



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **O. K.**
sídlem K.
zastoupená TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 50675/18/5000-10610-711889,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 50675/18/5000-10610-711889, jímž byla změněna část výroku I. rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 2. 7. 2018, č. j. 1411945/18/2300-11480-400691, tak, že text „... a nevydala úředním osobám účtenku o přijetí hotovosti ve výši 30 Kč...“ byl nahrazen textem „... a nevystavil úředním osobám účtenku o přijetí evidované tržby ve výši 30 Kč...“, a v ostatním zůstal výrok rozhodnutí nezměněn.

2. Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobkyni podle § 29 odst. 2 písm. b) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů uložena pokuta ve výši 3 000 Kč za přestupky podle § 29 odst. 1 písm. a) a b) téhož zákona, kterých se dopustila tím, že dne 25. 10. 2017 při místním šetření provedeném správním orgánem v době od 9:50 do 11:30 hodin v provozovně s oděvy „Marci-Tep“ na adrese X při kontrolním nákupu uskutečněném v hotovosti nejpozději při uskutečnění evidované tržby nezaslala datovou zprávu s údaji o evidované tržbě správci daně a nevydala úředním osobám účtenku o přijetí hotovosti ve výši 30 Kč. Tímto jednáním porušila žalobkyně § 18 odst. 1 písm. a) a b) zákona o evidenci tržeb. Současně byla žalobkyni uložena povinnost nahradit náklady řízení ve výši 1 000 Kč.

II.

Žaloba

3. Žalobkyně sporovala, zda žalovaný unesl důkazní břemeno, které jej ve věci tíží, a zda dle ust. § 3 správního řádu byl dostatečně zjištěn stav věci a neexistují o něm důvodné pochybnosti. Žalobkyně eviduje tržby tím způsobem, že zákazník si vybere zboží, přijde k pokladně žalobkyně, která zboží namarkuje, zákazník jej řádně zaplatí a žalobkyně odešle zprávu o evidované tržbě datovou zprávou.
4. V praxi ovšem dochází i k situaci, kdy zákazník vybrané zboží předloží žalobkyni, ta zboží namarkuje, ale tržbu nedokončí (tj. neodešle datovou zprávu o evidované tržbě), neboť se zákazník začne vyptávat na další zboží, což ukončení transakce (předání hotovosti) posouvá. Pokladní zařízení žalobkyně přitom neumožňuje markovat další zboží a odeslat zprávu, dokud není ukončena předchozí transakce. Tak se tomu stalo i v případě zaevidované tržby v čase 9:55:12. Dle žalovaného se jednalo o tržbu v čase 9:52:38. Žalovaný přitom zcela opomenul, že tato tržba byla zaevidována v čase 9:55:12, neboť čas 9:52:38 odpovídal času namarkování zboží. Zákazník předložil žalobkyni zboží, která jej namarkovala, ale zákazník se následně vyptával na další zboží, čímž nedošlo k ukončení tržby (transakce), neboť nebylo jasné, zda toto další zboží nakoupí či nikoliv. Teprve po vyjasnění, že další zboží nakupovat nebude, ale jednalo se pouze o informativní dotazy, došlo k ukončení tržby – tedy „rozmarkovaná“ tržba byla zákazníkem zaplacená, čímž byla ukončena předmětná transakce a daná tržba tak mohla být souladně se zákonem zaevidována a údaje zaslány datovou zprávou (tedy v čase 9:55:12).
5. Bylo zcela nemožné, aby kontrolní nákup proběhl v čase 9:54, neboť v tuto dobu nebyla ukončena tržba předcházející. Z tohoto důvodu také žalobkyně trvala na tom, že správní orgán musí prokázat, z jakých údajů při uvedení časů v protokolu úřední osoby vycházely. Dle tvrzení správního orgánu se jednalo o hodinky úředních osob, k čemuž žalobkyně požadovala certifikaci, atestaci nebo jiné potvrzení o kalibraci a synchronizaci se systémem elektronické evidence tržeb. Vzhledem k tomu, že předcházející tržba byla ukončena v čase 9:55:12, bylo tak potřeba zjistit, z jakých údajů úřední osoby vycházely, neboť časový sled událostí nemohl nastat tak, jak bylo uvedeno v protokolu o místním šetření („Při dnešním kontrolním nákupu nebyla vystavena účtenka. Byla vystavena až po odtajnění správce daně.“). Svoji polemiku stran času uskutečnění kontrolního nákupu žalobkyně dále opírala

o údaje uvedené ve výpisu z Intranetu EET.

6. Z protokolu o místním šetření v konfrontaci s výpisem z Intranetu EET bylo možno seznat, že jsou ve vzájemném rozporu. Tvzení žalovaného, že „v daném případě nemá čas uskutečnění kontrolního nákupu žádný vliv na tu skutečnost, že obviněná prokazatelně nejpozději při uskutečnění evidované tržby kontrolního nákupu nevystavila účtenku ve smyslu § 20 zákona o evidenci tržeb a zároveň nezaslala správci daně datovou zprávu údaje o předmětné evidované tržbě“, nemělo dle žalobkyně oporu ve spisovém materiálu, neboť právě časové nesrovnalosti činily protokol o místním šetření rozporným.
7. Žalovaný pak ve svém rozhodnutí uvedl, že výše uvedené časové nesrovnalosti nejsou založeny na žádném relevantním podkladu a pro svá tvrzení žalobkyně nepředložila žádné relevantní důkazy. Takové tvrzení bylo zcela nesprávné, neboť vlastní výpis z Intranetu EET naopak prokazoval, že zaznamenaný sled událostí v protokolu o místním šetření nebyl zachycen správně. Stejně tak bylo nesprávné tvrzení, že relevantní časový údaj je pro žalovaného čas 9:52:38 hodin. Uvedený čas odpovídal pouze namarkování zboží, nikoliv přijetí tržby.
8. Žalovaný se pak pokoušel svůj postup odůvodnit tím, že žalobkyně do protokolu nic nenamítala a bez výhrad jej podepsala, z čehož usuzoval, že s jeho obsahem souhlasila. Žalobkyně namítla, že taková úvaha postrádala smysl. Předně by tímto postupem docházelo ke koncentraci dokazování. Žalobkyně, jak v pozici obviněné před správním orgánem, tak odvolacím orgánem, by byla zkrácena na svých právech, neboť by prakticky nemohla namítat ničeho. To by bylo v rozporu s právními předpisy (§ 97 zákona o odpovědnosti za přestupky). Správní orgán I. stupně a žalovaný se rovněž nevyjádřili k popisu průběhu místního šetření žalobkyní. Podle žalobkyně protokol o místním šetření sám o sobě nemůže posloužit jako důkazní prostředek.
9. Rozpornost skutkového stavu, uvedeného v protokolu o místním šetření, plynula také z toho, že správní orgán neprovedl jediný úkon směřující ke zjištění zaevidování tržby. Z protokolu o místním šetření plynulo následující: „Při dnešním kontrolním nákupu nebyla vystavena účtenka. Byla vystavena až po odtajnění správce daně. SD: Můžete uvést, proč jste účtenku nevystavila po přijetí hotovosti?“ Vystavení účtenky je přitom úkonem rozdílným od zaevidování tržby. Tomu také odpovídá rozdělení skutkových podstat přestupků podle § 29 odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona o evidenci tržeb. Úřední osoby se přitom explicitně dotazovaly pouze na nevystavení účtenky. Úkon směřující ke zjištění zaevidování tržby, tedy odeslání datové zprávy o evidované tržbě, úřední osoby v průběhu místního šetření neprovedly, ačkoliv byly vybaveny přístrojem umožňujícím dálkový přístup k elektronické evidenci tržeb. Své závěry založily pouze na tom, že po přijetí hotovosti žalobkyně nevystavila účtenku.
10. Samotné přijetí hotovosti ještě nezakládá tržbu, neboť aby byla založena, je potřeba splnění několika dílčích procesů. Z hlediska smluvního (soukromoprávního) se pro kontraktaci vyžaduje zejména oferta (nabídka) a akceptace (přijetí), případně také konsenzus (jednání ve vzájemné shodě). Z právního hlediska v daném případě nedošlo ani k uzavření kupní smlouvy. Samotné předání finančních prostředků úředními osobami ještě nezakládá ukončení kontraktačního procesu, který vyjma nabídky a jejího přijetí vyžaduje také úkony směřující k perfekci smlouvy. Samotné poskytnutí peněžních prostředků k perfekci smlouvy nepostačuje, neboť jestliže by úřední osoby poskytly nižší platbu, než je cena nakupovaného zboží, nedošlo by k uzavření smlouvy. Z hlediska účetního a ekonomického a ve shodě s názorem vyloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku

ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, příjem (tedy tržba) může nastat až v momentě, kdy se tento příjem reálně projeví v majetkové sféře poplatníka tím, že bude reálně využitelný. Ze strany úředních osob byla přitom učiněna pouze akceptace oferty žalobkyně. Ta se projevila v tom, že úřední osoby vzaly zboží, hodlaly jej zakoupit u žalobkyně a předložily peněžní prostředky. Aby předmětná platba byla evidovanou tržbou, nestačilo pouhé položení peněz na příslušné místo, ale žalobkyně musela tyto finanční prostředky akceptovat tak, že je převzala a provedla úkony směřující k uzavření kontraktu (perfekci smlouvy) a tedy směřující k založení rozhodného příjmu. Výše uvedené skutečnosti, tedy že nedošlo k perfekci smlouvy, potvrzoval výpis z Intranetu EET, na který žalobkyně poukázala. Předchozí transakce ve výši 220 Kč byla ukončena až v čase 9:55:12. Z tohoto důvodu nebylo možné, aby žalobkyně realizovala kontrolní nákup jako tržbu, dokud nebyla řádně ukončena výše uvedená tržba ve výši 220 Kč.

11. Žalovaný se řádně nezabýval ani odvolací námitkou týkající se požadavku správního orgánu předat potvrzení o proběhlé transakci do sféry vlivu. Žalobkyně napadala, že z předmětného vyjádření nebylo možno seznat, která ze stran má předat ono potvrzení o proběhlé transakci, neboť se jedná o vztah synallagmatický, kdy si smluvní strany poskytují plnění navzájem. Dále poukazovala na to, že správní orgán uvedl neurčitý právní pojem „*sféra vlivu*“, který žádným způsobem nevyložil. Vzhledem k neurčitosti tohoto pojmu tak žalobkyně napadla celou úvahu, neboť sféra vlivu je posuzována dle každé osoby individuálně a může zahrnovat také místa rozdílná od prodejny. Žalobkyně zároveň poukázala na rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43221/18/500-10480-809735, kde byl naopak využíván neurčitý právní pojem „*sféra dispozice*“. Žalovaný tak vykládá povinnosti zcela rozdílně, ačkoliv se svou povahou jedná o stejnou povinnost. Dle žalobkyně tak žalovaný volí argumentaci účelově *ad hoc*, což je zcela v rozporu s předvídatelností práva a ust. § 2 odst. 4 správního řádu.
12. Konečně žalobkyně namítala, že žalovaný i správní orgán vycházeli při svém posouzení primárně z důkazního prostředku v podobě protokolu o místním šetření ze dne 25. 10. 2017. Žalobkyně k tomu během správního řízení i odvolání uváděla, že daný důkazní prostředek nelze ve správním řízení použít, neboť neobsahuje veškeré požadované náležitosti dle § 60 daňového řádu. Zejména zcela absentuje poučení žalobkyně o tom, v jakém postavení se nachází, a zda podává do protokolu vysvětlení dle § 79 daňového řádu nebo je s ní vedeno ústní jednání, které může být využito jako důkazní prostředek. Vzhledem k tomu, že podání vysvětlení je *ex lege* jako důkaz vyloučeno, pak nebylo možno od této skutečnosti odhlédnout. Zcela absentovalo poučení o tom, že žalobkyně může jak podání vysvětlení, tak podání výpovědi odepřít. Právo na odepření výpovědi je přitom ústavně garantováno, a to dle čl. 40 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně také poukázala na princip trestního práva, který ve vztahu k absenci řádného poučení osoby o možnosti odepřít výpověď (je *ex lege* umožněna také v případě podání vysvětlení) dovodil, že taková absence způsobuje absolutní neúčinnost daného důkazního prostředku, k čemuž citovala rozsudek Nejvyššího soudu ČSR ze dne 12. 4. 1984, sp. zn. 3 Tz 8/84. Vzhledem k absenci řádného poučení žalobkyně o možnosti odepřít výpověď se tak dopustil správní orgán podstatné vady, při které je daný důkazní prostředek absolutně neúčinný. V takovém případě nezáleží na tom, zda byla fakticky podána výpověď nebo bylo podáno vysvětlení, neboť oba tyto instituty stanovují možnost odepření.
13. Žalovaný pak na str. 15 rozhodnutí k odvolací námitce, že odpovědi žalobkyně v protokolu nelze využít jako důkazní prostředek, uvedl, že „*v daném případě obviněná nepodávala vysvětlení dle § 79 daňového řádu, nýbrž poskytovala součinnost v rámci místního*

šetření ve smyslu § 82 odst. 1 daňového řádu.“ Žalobkyně k tomuto uvedla, že úprava v ust. § 82 odst. 1 daňového řádu míří na zcela jiné situace. Povinnost poskytnutí přiměřených prostředků a potřebné součinnosti k účinnému provedení místního šetření se vztahuje k aktivním úkonům směřujícím k samotnému meritu provedení místního šetření spočívajícího především ve vstupu do místa, ohledání, zkoumání jeho okolí, či zajištění některých důkazních prostředků. Podávání ústních vyjádření pod dané ustanovení nelze subsumovat, neboť ta jsou upravena speciálně v dalších ustanoveních daňového řádu (§ 79 nebo § 96). Žalovaný se tak dle žalobkyně pouze snažil účelově zastříť faktickou podstatnou vadu a obhájit tak na základě zástupné a nesprávné interpretace nezákonný postup. Žalobkyně odkázala i na rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43221/18/500-10480-809735, ve kterém žalovaný dospěl k odlišným závěrům než v případě žalobkyně.

14. S odkazem na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2004, č. j. 10 Ca 239/2003-102, žalobkyně uzavřela, že jestliže z protokolu o místním šetření nebylo lze seznat postavení žalobkyně, zda s ní bylo jednáno jako s osobou podávající vysvětlení, podávající svědeckou výpověď, či s ní bylo ústně jednáno, a o tomto postavení ani nebyla náležitě poučena, pak se jednalo o velmi závažnou chybu. S ohledem na vše výše uvedené žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a uložil žalovanému povinnost nahradit náklady řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Žalovaný s právními názory žalobkyně uvedenými v žalobě nesouhlasil a navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že vysvětlení žalobkyně stran časové prodlevy mezi časem přijetí tržby žalobkyní (tedy okamžikem, kdy je tato tržba zaregistrována v pokladním zařízení žalobkyně) a časem odeslání datové zprávy (tedy okamžikem, kdy žalobkyně zašle údaje o dané tržbě prostřednictvím datové zprávy správci daně), lze hodnotit jako účelové. Žalovaný nerozporoval, že k dané časové prodlevě u žalobkyně skutečně dochází, jak ostatně vyplývalo z příslušných výpisů z Intranetu EET ve vztahu k jednotlivým evidovaným tržbám ze dne 25. 10. 2017, které byly založeny ve správním spisu žalovaného. Pokud však žalobkyně argumentovala, že je tato prodleva dána tím, že zákazník se po „namarkování zboží“ vyptává na další zboží, čímž dle žalobkyně dojde ke zpoždění s ukončením transakce, dané tvrzení se žalovanému jevílo jako účelové optikou například tržby ze dne 25. 10. 2017 ve výši 905 Kč, kdy tato tržba byla žalobkyní přijata v čase 11:09:13 hod., přičemž datová zpráva s údaji o evidované tržbě byla správci daně zaslána až v čase 14:22:04 hod., kdy by tak údajné vyptávání zákazníka na další zboží před ukončením transakce mělo trvat 3 hodiny a 13 minut. Tvrzení žalobkyně, že v čase 9:54 hod. nemohl být proveden kontrolní nákup, jakož i tvrzení žalobkyně, že protokol ze dne 25. 10. 2017 byl v rozporu s výpisem z Intranetu EET, byla proto dle žalovaného neopodstatněná, neboť pouze na základě skutečnosti, že datová zpráva s údaji o tržbě předcházející kontrolnímu nákupu byla odeslána v čase 9:55:12 hod., nelze dospět k závěru, že kontrolní nákup nemohl být uskutečněn v čase 9:54 hod. Žalovaný rovněž zdůraznil, že žalobkyně k prokázání daných tvrzení nepředložila žádné důkazní prostředky, a to ani v rámci řízení před správním orgánem a žalovaným, ani v rámci nyní podané žaloby, přičemž důkazní břemeno spočívalo na žalobkyni, pokud tvrdila, že průběh předmětného kontrolního nákupu byl ve skutečnosti odlišný od toho, jak byl zachycen v protokolu ze dne 25. 10. 2017.

16. Žalovaný zdůraznil, že z protokolu ze dne 25. 10. 2017 bylo zřejmé, že úřední osoby správního orgánu provedly kontrolní nákup v hodnotě 30 Kč v provozovně žalobkyně v čase 9:54 hod., přičemž účtenka v souvislosti s danou tržbou byla úředním osobám vystavena až po odtajnění úředních osob, tedy v rozporu s § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb, dle kterého byla žalobkyně povinna úředním osobám vystavit účtenku nejpozději při uskutečnění evidované tržby. Současně bylo prokázáno i to, že žalobkyně nezaslala správci daně datovou zprávou údaje o předmětné evidované tržbě nejpozději při uskutečnění evidované tržby, čímž žalobkyně porušila povinnost stanovenou v § 18 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb. Rozhodnou skutkovou okolností bylo to, že k vystavení účtenky úředním osobám a zaslání datové zprávy s údaji o evidované tržbě správci daně došlo až po odtajnění úředních osob (po uskutečnění evidované tržby), přičemž konkrétní čas uskutečnění kontrolního nákupu nebyl s to na této rozhodné skutkové okolnosti ničeho změnit. Argumentace žalobkyně, že hodinky úředních osob by měly být certifikovány či atestovány, resp. „zkalibrované“ se systémem evidence tržeb, byla tudíž neopodstatněná.
17. Žalovaný rovněž setrval na svém závěru, že dle ustanovení § 18 odst. 2 zákona o evidenci tržeb je uskutečněním evidované tržby přijetí evidované tržby, tedy v daném případě okamžik přijetí hotovostní platby za kontrolní nákup žalobkyní. Argumentace žalobkyně, že k uskutečnění evidované tržby dochází až poté, co jsou zákazníkovi vráceny finanční prostředky převyšující hodnotu nákupu, byla v tomto případě irelevantní, neboť kontrolní nákup v hodnotě 30 Kč byl úředními osobami zaplacen hotovostně částkou ve výši 30 Kč (viz úřední záznam č. j. 1124289/18/2309-60562-404723).
18. Otázkou použitelnosti protokolu o místním šetření jakožto důkazního prostředku, jakož i povahou ústního vyjádření žalobkyně v rámci místního šetření, se žalovaný podrobně zabýval v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že protokol o místním šetření je listinou vydanou orgánem veřejné moci ve smyslu § 94 odst. 1 daňového řádu, tudíž tato jako taková potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, potvrzuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno. Platí tedy tzv. presumpce správnosti obsahu protokolu, tzn. obsah protokolu se považuje ex lege za pravdivý, ledaže by byl prokázán opak. Protokol se tak za normálních okolností stává automaticky důkazem prokazujícím skutečnosti v něm zachycené. V případě, že daňový subjekt nesouhlasí s obsahem protokolu, musí úřední osoby tyto jeho výhrady zaznamenat do samotného protokolu. Ustanovení § 62 odst. 4 daňového řádu navíc umožňuje odeprít podpis protokolu o místním šetření, přičemž by se tato skutečnost a důvody tohoto odeprání opět zaznamenaly v samotném protokolu. Pokud je až následně s časovým odstupem namítána ze strany daňového subjektu nepravdivost a nesprávnost protokolu o místním šetření, leží na něm vést důkaz opaku, tj. unést důkazní břemeno nepravdivosti protokolu. V posuzovaném případě žalobkyně nevznesla v průběhu předmětného místního šetření k obsahu protokolu ze dne 25. 10. 2017 žádné výhrady a daný protokol podepsala. Pokud žalobkyně následně s časovým odstupem skutečnosti zachycené v daném protokolu rozporovala, bylo na ní, aby nesprávnost či nepravdivost protokolu prokázala. Žalobkyně však k prokázání svých tvrzení žádné důkazní prostředky nepředložila.
19. Podle žalovaného protokol dle § 60 a násl. daňového řádu, o který šlo v posuzovaném případě, nelze bez dalšího ztotožňovat s úředním záznamem, jak argumentovala žalobkyně. Rozdílnost obou způsobů dokumentace je zřejmá již z toho, že protokol na rozdíl od úředního záznamu není jednostranným úkonem správního orgánu, neboť

protokolovaných jednání se nad rámec úředních osob účastní další osoby, které mají mimo jiné právo vyjadřovat se k protokolované věci a vznášet návrhy a výhrady, a které protokol popisují.

20. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný již v bodu [35] napadeného rozhodnutí s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, sp. zn. 1 Afs 14/2010, a ze dne 25. 2. 2015, sp. zn. 6 As 153/2014, uvedl, že obsáhlé námitky žalobkyně, které lze považovat pouze za zástupné důvody, kvůli kterým se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí o pokutě, budou vypořádány implicitně. Povinností žalovaného není reagovat podrobně na každý jednotlivý argument daňového subjektu, nýbrž vypořádat se se všemi základními námitkami daňového subjektu, ať už přímo či implicitně, tak, aby odůvodnění rozhodnutí poskytovalo náležitou oporu pro jeho výrok. Této povinnosti žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostal. Pokud se týká bodu 2. podání žalobkyně ze dne 25. 4. 2018, uvedené podání bylo učiněno v prvostupňovém řízení před správním orgánem, a v daném rozsahu bylo správním orgánem posouzeno podle skutečného obsahu jako stížnost ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu, která byla správním orgánem vyřízena vyrozuměním ze dne 30. 5. 2018, č. j. 1144785/18/2309-60562-401748, v rámci kterého se správní orgán s danými námitkami žalobkyně stran způsobu provádění předmětného místního šetření vypořádal. V odůvodnění rozhodnutí o uložení pokuty pak správní orgán na dané vyrozumění odkázal. V rámci odvolání proti rozhodnutí o uložení pokuty již žalobkyně námitky z bodu 2. podání ze dne 25. 4. 2018 nevznesla, přičemž ani nerozporovala to, jak se s danými námitkami vypořádal správní orgán. Žalovaný tudíž nepochybil, pokud se v rámci napadeného rozhodnutí danými tvrzeními žalobkyně výslovně nezabýval.
21. Žalovaný konečně konstatoval, že slovní spojení „sféra vlivu“ a „sféra dispozice“ jsou v tomto případě zaměnitelnými výrazy se stejným významem. Ostatně i komentář k § 18 odst. 2 zákona o evidenci tržeb tyto výrazy zaměnitelně používá, když hovoří jak o předání účtenky „do sféry vlivu“ poplatníka, tak i o předání účtenky „do dispozice“ poplatníka, přičemž tímto označuje totožnou skutečnost. Použití obou daných spojení v rozhodnutích žalovaného proto není projevem nekonzistence, jak se snažila navodit žalobkyně. Pokud se týká žalobkyní namítané nekonzistence závěrů ve vztahu k povaze ústního vyjádření při místním šetření, žalovaný uvedl, že jak v nyní posuzovaném případě, tak i v případě rozhodnutí ze dne 25. 9. 2018, žalovaný zastával totožný právní názor, že vyjádření obviněného či jiné osoby účastníci se místního šetření nemůže být samo o sobě důkazním prostředkem, avšak zaprotokolováním takového vyjádření do protokolu o místním šetření, u něhož nebyla zpochybněna jeho správnost a pravost, dochází k tomu, že je obsahem listiny, která může být jako celek použita jako důkazní prostředek. Ani v tomto tedy nelze spatřovat žalobkyní namítanou nekonzistenci závěrů žalovaného.

IV.

Replika žalobkyně a další vyjádření účastníků

22. Nad rámec důvodů uvedených v žalobě žalobkyně v replice oponovala žalovanému tím, že se v případě markování zboží s prodlevami jedná o standardní postup. Tržba v 11:06:13, u níž došlo k více než tříhodinové prodlevě s odesláním datové zprávy, se odehrála ještě v době, kdy úřední osoby byly dle protokolu v provozovně žalobkyně na kontrole a vyžadovaly po žalobkyni součinnost při sepisování protokolu. Žalobkyně vedle toho

standardně obsluhovala zákazníky. Žalobkyně odeslala datovou zprávu hned, jak zjistila prodlevu s odesláním. Protokol z místního šetření nebyl úplný a úřední osoby zaznamenaly průběh jednání v rozporu se skutkovým stavem, kdy v protokolu zcela absentovala jakákoli zmínka o uskutečnění jiných tržeb (předcházející kontrolnímu nákupu i následně). Žalobkyně též poukazovala na kontrolu provedenou dne 20. 10. 2017, při níž nebylo zjištěno pochybení ve smyslu § 18 zákona o evidenci tržeb.

23. Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný dovozoval povinnost k evidenci tržby, resp. k vystavení účtenky a odeslání datové zprávy od „*času přijetí tržby obviněnou, resp. času zadání tržby do pokladního zařízení*“. Tento výklad byl dle žalobkyně nesprávný a v rozporu s účelem a smyslem zákona, neboť nedával osobám povinným k evidenci možnost před vytištěním účtenky a odesláním datové zprávy přijmout peníze do ruky, přepočítat přijatou hotovost a před odesláním požadovat případný nedoplatek (vrátit přeplatek). Pokud žalovaný dodatečně tvrdil, že ke vzniku povinnosti evidence ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o evidenci tržeb postačuje pouhé vzetí do ruky spolu se zbožím, aby poplatníkovi vznikla povinnost tržbu zaevidovat, pak žalobkyně považovala tuto argumentaci za rozpornou s § 18 odst. 1 a § 6 zákona o evidenci tržeb.
24. K protokolu o místním šetření žalobkyně uvedla, že jeho správnost konstantně napadala, přičemž správnost byla vyvrácena vlastní evidencí EET, kdy v prodejně docházelo k dalším tržbám, avšak úřední osoby tuto skutečnost nijak nezaznamenaly. Dle § 33 zákona o evidenci tržeb se postupuje podle daňového řádu s výjimkou přestupků. Ačkoliv byl protokol označen jako protokol o místním šetření ve smyslu § 60 až 62 daňového řádu, ve svém obsahu obviňoval žalobkyni z porušení zákona – deliktního jednání. Materiálně se jednalo o šetření přestupku dle § 18 odst. 1 písm. a) a b) zákona o evidenci tržeb a při tomto šetření měl správce daně postavení správního orgánu se všemi povinnostmi plynoucími ze zákona č. 250/2016 Sb. Posouzení, co uvedený protokol je v materiálním smyslu, měla význam zejména z hlediska vymezení práv žalobkyně. Žalobkyně poukázala na právo na spravedlivý proces a zákaz sebeobviňování, o které nemůže být připravena „vynuceným“ podpisem.
25. Ve vztahu k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalobkyně brojila proti absenci nezaměnitelně uvedeného okamžiku, kdy se žalobkyně měla dopustit pochybení, ve výroku rozhodnutí. Žalobkyně přitom v řízení poukazovala na nesrovnalosti a dokládala výpisy z EET.
26. Žalobkyně dále nesouhlasila s posouzením jejího podání ze dne 25. 4. 2018 jako stížnosti ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu, neboť daňový řád se ve smyslu § 33 zákona o evidenci tržeb v řízení o přestupku neaplikuje. Předmětné podání mělo být zahrnuto do spisu a námítky žalobkyně neměly být v přestupkovém řízení selektovány.
27. Žalovaný k argumentaci žalobkyně v duplice podotkl, že součástí spisového materiálu není žádný podklad, v jehož rámci by byl zaznamenán přesný průběh nákupu předcházejícího nákupu kontrolnímu. Žalobkyni prezentovaný „scénář“, kdy k vystavení účtenky zákazníkovi mělo dojít v průběhu místního šetření, nebyl jedinou možnou variantou sledu událostí, jaká mohla teoreticky nastat. Nebylo možno vyloučit, že v případě tržby ve výši 220 Kč předcházející kontrolnímu nákupu, která byla přijata v čase 9:52:38 hodin a u níž k okamžitému zaslání datové zprávy s údaji o této evidované tržbě správci daně nedošlo, byla dotčenému zákazníkovi vystavena účtenka bez fiskálního identifikačního kódu, avšak s podpisovým kódem poplatníka, a zpráva o této evidované tržbě byla odeslána na portál Finanční správy dodatečně, po pomnutí příčiny vedoucí k překročení mezní doby odezvy,

tj. v čase 9:55:12 hodin. Stejně tak nelze vyloučit možnost, že zákazník opustil provozovnu před vystavením účtenky.

28. Žalovaný měl rovněž za to, že jestliže bylo ve výroku specifikováno, že se jednalo o evidovanou tržbu kontrolního nákupu ve výši 30 Kč uskutečněnou v rámci místního šetření provedeného správním orgánem v provozovně žalobkyně dne 25. 10. 2017 v době od 9:50 do 11:30 hodin, nezakládala absence časového údaje uskutečnění evidované tržby ve výroku možnost zaměnitelnosti daného skutku s jiným, a tím ani nemohla založit nezákonnost rozhodnutí o odvolání.
29. Žalobkyně v triplice setrvala na dosavadní argumentaci a zdůraznila, že důkazní břemeno ve věci tížilo žalovaného. Pokud žalovaný konstatoval, že spisový materiál „*neobsahuje údaje o tržbě provedené v době kontrolního nákupu*“, pak sám deklaroval, že spisový materiál neobsahoval podklady nezbytné pro vydání zákonného rozhodnutí. Skutečnost, že spisový materiál neobsahoval popis transakce předcházející kontrolnímu nákupu, lze přičítat pouze k tíži žalovanému. Stav věci jednoznačně nebyl dostatečně zjištěn.

V.

Vyjádření účastníků při jednání

30. Účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

VI.

Posouzení věci soudem

31. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VII.

Rozhodnutí soudu

32. Soud neshledal žalobu důvodnou.
33. Žalobkyně v prvé řadě v žalobě a jejím doplnění vyjevila argumentaci podporující závěr, že napadené, resp. prvoinstanční rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Soud se s touto argumentací neztotožnil, naopak má za to, že správní rozhodnutí obsahují jasně identifikovatelné a jednoznačné závěry, které reagují na tvrzení žalobkyně, soudu tedy nic nebránilo v tom, aby tyto závěry tak, jak jsou uvedeny v prvoinstančním rozhodnutí, následně v napadeném rozhodnutí podrobněji rozvedeny a doplněny odkazem na odvolací důvody žalobkyně, podrobil přezkumu jejich zákonnosti.
34. Soud neshledal důvodnou stěžejní žalobní námitku týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Je nezbytné předeslat, že správní orgány stran této otázky postupovaly v projednávané věci zcela standardním způsobem – v provozovně žalobkyně byl proveden kontrolní nákup, který slouží k bezprostřednímu zjištění skutkového stavu na místě samém, jehož průběh byl zaznamenán do protokolu o místním šetření ze dne 25. 10. 2017, č. j. 1858956/17/2309-60562-404723. V této souvislosti musí soud odmítnout tvrzení žalobkyně o nepoužitelnosti protokolu o místním šetření pro důkazní řízení. Otázka užití daného typu listin pro objasnění skutkového stavu je předmětem konstantní judikatury správních soudů. Lze například odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2015, č. j. 1 Ads 33/2015-64 (rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz), že „i přes

nezpochybnitelné závěry přijaté judikaturou Nejvyššího správního soudu o tom, že úřední záznamy o podaném vysvětlení ve smyslu § 137 odst. 4 s. ř. nelze použít jako důkaz (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 As 34/2010 - 73, publ. pod č. 2208/2011 Sb. NSS), je namístě na uvedené listiny pořízené v rámci provedené kontroly u žalobce pohlížet jako na listiny, které mohou být řádným podkladem pro rozhodnutí žalovaného, a to zvláště tehdy, jestliže osoby, u nichž je kontrola prováděna, resp., u nichž jsou zjišťovány skutečnosti rozhodné pro další postup správního orgánu, svými podpisy stvrdí obsahovou správnost listin. Nejedná se tedy bez dalšího o skutečnosti pouze zapsané správním orgánem bez možnosti těch, jichž se skutečnosti v listinách obsažené týkají, obsah listin ovlivnit (srov. např. závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2015, č. j. 3 As 155/2014 - 54).“ V nyní projednávané věci žalobkyně na místě nevznášela žádné námitky vůči skutečnostem, které byly v protokolu zachyceny, zároveň jej opatřila svým podpisem. Za této situace má soud ve shodě se správními orgány za to, že obsah dané listiny je nejenom zákonným důkazem, ale jde o důkaz klíčového významu, neboť na rozdíl od pozdějších vyjádření žalobkyně bezprostředně zachycuje dění na místě kontroly. Z obsahu protokolu pak závěr správní orgánů o spáchání přestupku jasně vyplývá, když je zřejmé, že došlo k uskutečnění platby, na základě toho žalobkyni ve smyslu § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb vznikla povinnost „nejpozději při uskutečnění tržby vystavit účtenku“, k čemuž nedošlo, což potvrdila samotná žalobkyně, která na otázku, proč nepřistoupila k vystavení účtenky hned po přijetí hotovosti, uvedla, že „v tu chvíli jsem na to zapomněla. Vystavila jsem si to hned, jak jste se prokázal, jak jsem si to uvědomila.“ Z žádné skutečnosti zaznamenané v protokolu nevyplývá nic, co by možnost vydání účtenky v dané věci znemožňovalo či jakkoliv zpochybňovalo doznání žalobkyně. Za této situace má soud za to, že provádění dalšího dokazování by bylo nadbytečné, neboť vyjádření žalobkyně představuje dostatečný podklad pro učinění závěru o naplnění skutkové podstaty přestupku.

35. S ohledem na výše uvedené vnímá soud jako zcela mimoběžnou pro posouzení věci polemiku žalobce týkající se času zaevidování tržby v systému ETT. Soud nejprve zdůrazňuje, že i pokud by hypoteticky došlo k chybnému zaznamenání času tržby v protokolu, nemělo by to na právní kvalifikaci jednání žalobkyně žádný vliv, neboť byla ve smyslu § 29 odst. 1 písm. a), b) zákona o evidenci tržeb sankcionována za porušení povinnosti „vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne“ a „zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně.“ Irelevantní je rovněž argumentace žalobkyně týkající se rozdílných časových údajů u jednotlivých tržeb, které v den kontroly zaevidovala. Je třeba si uvědomit, že povinnost vystavit účtenku vzniká „při uskutečnění tržby“. Co se rozumí tímto pojmem, je vymezeno v § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb, který stanoví že „uskutečněním evidované tržby je přijetí evidované tržby.“ Při pohledu do výpisů jednotlivých tržeb evidovaných žalobkyní je jasně patrné, že tržba přecházející kontrolnímu nákupu byla přijata v 9:52:38 (viz kolonka datum a čas přijetí tržby), tržba odpovídající kontrolnímu nákupu pak v 9:55:21, není tedy pravdivé tvrzení žalobkyně, že v době kontrolního nákupu nebyla uskutečněna tržba předcházející.
36. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VIII.

Náklady řízení

37. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, jenž měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a

proto náhrada nákladů řízení žádnému z účastníků nepřísluší.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 13. července 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.

předseda senátu