



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobkyně: A. Š.,
zastoupená advokátkou Mgr. Ing. Ludmilou Brodníčkovou
sídlem K. H. Borovského 379, 356 01 Sokolov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2017, č.j. 49368/17/5000-10610-701638

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyni byla uložena pokuta ve výši 10 000 Kč za správní delikty podle § 29 odst. 2 písm. a) a podle § 29 odst. 2 písm. b) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, v rozhodném znění (dále jen „zákon o evidenci tržeb“ nebo „ZoET“) [rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 17. 7. 2017, č.j. 726900/17/2400-11451-

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

405029, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 11. 2017, č.j. 49368/17/5000-10610-701638].

2. Podle § 29 odst. 2 zákona o evidenci tržeb *Právníková nebo podnikající fyzická osoba se dopustí správního deliktu tím, že jako osoba, která eviduje tržby, poruší povinnost a) zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně, b) vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne.*

Žaloba

3. Žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí bylo doručeno pouze k rukám žalobkyně a nikoli její zástupkyni.
4. Žalobkyně je podnikající fyzickou osobou, která od 1. 4. 2017 uskutečňuje ubytovací služby v Pensionu Krista na adrese provozovny Dukelská 753/21, Kraslice. Tržby z podnikatelské činnosti průběžně od zahájení činnosti v této provozovně řádně eviduje. Před zahájením provozu Pensionu Krista byla žalobkyně zaměstnána na plný úvazek v sídle pobočky Komerční banky, a.s., v Kraslicích na adrese Dukelská 1855. Svůj pracovní poměr ukončila výpovědí s dvouměsíční výpovědní dobou, která skončila k 30. 6. 2017.
5. V žalobě se brojí proti 1) nezákonnosti a 2) nesprávnosti výroku o uloženém trestu. V části týkající se nezákonnosti se poukazuje na a) nesprávnost průběhu řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí a nesprávnost postupu správního orgánu, b) rozpor s hmotným právem a c) zneužití postupu a postavení správního orgánu.
6. V bodě 1a) žalobkyně namítá, že správní orgán uskutečnil kontrolní nákup ubytovací služby dne 31. 5. 2017 na pracovišti žalobkyně v sídle pobočky Komerční banky, a.s., v Kraslicích na adrese Dukelská 1855, Kraslice. Údaje popisující skutek obsažené ve výroku napadeného rozhodnutí značí, že žalobkyně je trestána za správní delikty, kterých se dopustila v pobočce Komerční banky, a.s., kde žalobkyně podnikatelskou činnost nevykonávala a ani správci daně neoznámila údaje a adresu Komerční banky, a.s., jako adresu své provozovny, kde by prováděla činnosti, z nichž plynou evidované tržby, nebo kde by běžně přijímala evidované tržby. Ani výrok napadeného rozhodnutí proto není oporou pro konstatování, že žalobkyně byla odpovědná za neodeslání údajů evidované tržby a nevystavení účtenky ze svého, v té době ještě hlavního, pracoviště v Komerční bance, a.s., kde neměla provozovnu.
7. V bodě 1b) žalobkyně uvádí, že kontrolní nákup může být uskutečněn jen v provozovně povinného subjektu a nikoli na jakémkoliv místě mimo provozovnu. Možnost provést kontrolní nákup mimo provozovnu povinného subjektu vylučuje ustanovení § 17 a § 25 ZoET. Správní orgán musel vědět, že v době kontrolní činnosti se žalobkyně nachází mimo „stálou“ provozovnu, u níž splnila oznamovací povinnost podle § 17 ZoET, a že pro místo, kde kontrola probíhala, žalobkyně nežádala o přidělení certifikátu pro evidenci tržeb. Žalobkyně upřesňuje, že podle § 17 ZoET registrovala pouze stálou provozovnu, kde má trvale zabudované zařízení pro účely naplnění zákona, a to na adrese nemovitosti, kde je „Pension Krista“ zřízen, a nejedná se tedy o mobilní provozovnu. Zákonná ustanovení nestanovují žádné technické požadavky na hardwarové vybavení, ani nestanovují žalobkyni povinnost mít pro účely zákona současně i mobilní přenosné zařízení.
8. V bodě 1c) žalobkyně namítá, že správní orgán při kontrolním nákupu jednal se skrytým úmyslem, kdy si telefonicky vynutil úhradu v budoucnu poskytované služby předem, a to vědomě mimo provozovnu, přestože věděl, neboť jej na to žalobkyně upozornila, že

úhrada za ubytovací služby se provede až při ubytování, tj. při převzetí klíče od pokoje. Vzhledem k tomu, že žalobkyně obdržela objednávku na ubytovací služby telefonicky a bezprostředně poté se dostavil i zástupce správního orgánu na pracoviště do Komerční banky, a.s. (v pracovní době žalobkyně), což si přes naléhání vynutil, pak žalobkyně ve snaze vyjít potencionálnímu klientovi maximálně vstříc vyhověla. Nastalou situaci, kdy žalobkyně nechtěla přijít o potencionálního klienta a na pracovišti Komerční banky, a.s., neměla potřebné zařízení pro elektronickou evidenci tržeb, vyřešila tak, že o předání peněz vypsala příjmový pokladní doklad (jak bylo před účinností zákona o evidenci tržeb běžné) a při tom současně klienta informovala, že doklad není úplný s tím, že daňový doklad s údaji vyžadovanými ustanoveními zákona o evidenci tržeb bude vystaven a předán při předání klíčů od rezervovaného pokoje, tedy nejpozději při zahájení ubytovací služby. Žalobkyně tedy dopředu klienta informovala o objektivní nemožnosti vystavit účtenku s údaji ve smyslu zákona o evidenci tržeb a následně (před skončením kontrolní činnosti) jej poučila o tom, jakým způsobem a kdy nejpozději účtenku obdrží, přesto klient trval na předání peněz. Uvedené svědčí o účelovosti jednání správního orgánu. Postup správního orgánu považuje žalobkyně za vadný také v tom smyslu, že správní orgán porušil současně i základní zásady ve smyslu § 2 a násl. správního řádu, když jsou důvodné pochybnosti o stavu věci a o postupu správního orgánu.

9. V bodě 2) žalobkyně uvádí, že přestože došlo ke snížení původně uloženého trestu, stále jeho výši shledává nepřiměřenou, a to vzhledem k: *a) odpovědnosti žalobkyně, která ve výroku napadeného rozhodnutí absentuje, b) okolnostem, za nichž došlo k přijetí hotovosti, c) časové délce podnikání žalobkyně v oboru ubytovacích služeb, d) úmyslu žalobkyně a e) vlastním příjmům žalobkyně.* Ad a) žalobkyně zopakovala, že v Komerční bance, a.s., na adrese Dukelská 1855, Kraslice, neměla sídlo provozovny, podnikatelskou činnost nevykonávala, neboť zde byla zaměstnána na plný úvazek do 30. 6. 2017, a běžně nepřijímala hotovost evidovanou podle zákona o evidenci tržeb, když za tím účelem u správce daně registrovala a pro evidenci tržeb získala jediný certifikát pro provozovnu Pension Krista na adrese Dukelská 753, Kraslice. Ad b) žalobkyně konstatovala, že pokud by byl žalovaný precizní co do formulace výroku o správním deliktu popisujícího skutek, pak by nutně musel uvést, že žalobkyně *„se při místním šetření dne 31.5.2017 v pracovní době jako zaměstnanec Komerční banky, a.s., dopustila ...“* Pokud by žalobkyně vyhověla podmínkám zákona o evidenci tržeb, pak by musela porušit pracovní-právní předpisy, neboť nebylo možné, aby se v pracovní době ze zaměstnání vzdálila do sídla provozovny a platbu zaevidovala. Ad c) se žalobkyně dovolala toho, že ubytovací služby v minulosti neprovozovala a činnost v tomto oboru zahájila teprve dne 1. 4. 2017. Žalovaný však ve prospěch žalobkyně dostatečně nehodnotil skutečnost, že podnikatelská činnost byla zahájena zhruba 2 měsíce před provedenou kontrolou. Bezprostředně poté (dne 5. 4. 2017) žalobkyně požádala o autorizační údaje ve smyslu § 13 ZoET a ode dne 11. 4. 2017 tržby řádně evidovala. Ad d) žalobkyně konstatovala, že příjmy z podnikatelské činnosti vždy řádně přiznávala, což svědčí o tom, že neměla v úmyslu evidenční povinnost podle zákona o evidenci tržeb mařit a platbu správci daně nepřiznat, proto ani nemůže být činná odpovědnou za porušení primárního účelu zákona o evidenci tržeb. Ad e) žalobkyně dodala, že na nesprávnost výroku o výši pokuty má vliv i to, že se vycházelo z jejích daňových přiznání za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016, a to i za období, ve kterém ještě ani nebyl účinný zákon o evidenci tržeb, a navíc z ekonomické činnosti, která nesouvisí s činností, u níž byl proveden tzv. kontrolní nákup.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný konstatoval, že skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i v celém předloženém spisovém materiálu. Žalovaný, který v podrobnostech odkazuje na rozhodnutí o odvolání a v něm vyslovené závěry, na nichž i nadále trvá, se na tomto místě stručně vyjadřuje k žalobním námitkám.
11. K namítanému *chybnému doručení rozhodnutí o odvolání* žalovaný podotkl, že z hlediska doručení je důležitá skutečnost, jestli si doručující správní orgány mohou být jisty, že se písemnost dostala do rukou adresáta. Je-li totiž adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Postup při doručování v posuzovaném případě tudíž nemůže mít vliv na účinnost doručení, pokud adresát písemnost převzal a mohl se s jejím obsahem fakticky seznámit. Vzhledem ke skutečnosti, že žaloba proti dotčenému rozhodnutí byla zástupkyní žalobkyně včas podána, je zjevné, že se s rozhodnutím o odvolání prokazatelně seznámila, tj. byla naplněna materiální funkce doručení, a žalobkyně nebyla nijak zkrácena na svých právech. Ani případné pochybení žalovaného ve věci doručení by tedy v daném případě nemohlo mít vliv na platnost doručení se všemi jeho účinky.
12. K namítanému *pochybení správního orgánu při kontrolním nákupu* žalovaný uvedl, že nepřesnost v názvu a adrese provozovny napravil změnou rozhodnutí správního orgánu. Účelem místního šetření bylo prověření plnění povinností při evidenci tržeb podle zákona o evidenci tržeb v provozovně žalobkyně, přičemž v rámci tohoto místního šetření byla úředními osobami provedena úhrada kontrolního nákupu v místě zaměstnání žalobkyně. Zákon neklade žádné konkrétní požadavky na průběh kontrolního nákupu, ani nestanoví žádná omezení v tom směru, že by se úhrada kontrolního nákupu musela nutně uskutečnit výhradně v prostorách provozovny; účelem kontrolního nákupu je prověřit plnění zákonných povinností dotčeného subjektu. Pro případy přijímání tržeb mimo stálou provozovnu měla být žalobkyně adekvátně vybavena, a to např. mobilním přenosným zařízením, prostřednictvím kterého by byla schopna zcela dostat svým povinnostem vyplývajícím ze zákona o evidenci tržeb. Zákon nestanovuje povinnost mít současně s provozovnou i mobilní přenosné zařízení, avšak jde zcela jistě o možnost, jak dostat požadavkům zákona v případě přijetí tržby mimo stálou provozovnu. Pokud žalobkyně takovým zařízením pro splnění požadavků zákona o evidenci tržeb nedisponovala nebo případně neměla účtenku vytištěnou před přijetím tržby, neměla tržbu za ubytovací služby mimo provozovnu přijímat. Nelze se ztotožnit s názorem žalobkyně, že by zde existovala objektivní nemožnost zákonné podmínky splnit. K porušení zákona v posuzovaném případě jednoznačně došlo, když žalobkyně svým jednáním jednoznačně naplnila jak formální, tak materiální stránku správních deliktů ve smyslu § 29 odst. 2 písm. a) a písm. b) ZoET.
13. K namítanému *zneužití postavení správního orgánu* žalovaný uvedl, že v souladu s § 24 odst. 1 ZoET mohou orgány příslušné k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb za účelem zjištění plnění zákonných povinností provádět kontrolní nákup. Z obsahu spisu není seznatelné žádné pochybení či nestandardní přístup, naopak správní orgán postupoval zcela v souladu se zákonem a provedl kontrolní nákup tak, jak ho opravňuje zákon. V případě, že žalobkyně měla v úmyslu přijmout tržbu mimo svou stálou provozovnu, měla k tomuto účelu být adekvátně vybavena. Nebylo-li tomu tak, neměla tržbu přijímat. Je nutno odmítnout i tvrzení, že si pracovníci správce daně „vynutili“ úhradu služby předem. Žalobkyně se očividně snaží ospravedlnit své jednání různými vnějšími okolnostmi či tvrzeným nekalým úmyslem a jednáním správního orgánu, avšak tímto způsobem nelze „omluvit“ porušení zákona a spáchání správních deliktů. Dodržování povinností

stanovených zákonem o evidenci tržeb je záležitostí žalobkyně, přičemž okolnosti kontrolního nákupu vzali správní orgán a žalovaný v potaz při stanovení výše sankce.

14. K namítané *nepřiměřené výši uložené sankce* se žalovaný vyslovil tak že při stanovování její výše byly zohledněny vnější okolnosti, které však nejsou rozhodné pro naplnění samotné skutkové podstaty deliktu. Jako okolnosti svědčící ve prospěch žalobkyně bylo shledáno, že žalobkyně nebyla za toto deliktní jednání dosud postižena a jednalo se o první zjištěné porušení zákona o evidenci tržeb, přičemž od vzniku evidenční povinnosti žalobkyně přijaté tržby řádně evidovala. Polehčující okolností shledal žalovaný i skutečnost, že žalobkyně chtěla potencionálním klientům vyjít vstříc, proto umožnila platbu na svém pracovišti v pobočce Komerční banky, a.s., se správním orgánem následně spolupracovala a zjištěné pochybení nepopřela. Jako přítěžující okolnost bylo shledáno, že byly spáchány dva správní delikty. Žalovaný v odvolacím řízení pokutu snížil k její spodní hranici, nepovažuje tedy stanovenou výši sankce za nepřiměřenou. Všechny žalobkyní namítané skutečnosti žalovaný zohlednil, případně se k nim vyjádřil v rozhodnutí o odvolání.

Jednání před soudem

15. Při jednání před soudem dne 26. 6. 2020 zástupkyně žalobkyně a žalovaný správní orgán setrvaly na argumentacích uplatněných v žalobě, ve vyjádření žalovaného k ní a v replice.
16. Předseda senátu zejména sdělil podstatný obsah protokolu o místním šetření vyhotoveném Finančním úřadem pro Karlovarský kraj dne 31. 5. 2017 pod č.j. 599876/17/2400-11480-400710.

Posouzení věci krajským soudem

17. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
18. **Žaloba není důvodná.**
19. Podle § 34 odst. 2 správního řádu *S výjimkou případů, kdy má zastoupený něco v řízení osobně vykonat, doručují se písemnosti pouze zástupci. Doručení zastoupenému nemá účinky pro běh lhůt, nestanoví-li zákon jinak.*
20. Ze správního spisu bylo zjištěno, že se žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 17. 7. 2017, č.j. 726900/17/2400-11451-405029, odvolala. K odvolání byla přiložena plná moc, jíž žalobkyně zmocnila advokátku Mgr. Ing. L. K. ve věci odvolání proti uvedenému rozhodnutí a všech řízení s tím související k zastupování ve všech právních věcech. Na této plné moci je nalepen lísteček s upozorněním: „POZOR! Neposílat zástupci, plná moc není pro doručení ověřená § 20/2 SŘ“. Rozhodnutí o odvolání žalovaný doručil samotné žalobkyni, ne její zástupkyni.
21. K tomu soud konstatuje, že žalovaný postupoval v rozporu s § 34 odst. 2 správního řádu. Žalobkyně z rozsahu plné moci nevyloučila doručování písemností. Žalovaný tedy měl rozhodnutí o odvolání doručit zástupkyni, nikoli samotné zastoupené. Ustanovení § 20 odst. 2 správního řádu se netýká zmocněnce podle § 33 téhož zákona, nýbrž jen tzv. zmocněnce pro doručování. V daném případě je však rozhodné, že žalobkyně podala proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 11. 2017, č.j. 49368/17/5000-10610-701638, včasnou a projednatelnou žalobu. Žalobkyně tudíž nebyla v důsledku předmětného doručování rozhodnutí o odvolání poškozena na svém právu na soudní ochranu a realizované doručování nemělo vliv na správnost napadeného rozhodnutí. Jedná se tak o překlenutelnou vadu řízení před správním orgánem, neboť nelze mít za to, že

mohla mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, popřípadě na jeho správnost.

22. Z § 29 odst. 2 ZoET plyne, že podnikající fyzická osoba se dopustí správního deliktu tím, že jako osoba, která eviduje tržby, poruší povinnost zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně [písmeno a)] a/nebo vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne [písmeno b)].
23. Z protokolu č.j. 599876/17/2400-11480-400710 bylo zjištěno, že Finanční úřad pro Karlovarský kraj provedl dne 31. 5. 2017 místní šetření za účelem prověřování plnění povinností při evidenci tržeb podle zákona o evidenci tržeb. Úřední osoba navštívila daňový subjekt na jeho pracovišti (Komerční banka, a.s., Kraslice), aby uhradila domluvenou ubytovací službu a provedla kontrolní nákup. Účtenka byla úřední osobě vydána ihned po převzetí tržby, ovšem jednalo se o ručně vypsany příjmový pokladní doklad, který nemá požadované náležitosti podle zákona o evidenci tržeb. Na otázku úřední osoby, proč nebyla vystavena účtenka podle § 20 ZoET, daňový subjekt sdělil, že tím, že tržba za ubytovací službu byla převzata na pracovišti v Komerční bance, a.s. (mimo provozovnu penzionu), byl kupující upozorněn na to, že mu bude účtenka podle EET vytištěna a předána ihned po předání klíčů od zaplaceného pokoje. Daňový subjekt dále sdělil, že při přijímaných tržbách běžně účtenky podle zákona o evidenci tržeb vystavuje a předává zákazníkům. Daňový subjekt k tomu uvedl, že se skutečně jedná o nestandardní situaci, a pokud by došlo k předání platby za ubytování přímo v penzionu, doklad by byl ihned předán. K tomu bylo uvedeno, že tím, že daňový subjekt nezaevidoval tržbu za ubytovací službu nejpozději v okamžiku přijetí platby v hotovosti za ní, porušil ustanovení § 18 ZoET.
24. Rozhodnutím ze dne 17. 7. 2017, č.j. 726900/17/2400-11451-405029, Finanční úřad pro Karlovarský kraj uložil žalobkyni za správní delikty podle § 29 odst. 2 písm. a) a podle § 29 odst. 2 písm. b) ZoET pokutu ve výši 30 000 Kč. Proti tomuto rozhodnutí správního orgánu prvního stupně se žalobkyně odvolala. Rozhodnutím ze dne 21. 11. 2017, č.j. 49368/17/5000-10610-701638, Odvolací finanční ředitelství snížilo výši pokuty za správní delikty podle § 29 odst. 2 písm. a) a podle § 29 odst. 2 písm. b) ZoET na 10 000 Kč.
25. Odpovědnost žalobkyně za správní delikty byla po změně provedené žalovaným stanovena takto: „Podnikající fyzická osoba [...] s místem podnikání v provozovně nazvané „Penzion Krista“ nacházející se na adrese Dukelská 753/21, 358 01 Kraslice [...] se při místním šetření dne 31. 5. 2017 dopustila v Komerční bance, pobočce Kraslice, správních deliktů podle ustanovení § 29 odst. 2 písm. a) ZoET tím, že neodeslala datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně, čímž porušila povinnost stanovenou v ustanovení § 18 odst. 1 písm. a) ZoET v návaznosti na ustanovení § 19 ZoET (rozsah zasílaných údajů), a podle ustanovení § 29 odst. 2 písm. b) ZoET tím, že nevystavila řádnou účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne se všemi povinnými náležitostmi, čímž porušila povinnost stanovenou v ustanovení § 18 odst. 1 písm. b) ZoET v návaznosti na ustanovení § 20 ZoET (údaje na účtence).“
26. K odpovědnosti žalobkyně žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl zejména to, že jako neopodstatněnou musí odmítnout námitku účastníka řízení, že správní orgán v daném případě evidentně jednal s nekalým úmyslem, neboť provedl kontrolní nákup ubytovacích služeb mimo provozovnu účastníka řízení, konkrétně v pobočce Komerční banky, a.s., kde se účastník řízení nacházel z důvodu výkonu svého povolání, a správní orgán si musel tedy být jist skutečností, že při kontrolním nákupu se účastník řízení nachází mimo stálou provozovnu a nebude mít objektivní možnost splnit podmínky zákona o evidenci tržeb a

tržbu z kontrolního nákupu zaslat datovou zprávou správci daně a vystavit řádnou účtenku. Odvolací orgán konstatuje, že účastník řízení např. mohl být na přijetí evidované tržby mimo stálou provozovnu adekvátně vybaven mobilním přenosným zařízením, prostřednictvím kterého by byl schopen zcela dostát svým povinnostem vyplývajícím mu ze zákona o evidenci tržeb. Pokud neměl účtenku vytištěnou před přijetím tržby nebo pokud takovým zařízením pro splnění požadavků zákona o evidenci tržeb účastník řízení nedisponoval, neměl tržbu za ubytovací služby mimo provozovnu přijímat. Odvolací orgán považuje za účelovou další námitku účastníka řízení, že pokud by vyhověl podmínkám zákona o evidenci tržeb, musel by porušit pracovně-právní předpisy, neboť nebylo možné, aby se v pracovní době ze zaměstnání vzdálil do sídla provozovny a platbu zaevidoval. Účastník řízení jako podnikající fyzická osoba a poplatník daně z příjmů fyzických osob je v daném případě nositelem práv a povinností stanovených příslušnými ustanoveními zákona o evidenci tržeb a jeho povinností je, aby zajistil dodržování zákonných podmínek, přičemž je zcela v jeho kompetenci, jakým způsobem žádoucího stavu docílí. Za dodržování ustanovení zákona o evidenci tržeb je tak odpovědný jen účastník řízení.

27. Soud se s názorem žalovaného ztotožňuje.
28. Podle § 18 odst. 1 ZoET *Poplatník je povinen nejpozději při uskutečnění evidované tržby a) zaslat datovou zprávou údaje o této evidované tržbě správci daně a b) vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne.* Podle § 18 odst. 2 ZoET *Uskutečněním evidované tržby je a) přijetí evidované tržby, nebo b) vydání pokynu k jejímu provedení, pokud byl tento pokyn vydán dříve.* Povinnosti stanovené v § 18 odst. 1 písm. a) a b) ZoET tedy nejsou provázány s určitým místem (např. stálou provozovnou), nýbrž s určitými okolnostmi („nejpozději při uskutečnění evidované tržby“). Jestliže žalobkyně přijala evidovanou tržbu na svém pracovišti v sídle pobočky Komerční banky, a.s., byla tudíž povinna zaslat datovou zprávou údaje o této evidované tržbě správci daně a vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne, nejpozději při uskutečnění evidované tržby, i když se nacházela mimo svou stálou provozovnu. Nebyla-li s to této povinnosti dostát, neměla evidovanou tržbu přijímat. Porušila-li povinnost nejpozději při přijetí evidované tržby zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně a vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne, dopustila se správních deliktů podle § 29 odst. 2 písm. a) a b) ZoET. Na tom nic nemění ani to, že žalobkyně dopředu klienta informovala o objektivní nemožnosti vystavit účtenku s údaji ve smyslu zákona o evidenci tržeb a následně (před skončením kontrolní činnosti) jej poučila o tom, jakým způsobem a kdy nejpozději účtenku obdrží.
29. Podle § 24 odst. 1 ZoET *Orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb může za účelem zjištění plnění povinností uložených tímto zákonem provádět kontrolní nákup.* Jedná se o správní dozor, tj. zákonem podloženou činnost veřejné správy, při které dozorčí orgán sleduje chování nepodřízených subjektů a ve věcech své specializované působnosti je porovnává s chováním žádoucím (souladným zejména s právními předpisy). Při zjištění porušení práva dozorčí orgán uplatňuje prostředky nápravy a/nebo ukládá sankce. Ani provádění kontrolních nákupů není omezeno jen na určité místo. Nelze tak souhlasit s žalobkyní, že kontrolní nákup může být uskutečněn jen v provozovně povinného subjektu a nikoli na místě mimo stálou provozovnu. Možnost provést kontrolní nákup mimo provozovnu povinného subjektu není vyloučena ani ustanovením § 17 ZoET, které upravuje oznamovací povinnost poplatníka, ani ustanovením § 25 ZoET, které upravuje informační povinnost poplatníka. V protokolu o vyjádření se k podkladům rozhodnutí se uvádí: „*Dle tvrzení účastníka řízení kontaktovala úřední osoba účastníka řízení s tím, že shání*

ubytování pro svého známého na celý týden. Vzhledem ke skutečnosti, že na ubytování spěchal a že toho času byl účastník řízení v zaměstnání, došlo ke sjednání schůzky za účelem domluvy v Komerční bance (v Kraslicích). Následně se do prostor Komerční banky dostavila úřední osoba (údajná manželka volajícího) s tím, že jde místo manžela uhradit zamluvené ubytování. Úřední osoba (údajná manželka volajícího) trvala na uhrazení výše smluveného ihned (nechtěla čekat do následujícího dne), a tudíž došlo toliko k vystavení příjmového pokladního dokladu s tím, že mu bude účtenka EET vystavena při předání klíčů od rezervovaného pokoje a číslo dokladu EET bude zapsáno do příjmového pokladního dokladu. Účastník řízení uvádí, že si je vědom chyby, kdy přijal hotovost od úřední osoby, nicméně se to stalo v důsledku toho, že chtěl vyjít úředním osobám (potenciálním klientům) maximálně vstříc, tak k danému kroku došlo.“ Ani z vlastních slov žalobkyně tak neplyne, že by správní orgán své kontrolní oprávnění zneužil.

30. V případě námitky, že správní orgán porušil současně i základní zásady ve smyslu § 2 a násl. správního řádu, když jsou důvodné pochybnosti o stavu věci a o postupu správního orgánu, nemá soud pro naprostou nekonkrétnost tohoto segmentu žalobního bodu co přezkoumávat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č.j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).
31. K výši pokuty žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl zejména to, že v případě spáchaných správních deliktů ve smyslu § 29 odst. 2 písm. a) a b) ZoET lze dle § 29 odst. 3 písm. a) téhož zákona uložit pokutu ve shodné výši, tj. až do 500 000 Kč. Při stanovení výše pokuty je třeba rovněž přihlídnout k okolnostem svědčícím ve prospěch účastníka řízení, stejně jako k okolnostem svědčícím v jeho neprospěch. Jako okolnosti svědčící ve prospěch účastníka řízení shledal správní i odvolací orgán skutečnost, že účastník řízení nebyl za toto deliktní jednání dosud postižen, jednalo se o první zjištěné porušení zákona o evidenci tržeb, přičemž bylo zjištěno, že účastník řízení od vzniku evidenční povinnosti přijaté tržby řádně eviduje. Odvolací orgán pak za další polehčující okolnost považuje fakt, že jednání účastníka řízení nese znak ojedinělosti, nejedná se tedy z jeho strany o systematické porušování zákona o evidenci tržeb. Polehčující okolností shledává odvolací orgán i skutečnost, že účastník řízení chtěl potencionálním klientům vyjít vstříc, proto umožnil platbu na svém pracovišti v Komerční bance, a.s., se správním orgánem spolupracoval a zjištěné pochybení nepopřel. Jako přítěžující okolnost odvolací i správní orgán shledávají skutečnost, že byly spáchány dva správní delikty. Po zohlednění všech výše uvedených skutečností odvolací orgán přistoupil ke snížení uložené pokuty, a to na částku 10 000 Kč, která přibližně odpovídá běžným sankcím ve vztahu k případům rozhodovaným odvolacím orgánem, a je proto zcela odůvodnitelná.
32. Oproti žalobkyni má soud za to, že výše pokuty uložené žalobkyni není nepřiměřená. Jelikož pokuta byla uložena při samé dolní hranici zákonné sazby, je zřejmé, že se muselo dojít k tomu, že v daném případě jde o nízkou závažnost spáchaných správních deliktů s výraznou převahou polehčujících okolností nad okolností přítěžující. Vzhledem k výše uvedenému soud nemůže akceptovat názor, že tu absentuje odpovědnost žalobkyně. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný – v návaznosti na správní orgán prvního stupně – vzal v úvahu okolnosti, za nichž došlo k přijetí hotovosti, délku podnikání žalobkyně v oboru ubytovacích služeb i dosavadní řádné přiznávání příjmů z podnikatelské činnosti. K účelu, k jakému byly zohledněny údaje z daňových přiznání žalobkyně za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016, se žalovaný jednoznačně vyjádřil v bodech 25 a 27 napadeného rozhodnutí. Lze tak shrnout, že žalobkyně nebyla na svých

právech zkrácena ani co do určení výše uložené pokuty.

Rozhodnutí soudu

33. Jelikož žaloba nebyla shledána důvodnou, soud ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. rozsudkem zamítl.

Náklady řízení

34. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, který měl ve věci plný úspěch. Jelikož však žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 26. června 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu