



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.**

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 4. 4. 2024, č. j. 11264/24/5100-41451-711763

takto:

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci, dosavadní soudní přezkum**

1. V této věci rozhodoval žalovaný již podruhé a shora uvedeným rozhodnutím postupem dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

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 (slovy: stotisíc korun českých za závažné

*ztěžování správy daní spočívající v tom, že nevyhověla ve stanovené lhůtě výzvě č. j. 99219/22/2208-60561-307588 ze dne 21. 1. 2022, výzvě č. j. 299415/22/2208-60561-307588 ze dne 15. 2. 2022 a výzvě č. j. 1352755/22/2208-60561-307588 ze dne 10. 5. 2022 ke splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy, jež jí byla stanovena správcem daně, tj. k tomu, aby předala správci daně informace na technických nosičích dat v rozsahu účetní deník a evidenci o zásobách vztahujících se ke zdaňovacímu období roku 2018 v souladu s § 81 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.

4. Rozhodnutím ze dne 18. 1. 2023, č. j. 2064/23/5100-41451-711763, žalovaný v předchozím řízení v odvolání žalobce zamítl. Rozsudkem ze dne 23. 8. 2023, č. j. 51 Af 3/2023-31, krajský soud obsahově obdobnou žalobu žalobce proti uvedenému rozhodnutí zamítl. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 5. 3. 2024, č. j. 7 Afs 239/2023-32, uvedený rozsudek zdejšího soudu, jakož i uvedené rozhodnutí žalovaného, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Zrušovací důvod byl navázán na pochybení žalovaného, který pochybení žalobce 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 žalobce; tj. kalendářní vs. hospodářský rok). Nejvyšší správní soud se neztotožnil s názorem zdejšího soudu, že vady v rozhodnutí žalovaného lze přejít s poukazem na rozhodnutí správního orgánu I. stupně, tedy že nelze konstatovat, že vadné rozhodnutí žalovaného ob stojí díky správným závěrům prvostupňového orgánu. Pouze v obecné rovině Nejvyšší správní soud v souladu se svou judikaturou dodal, 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).“* V dalším řízení rozhodl žalovaný totožně, přičemž v rámci odůvodnění svého rozhodnutí smazal původní zmínky týkající se nepředložení požadovaných listin za jím mylně předpokládané zdaňovací období.

## II. Shrnutí žaloby

5. Včasnou žalobou podanou dne 4. 6. 2024 žalobce navrhuje, aby krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil.
6. Na prvním místě s odkazem na původní řízení žalobce namítá logickou nepochopitelnost opětovného zamítnutí jeho odvolání a trvání na totožném postihu, když dřívější argumentace žalovaného se ukázala z části nedůvodná.
7. Žalobce namítá, že účelem pořádkové pokuty není primárně trest, ale jedná se o donucovací sankci s účelem přimět subjekt ke zjednání nápravy. Nápravy zde nemohlo být ale dosaženo a pokuta je v rozporu s hypotézou normy § 247 odst. 5 daňového řádu. To platí ve vztahu ke všem třem výzvám, zejména pro výzvu poslední. Daňové orgány rovněž vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, jak plyne z formulací typu *„správce daně má za to, že je vysoce nepravděpodobné...“* nebo *„jeví se odvolacímu orgánu jako vysoce nepravděpodobné“*. Žalovaný dle žalobce na něj nezákonně přenesl důkazní břemeno, jak je patrné z jeho úvah ohledně omluvy žalobce, kterou nepovažoval za dostatečnou, když popisuje, že žalobce nic nevedl, nedoložil kdy a z jakého důvodu došlo ke ztrátě dat a tvrzení žalobce považoval za obecná a nepodložená. Daňovým orgánům nic nebránilo v tom zjistit řádně skutkový stav, např. místní šetření, externí expertíza apod.
8. Dále samotná pokuta nemohla být dle žalobce vůbec uložena, jestliže žalobce žádanými daty v el. podobě nedisponoval. Tvrdí-li žalovaný, že žalobce daty disponoval, pak měl tuto skutečnost prokázat. Jestliže poskytnutí dat bylo mimo technické možnosti žalobce, mohl sám žalovaný činit kroky k nápravě. Žalovaný nevedl jediný důkaz, že by žalobce daty disponoval; za důkaz je vydávána skutečnost, že zpracování účetních dat probíhalo

elektronicky v softwaru. „Je ovšem rozdíl umět řídit auto a zkontrolovat stav brzdové kapaliny.“ Daňové orgány nemohou uložit daňovému subjektu, jehož schopnosti a možnosti neumožňují extrahovat data z databáze, aby si najal IT specialistu; ba co hůře pokud si jej najme a ani ten není schopen požadavku dostat.

9. Stran pochopení požadavků první a druhé výzvy žalobce namítá, že z jejich textu byly patrné alternativy, přičemž s ohledem na § 4 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, tyto výzvy četlo několik dalších neúředních osob a všechny si obsah vyložily stejně.
10. V opakovaném odvolacím řízení pak žalovaný nečinil žádné kroky, kterými by ověřil skutkový stav a pouze opsal své původní odůvodnění; neuvedl žádnou konfrontaci se zrušujícím rozsudkem.
11. Dále žalobce namítá absenci vyložení, v čem tvrzené závažné ztěžování správy daní spočívalo. Žalobce odmítá, že by za závažné ztěžování mohlo být považováno to, že v případě daňové kontroly nemohl správce daně využít výhod odpovídajících technickému vývoji, a tedy nemusel kontrolu provádět ručně. Užívá-li přitom správce daně podmiňovací způsob „musel by využít“ co do množství námahy, pak jinými slovy žádné zvláštní úsilí nevynaložil a žalobce ani správu daně žádným způsobem neztížil. Hypotéza normy pro uložení pokuty nebyla naplněna.

### III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

12. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze 10. 7. 2024 navrhl podanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout.
13. Žalovaný uvádí, že reflektoval požadavky Nejvyššího správního soudu. K samotné pokutě se Nejvyšší správní soud nevyjádřil. Dle žalovaného byly naplněny předpoklady pro daný postup, neboť žalobce závažně ztěžoval, mařil správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhověl ve stanovené lhůtě opakovaným výzvám. Sdělení žalobce ze dne 23. 5. 2022 podané v reakci na poslední výzvu nesplnění uložení povinnosti řádně neodůvodnilo, neomluvilo. Tvrzení žalobce o ztrátě dat byla obecná. Žalobce přitom měl do dané doby nepochybně možnost požadovaná data předložit, exportovat je po menších částech.
14. Žalobce nebyl pokutován za nesplnění objektivně nesplnitelné povinnosti; omluva žalobce ve vazbě na poslední výzvu nebyla ve světle § 247 odst. 2 daňového řádu dostatečná. Cíl pořádkové pokuty byl naplněn. Omluvou zde nemůže být jakákoli omluva, ale omluva musí být dostatečná a prokázána.
15. Body 20–24 napadeného rozhodnutí vykládají, v čem spočívalo závažné ztěžování a maření správy daní. Spočívalo v nepoměrně vyšším úsilí a prostředků správce daně, které by musel při správě daní žalobce vynaložit oproti situaci, ve které by žalobce požadované informace v elektronické podobě poskytl. Mohlo by dojít k analýze za užití specializovaného počítačového programu, nebo i jen k jednoduchým vyhledávacím příkazům, což by výrazně usnadnilo postup vedoucí ke správnému zjištění a stanovení daně. Byla by tak snížena časová náročnost a délka daňové kontroly; vynaložené úsilí správce daně bylo v hrubém nepoměru k běžně vynaloženému úsilí pro zachování základních zásad správce daně (srov. § 7 odst. 1 daňového řádu). Vyhýbá-li se daňový subjekt plnění své procesní povinnosti, ačkoli má prostředky pro její realizaci, nelze to nepokládat za závažné ztěžování a maření správy daní. Co se týče námitek užití podmiňovacího způsobu, pak úkolem pořádkové pokuty je donutit

osobu k součinnosti. Neplatí, že správce daně byl povinen provést ruční kontrolu všech dokumentů a až poté komparovat množství činnosti.

#### IV. Průběh jednání

16. Dne 30. 6. 2025 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, ani technik lokální úrovně nedokázal data exportovat; nebylo prokázáno, že žalobce by měl požadované ve vyžadované podobě v době první a druhé výzvy a už vůbec ne v době třetí výzvy. Nemůže se 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

17. 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.).
18. Žaloba 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 nezpochybňuje), 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 náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 211/99 ze dne 17. 10. 2000).*

27. Žalobce ve své podstatě 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, jak se podává z napadeného rozhodnutí, 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 vysvětlovali jinak, ostatně v podané žalobě žalobce neuvádí, jak si měl on či jiné blíže neurčené osoby tyto výzvy vykládat. V řízení je však zřejmé, že žalobce neměl povinnost předložit daňovým orgánům jen a pouze jeden soubor s požadovanými podklady; výzvě mohl vyhovět předložením těchto podkladů v několika souborech. 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 svépřávnou 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 možná 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 jakékoli polemika o tom, že ani počítačovní experti nedokáží požadavkům správce daně vyhovět. Na těchto závěrech nemění nic ani žalobcova přirovnání k rozdílu mezi schopností řídit auto a vyměnit brzdovou kapalinu. Takovýto servisní přírůstek není s ohledem na činnost, která byla po žalobci požadována, přílehlavá (srov. např. daňovými orgány zmiňovanou možnost tisku dat do souboru pdf).
30. Tvrdí-li žalobce, že po výzvě č. 3 již nebylo možné data předložit, 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“), proč tato data nelze předložit 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. Žalobce daňovým orgánům tvrdil, že data není možné předložit z důvodu jejich ztráty. Žalobcem ničím nespécifikovaná a nedoložená ztráta dat pak nejen v kontextu jeho tvrzení o prováděném zálohování nemůže obstát. Po žalobci nebylo v tomto směru vyžadováno, aby prokázal neexistenci dat, ale aby prokázal jejich tvrzenou ztrátu. Žalobce přitom ani

nevedl, 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 shora vypořádanými námitkami; naplnění druhé podmínky žalobce rozporuje poukazem 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.“* 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 poté doplnil, že správce daně není takto předložené informace prakticky schopen zpracovat.
33. Argumentaci žalobce založené na otázce podmiňovacího způsobu krajský soud nepřisvědčil. Jakým způsobem nakonec daňové orgány přistoupily ke správnému zjištění a stanovení daně žalobce, v jakém rozsahu předložené listiny manuálně kontrolovali či nikoli nemá vazbu na to, jakým způsobem by mohly daňovou kontrolu koncipovat v případě, že by mohly bez omezení při své činnosti užít jimi zmiňované softwarové nástroje.
34. Krajský soud dospěl k závěru, že odůvodnění naplnění pojmu „závažné ztěžování“ tak, jak jej přednáší daňové orgány s ohledem na konkrétní okolnosti věci obstojí. Nelze mít pochybnosti o náročnosti případné ruční analýzy celkem 10 357 stran dat, stejně tak nelze mít pochybnosti o tom, že elektronické zpracování by bylo několikanásobně rychlejší. Není přitom podstatné, zda daňové orgány takovouto ruční analýzu skutečně v plném rozsahu provedly, neboť žádaly-li po žalobci poskytnutí relevantních podkladů, pak v souladu se zákonem byl žalobce povinen k jejich předložení v požadované formě, leda by takový postup nebyl objektivně možný. To však žalobce neprokázal a daňové orgány dostatečným způsobem vyložily, proč takovýto postup možný byl. Jak již soud popsal, jak by byla vedena

daňová kontrola v případě vyhovění výzvy správce daně a jak byla vedena ve skutečnosti, jak bylo její vedení ovlivněno jednáním žalobce, nemá na hodnocenou otázku vliv. Současně lze dodat, že žalobce netvrdí, že požadované listiny byly pro daňovou kontrolu zbytečné (a požadavek správce daně byl proto rovněž zbytečný/nepřiměřený/šikanózní...). Lze se přitom ztotožnit s hodnocením daňových orgánů, může-li jej soud parafrázovat, že správce daně nemusí být prakticky schopen takto předložené informace v listinné podobě rozumným způsobem, v rozumném čase a s rozumným nasazením prostředků zpracovat, resp. jejich zpracování musí být / bylo by extrémně náročné, když je z povahy věci zřejmé, že ani 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 kontroly probíhaly, pak pokud by tímto způsobem žalobce své účetnictví vedl, jistě by nebylo na místě po něm vyžadovat předložení požadovaných dat v elektronické podobě.
36. Rozhodl-li žalovaný i v tomto řízení stejně jako v předcházejícím řízení, byť žalobci již nekladl k tíži úplnost předložených listin co do jejich časového rozsahu, neshledává soud v jeho postupu vad. Žalobci byla uložena pokuta za skutek vymezený v prvostupňovém rozhodnutí (bez vad, jakých se dopustil následně žalovaný; tj. situace bez změny ve východiscích pro úvahy o uložení pokuty) a správce daně rovněž stanovil určitou výši pokuty, kterou určitým způsobem odůvodnil v rámci vlastního správního uvážení. Proti stanovení výše pokuty a jejímu odůvodnění žalobce nebrojí. Aprobuje-li nyní žalovaný uloženou pokutu, stejně jako ji aproboval v minulém řízení, nelze v této skutečnosti automaticky bez dalšího shledávat jakoukoli vadu; nevedeno to samo o sobě k závěru, že výše uložené sankce by musela být nepřiměřená.

#### **VI. Závěr a náklady řízení**

37. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. 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 dne 30. června 2025

Mgr. et Mgr. Bc. Petr Jiřík v.r.

Shodu s prvopisem potvrzuje A.Z.

předseda senátu