deníku a skladové evidence (tzn. takto nejsou vzaty v potaz další předložené listiny), by tak správce daně (resp. úřední osoba) musel fyzicky projít a přezkoumat minimálně 10 357 stran, přičemž tento počet ani nepředstavuje veškerý vyžádaný rozsah informací. [...] Předložení informací v elektronické podobě by tak s ohledem na možnost využít při analýze specializované počítačové programy či např. i jednoduchý příkaz pro vyhledávání zásadních údajů v souboru výrazně usnadnilo postup vedoucí ke správnému zjištění a stanovení daně. Byla by tak např. radikálně snížena časová délka daňové kontroly (což považuje odvolací orgán za přínosné i pro samotného odvolatele) a vynaložené úsilí správce daně, které by v případě analýzy předložených listinných podkladů (které nadto nebyly předány v celém rozsahu) bylo v hrubém (extrémním) nepoměru k běžně vynaloženému úsilí správce daně pro zachování základních zásad správy daní. Správce daně by tak nemohl postupovat bez zbytečných průtahů ve smyslu § 7 odst. 1 daňového řádu. Odvolací orgán si je přitom vědom toho, že je třeba k jednotlivým daňovým subjektům přistupovat odpovídajícím způsobem při zachování procesní rovnosti, avšak i tento požadavek naráží na své limity. Je to právě ustanovení § 81 odst. 2 daňového řádu, které správci daně, jehož personální a časové kapacity nejsou bezbřehé, „pomáhá“ dosáhnout cíle správy daní. Vyhýbá-li se tak daňový subjekt plnění své procesní povinnosti, ačkoli má prostředky pro její realizaci (z průběhu řízení vyplývá, že odvolatel disponoval informacemi v požadované podobě a rozsahu), nelze to nepokládat za závažné ztěžování a maření správy daní. [...]“ (důraz doplnil soud). Závěrem pak v bodě [26] žalovaný uvedl: „Lze tak shrnout, že odvolatel disponoval danými informacemi v požadovaném rozsahu a elektronickém formátu, i přes vydání Výzvy 1, 2 a 3 ovšem stanovenou procesní povinnost bez dostatečné omluvy nesplnil“ (důraz doplnil soud).*

[13] Krajský soud dovedl, že výše uvedené vady nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel byl sankcionován za nevyhovění výzvám a nepředání informací na technických nosičích dat, nikoliv za nepředložení dat za požadované období, k čemuž krajský soud odkázal na rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Pochybení v rozhodnutí žalovaného, spočívající v chybném zhodnocení zdaňovacího období (kalendářní rok místo hospodářského) tedy podle krajského soudu nemohlo být vadou mající vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí (viz zejména bod 17 rozsudku krajského soudu).

pokračování

[14] Jak však správně dovozuje stěžovatel v kasační stížnosti, z odůvodnění rozhodnutí žalovaného jednoznačně vyplývá, že žalovaný pochybení daňového subjektu spatřoval nejen v nepředložení dokumentů v požadovaném formátu (elektronicky), ale také v nepředložení dokumentů za celý kalendářní rok 2018 (který mylně považoval za účetní období stěžovatele). Ze svého chybného názoru o předložení dokumentů ve špatném rozsahu přitom žalovaný vycházel jak při posouzení intenzity vadnosti jednání stěžovatele, tak při určení výše sankce (viz výše). Takový postup odvolacího orgánu nelze aprobovat. Závěr o vině má vycházet z náležitě zjištěného skutkového stavu věci. Ten představuje základ i pro určení konkrétní výše pokuty (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 9 As 56/2019-28, nebo ze dne 21. 10. 2019, č. j. 1 As 105/2019-36). Povinností správního orgánu je vymezit delikttní jednání jednoznačně, resp. tak, aby nebylo zaměnitelné s jiným, v opačném případě se dopustí vady řízení s vlivem na zákonnost (obdobně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, ze dne 19. 9. 2019, č. j. 10 Afs 81/2019-42, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 4 As 165/2016-46, č. 3656/2018 Sb. NSS). S krajským soudem nelze souhlasit ani v tom, že by bylo lze vady v rozhodnutí žalovaného přejít s poukazem na rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Rozhodnutí správního orgánu I. a II. stupně z hlediska soudního přezkumu tvoří jeden celek. Je to přitom žalovaný, kdo má v rámci odvolacího řízení korigovat případné nesprávnosti (vady) v rozhodnutí prvostupňovém, nikoliv naopak (usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, rozsudky ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007-80, ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007-98, či ze dne 29. 11. 2012, č. j. 4 Ads 97/2012-66). Nelze tedy konstatovat, že vadné rozhodnutí o odvolání ob stojí (či je snad jakýmsi způsobem zhojeno) díky správným závěrům prvostupňového orgánu.

[15] Z výše uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že krajský soud pochybil, pokud pro výše popsané vady v rozhodnutí žalovaného nepřistoupil k jeho zrušení (vedle výše uvedené judikatury srov. i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, č. 718/2005 Sb. NSS., ze dne 22. 4. 2004, č. j. 6 Afs 22/2004-42 atp.).

[16] Nejvyšší správní soud proto zrušil vedle rozsudku krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém výše uvedené vady napraví (srov. § 110 odst. 2 a 4 ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s. a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2012, č. j. 4 Ads 89/2011-134). Vypořádávání dalších námitek by za uvedené situace bylo předčasné a způsobilo by zkrácení účastníky řízení na jejich právech (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 10. 2004, sp. zn. I. ÚS 18/04, a ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 560/03, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2007, č. j. 7 Afs 103/2007-77). Pouze v obecné rovině kasační soud v souladu se svou judikaturou dodává, že 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. Závěry správce daně přitom musí vycházet z náležitě zjištěného skutkového stavu věci a musí obsahovat přezkoumatelnou úvahu 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 1 Afs 87/2021-30).

[17] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s. a § 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.), podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel měl ve věci úspěch (na základě jeho kasační stížnosti byl zrušen rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného), náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení proti žalovanému, který úspěch neměl.

[18] Náklady stěžovatele v řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč; dále byl stěžovatel v řízení před krajským soudem zastoupen daňovým poradcem Ing. Františkem Mejtou. Pro určení výše náhrady nákladů spojených s tímto zastoupením se v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. použije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále též „advokátní tarif“; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2023, č. j. 7 Afs 54/2022-36). Stěžovateli tak náleží náhrada nákladů za uvedené právní zastoupení ve výši 9 300 Kč za tři úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky k vyjádření žalovaného [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] a tři režijní paušály po 300 Kč za tři úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tj. 900 Kč. Celkem tedy náklady řízení o žalobě činí 13 200 Kč. Náklady stěžovatele v řízení o kasační stížnosti pak tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a náklady vynaložené na právní zastoupení. Nejvyšší správní soud přiznal stěžovateli odměnu ve výši 6 200 Kč za dva úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení a sepsání kasační stížnosti [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], a režijní paušál 600 Kč za dva úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Náhrada nákladů řízení před kasačním soudem tak celkem činí 11 800 Kč. Náhrady nebyly navýšeny o DPH, neboť ani daňový poradce ani advokát soudu nedoložili, že jsou plátcí DPH. Žalovaný je proto povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení v celkové výši 25 000 Kč k rukám jeho advokáta Mgr. Pavla Jakima, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. března 2024

Tomáš Foltas
předseda senátu