



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

žalobce: **J. S.**, narozen XX. X. XXXX, bytem M. L.,
*zastoupen JUDr. Ladislavem Jiráskem, advokátem, se sídlem Klíčová
199/2, 353 01 Mariánské Lázně,*

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2018, č. j. 20691/18/5000-10610-711361,

takto:

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

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2018 č. j. 20691/18/5000-10610-711361 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 8. 1. 2018, č. j. 1024101/17/2400-11451-405029. Uvedeným rozhodnutím správního orgánu I. stupně byl žalobce shledán vinným spácháním přestupku podle § 29 odst. 1 písm. a)

zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb v rozhodném znění (dále též „zákon o ET“), jehož se měl dopustit tím, že dne 25. 7. 2017 v čase 16:42 hod nezaslal datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně, a to ani ve lhůtě do 48 hodin v návaznosti na § 22 zákona o ET (postup při překročení mezní doby odezvy), čímž porušil povinnost stanovenou v § 18 odst. 1 písm. a) zákona o ET v návaznosti na § 22 zákona o ET, a dále byl žalobce tímto rozhodnutím shledán vinným z přestupku podle § 29 odst. 1 písm. b) zákona o ET, jehož se měl dopustit tím, že v rámci proběhnuvšího kontrolního nákupu vystavil účtenku bez obligatorních náležitostí podle § 20 zákona o ET tomu, od koho evidovaná tržba plyne, čímž porušil § 18 odst. 1 písm. b) zákona o ET v návaznosti na § 20 zákona o ET. Za to mu byla podle § 29 odst. 2 písm. b) zákona o ET ve spojení s § 35 a násl. zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „přestupkový zákon“) uložena pokuta ve výši 40 000 Kč; současně byl žalobci podle § 95 přestupkového zákona a § 6 odst. 1 vyhlášky č. 520/2005 Sb., o rozsahu hotových výdajů a ušlého výdělku, které správní orgán hradí jiným osobám, a o výši paušální částky nákladů, uložena povinnost uhradit náklady řízení správnímu orgánu paušální částkou ve výši 1 000 Kč. K žalobcovu odvolání pak žalovaný napadeným rozhodnutím změnil rozhodnutí správního orgánu I. stupně toliko tak, že snížil žalobci uloženou pokutu na 30 000 Kč; v ostatním zůstal výrok rozhodnutí správního orgánu I. stupně nezměněn.

Žalobní body

2. Žalobce úvodem žaloby konstatoval, že napadené rozhodnutí je nesprávné a je vydáno v rozporu se zákonem. Správní orgány dle jeho názoru pochybily, pokud se vůbec nezabývaly jeho tvrzeními týkajícími se důvodů, proč nedošlo k odeslání datové zprávy s údaji o evidované tržbě, že není pravdou, že by vystavil účtenku bez obligatorních náležitostí. Především správní orgány pochybily, když mu uložily pokutu ve zcela nesmyslné výši, a to i přes její snížení v rámci napadeného rozhodnutí o 10 000 Kč. Pravdivé není tvrzení správních orgánů, že u něj byla provedena kontrola tržeb v rámci prověřování plnění povinností při evidenci tržeb, což potvrzuje úřední záznam o místním šetření ze dne 28. 7. 2017 sepsaný dle § 80 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, takže se nejednalo o daňovou kontrolu dle § 85 daňového řádu. Institut daňové kontroly není dle žalobce možné obcházet tvrzením, že se jedná toliko o místní šetření, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. Afs 14/2017-36 (pozn. krajského soudu: žalobce měl zřejmě na mysli rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36).
3. Dále žalobce sice uznal, že správce daně je dle § 24 odst. 1 zákona o ET provádět kontrolní nákup, dle jeho přesvědčení tak může nicméně učinit až tehdy, kdy je objektivně zjištěno, že daňový subjekt soustavně porušuje své povinnosti vyplývající ze zákona o ET. V daném případě však sám žalobce upozornil finanční úřad na problémy s napojením na veřejnou datovou síť a požádal o povolení vést evidenci tržeb ve zjednodušeném režimu. Uložení pokuty na základě místního šetření je tak zcela jednoznačně v rozporu se zákonem, neboť se nejednalo o daňovou kontrolu. Ani s tímto tvrzením se žalovaný nevypořádal, spokojil se jen s konstatováním, že správce daně je oprávněn v rámci místního šetření činit v podstatě cokoliv. Podle žalobce je s podivem, že na sebe sám upozorní prostřednictvím žádosti o povolení vést evidenci tržeb ve zjednodušeném režimu a následně čelí během půl roku dvěma kontrolám, aniž by se správce daně zabýval tím, proč v dané lokalitě nelze vést evidenci tržeb ve zjednodušeném režimu.
4. Žalobci byly dne 11. 1. 2017 předány na finančním úřadu v Mariánských Lázních předány

autentizační údaje ve smyslu § 13 a 14 zákona o ET; právě během jednání, které se tehdy uskutečnilo, byli pracovníci tohoto úřadu žalobcem upozorněni na špatný příjem mobilního signálu v lokalitě , kde má žalobce umístěnu provozovnu, a rovněž na nízkou přenosovou kapacitu telefonní linky deklarované jako ADSL. Tyto skutečnosti žalobce řádně doložil jak potvrzením společnosti, která mu měla dodat zařízení na evidenci tržeb, tak vyjádřením jediného v dané lokalitě dostupného poskytovatele internetového připojení. Žalovaný ale vůbec skutečnost, že v dané lokalitě je internetové připojení problematické, nezohlednil. K tomu žalobce poukázal na právní úpravu doby odezvy a postupu při překročení mezní doby odezvy obsaženou v § 21 a 22 zákona o ET. Z praktického pohledu může být odesílání dat o evidovaných tržbách zajištěno automatizovaným softwarem v pokladním zařízení. To ale musí být v takovém pokladním zařízení nastaveno, což žalobcovo zařízení neumožňuje. Proto je zcela nemožné, aby žalobce každý den, nejpozději do 48 hodin odvážel zařízení EET někam mimo objekt pohostinství a snažil se odeslat údaje z jeho paměti. V době sezóny se žalobce trvale zdržuje v objektu pohostinství a z důvodu absence personálu nebyl schopen tento objekt během pracovní doby opouštět.

5. Za zcela paradoxní považuje žalobce fakt, že přestože prokázal, že není schopen evidovat tržby v běžném režimu, žalovaný neuznává evidenci ve zjednodušeném režimu s argumentem, že ta žalobci nebyla právě žalovaným povolena. Žalovaný měl žalobci evidenci ve zjednodušeném režimu povolit, protože tento institut je určen právě pro takovéto konkrétní případy.
6. V závěru žaloby se pak žalobce věnoval výši uložené pokuty. Tu považuje za naprosto nepřiměřenou. Byl postižen za marginální pochybení, navíc za situace, kdy sám žádal ze shora uvedených důvodů o možnost vést evidenci tržeb ve zjednodušeném režimu. Argumentaci správních orgánů, o kterou se opírá stanovená výše pokuty, považuje za lichou, provozuje zájezdní hospůdku, jejíž obrát je přímo závislý na počasí a ročním období, proto dochází k přirozeným výkyvům v tržbách. Výše pokuty je pro něj téměř likvidační, dle jeho názoru není možné vycházet z výši příjmů fyzické osoby z podnikání uvedených v daňových přiznáních, aniž by byly zohledněny výdaje účelně vynaložené na získání příjmů. Hostinská činnost nepatří mezi ty profese, kde je výše příjmů téměř totožná se ziskem před zdaněním. V ostatních argumentech žalobce odkázal na svou žalobu, která byla projednávána před Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 57 Af 26/2017.

Vyjádření žalovaného

7. Ve vyjádření k žalobě žalovaný shrnul dosavadní průběh řízení a uvedl, že žalobce uplatnil obdobné námitky jako v odvolání, s nimiž se již žalovaný vypořádal, a z tohoto důvodu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný nesouhlasil s námitkou, že kontrola byla provedena v rozporu se zákonem. Odmítl, že by uložení pokuty na základě provedení místního šetření bylo v rozporu se zákonem, neboť se nejednalo o daňovou kontrolu dle § 85 daňového řádu. Správní orgán provedl dne 25. 7. 2017 v provozovně žalobě místní šetření za účelem zjištění plnění povinností uložených zákonem o ET. Žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, není ve věci přílehlavý, neboť se týkalo místního šetření provedeného za účelem prověřování daňových povinností, kdežto zde bylo provedeno místní šetření za účelem prověřování plnění povinností uložených zákonem o ET. Postup správního orgánu při provádění místního šetření tak je nutno shledat v souladu s § 80 až 84 daňového řádu,

potažmo § 33 zákona o ET. Jako účelovou považoval žalovaný námitku, že kontrolní nákup může být proveden až v okamžiku, kdy je objektivně zjištěno, že žalobce soustavně porušuje povinnosti vyplývající ze zákona o ET. Kontrolní nákup je faktickým úkonem, jehož režim je upraven daňovým řádem, jedná se o postup při vyhledávací činnosti podle § 78 a násl. daňového řádu, konkrétně o úkon v rámci místního šetření podle § 80 až 84 daňového řádu, které je součástí vyhledávací činnosti. Vyhledávací činnost při správě daní lze vykonávat v průběhu řízení i před jeho zahájení, aniž by řízení ani následně zahájeno nebylo.

8. Ve vyjádření žalovaný dále uvedl, že na účtence vystavené při kontrolním nákupu bylo uvedeno, že tržba je evidována ve zjednodušeném režimu, ačkoli žádost o povolení evidovat tržby ve zjednodušeném režimu byla žalobci správním orgánem dne 20. 2. 2017 zamítnuta. Žalobce tak je povinen evidovat tržby běžným způsobem. Žalobce nezaslal údaje o evidované tržbě datovou zprávu správci daně bezodkladně po pominutí příčiny, která vedla k překročení mezní doby odezvy, nejpozději však do 48 hodin od uskutečnění evidované tržby. Uvedeným postupem byly naplněny formální znaky skutkového podstaty přestupků dle § 29 odst. 1 písm. a) a b) zákona o ET.
9. Žalovaný jako nedůvodnou shledal i námitku špatného internetového připojení. S odkazem na řízení vedené u Krajského soudu v Plzni sp. zn. 57 Af 26/2017 je prokázáno, že v provozovně žalobce je evidována telefonní linka umožňující připojení ADSL pro zasílání datových zpráv o evidovaných tržbách. Žalobce neprokázal, pouze tvrdil, že ani takto není schopen své povinnosti plnit, neboť poskytovatel internetu neposkytuje dostatečnou kapacitu datových toků.
10. K námitce nepřiměřené výše pokuty uvedl, že pokuta ve výši 30 000 Kč je stanovena v souladu se zásadou přiměřenosti, při jejím ukládání byly zohledněny přitěžující okolnosti, polehčující okolnosti nebyly shledány. Žalobce se porušení povinností dopustil opakovaně. Žalobce k prokázání svého tvrzení ohledně likvidačního charakteru pokuty v průběhu řízení nepředložil žádné důkazní prostředky.
11. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba zamítnuta a aby žalobci nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

Posouzení věci krajským soudem

12. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání, neboť oba účastníci s tím souhlasili; soud sám neshledal důvody pro jeho nařízení (§ 51 s. ř. s.).
13. Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými bylo rozhodnutí správního orgánu řádně a včas napadeno (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).
14. Ze správního spisu se podává, že dne 25. 7. 2017 v době od 16.25 do 16.45 hodin provedl správní orgán I. stupně v žalobcově provozovně „Myslivecká hospůdka Na Kladské“ na adrese Kladská 10, Mariánské Lázně kontrolní nákup, na který byla úředním osobám vystavena účtenka č. 201702469 z pokladního zařízení MOJE POKLADNA FIK na částku 100 Kč, která neobsahovala fiskální identifikační kód dle § 20 odst. 1 písm. a) zákona o ET, ale obsahovala podpisový kód dle § 20 odst. 3 zákona o ET, byl tedy uplatněn postup při překročení nastavené mezní doby odezvy dle § 22 písm. b) zákona o ET. Za takové situace byl žalobce povinen dle § 22 písm. a) zákona o ET údaje o evidované tržbě zaslat datovou zprávou správci daně bezodkladně po pominutí příčiny, která vedla k překročení mezní

doby odezvy, nejpozději však do 48 hodin od uskutečnění evidované tržby. Správní orgán I. stupně však ověřil, že žalobce takovou datovou zprávu správci daně ve stanovené lhůtě nezaslal. V tomto směru žalobce porušil § 18 odst. 1 písm. a) zákona o ET. Dále bylo zjištěno, že údaj na vystavené účtence, že žalobce eviduje tržby ve zjednodušeném režimu, což odporuje realitě, neboť žalobci byla žádost o povolení evidovat tržby ve zjednodušeném režimu zamítnuta rozhodnutím správního orgánu I. stupně ze dne 16. 3. 2017, č. j. 211864/17/2405-00510-404715, a je proto povinen evidovat tržby v režimu běžném. Údaj o způsobu evidence je přitom povinnou součástí vydané účtenky podle § 20 odst. 1 písm. i) zákona o ET. Tím žalobce porušil § 18 odst. 1 písm. b) zákona o ET.

15. Ve správním řízení zahájeném se žalobcem dne 13. 12. 2017 byl žalobce rozhodnutím správního orgánu I. stupně shledán vinným spácháním přestupků specifikovaných v odstavci 1. tohoto rozsudku, aby k žalobcovu odvolání žalovaný rozhodnutí správního orgánu I. stupně částečně změnil co do výše uložené pokuty, kterou snížil z původně uložených 40 000 Kč na 30 000 Kč; ve zbytku však zůstalo rozhodnutí správního orgánu I. stupně beze změny.
16. Žaloba není důvodná.
17. Dle § 18 odst. 1 zákona o ET: „*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.*“
18. Podle § 20 odst. 1 písm. i) zákona o ET: „*Poplatník je na účtence povinen uvádět údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.*“
19. Podle § 29 odst. 1 písm. a), b) zákona o ET v rozhodném znění platí: „*Právnícká nebo podnikající fyzická osoba se dopustí přestupku 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.*“
20. Podle § 30 odst. 3 zákona o ET právnická osoba a podnikající fyzická osoba za správní delikt neodpovídá, prokáže-li, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila.
21. Předně je k projednávanému případu obecně nezbytné uvést, že přestupky podle § 29 odst. 1 písm. a) a b) zákona o ET, jejichž spácháním byl žalobce shledán vinným, jsou vybudovány na principu objektivní odpovědnosti, čili k vyvození odpovědnosti postačuje samotný fakt porušení nebo nesplnění povinností stanovených zákonem nebo uložených na jejich základě. Za situace, kdy žalobce fakticky nezpochybňoval, že skutkovou podstatu obou přestupků naplnil, bylo jeho jedinou možností zprostit se odpovědnosti za tyto přestupky tak, že by ve smyslu citovaného § 30 odst. 3 zákona o ET prokázal, že vynaložil veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránil.
22. V prvním žalobním bodu žalobce namítl, že se správní orgány vůbec nevypořádaly s jeho tvrzeními, proč nedošlo k odeslání datové zprávy s údaji o evidované tržbě, že není pravdou, že by vystavil účtenku bez obligatorních náležitostí a že mu byla uložena pokuta v naprosto nesmyslné výši.
23. Tímto žalobním bodem žalobce míří na vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost je závažnou vadou správního rozhodnutí, která, jak už vyplývá z jejího označení, brání tomu, aby takové rozhodnutí mohlo být po věcné stránce přezkoumáno soudem. Tato vada se vyskytuje ve dvou obecných formách, jež vyplývají z

§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a sice nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí bude dána např. tehdy, nebude-li z něj vůbec možno zjistit, jak správní orgán rozhodl, ať už pro úplnou absenci výroku nebo jeho vnitřní rozpornost (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 127/2002-28), případně zásadní nesrozumitelností odůvodnění (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24). I přes určité vady, jimiž je rozhodnutí zatíženo, se však o nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost jednat nebude tehdy, je-li nedostatky možno odstranit výkladem rozhodnutí jako celku, a to v kontextu proběhlého řízení, obsahu správního spisu a podání účastníků (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006-72). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je způsobena především nedostatkem skutkových důvodů rozhodnutí, např. pokud se správní orgán nezabýval všemi relevantními okolnostmi věci (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75), není-li zřejmé, z jakých skutkových závěrů žalovaný vycházel, z jakých podkladů učinil své skutkové závěry a jakými úvahami se řídil při jejich hodnocení (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (i implicitně) reagovat. Přehlédnout nicméně nelze fakt, že správní orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 - 38).

24. Ze shora uvedeného je zřejmé, že žalobce svou námitkou míří na nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí. Tato námitka ovšem není důvodná, neboť pokud jde o žalobcovo tvrzení, že se správní orgány nevypořádaly s jeho zdůvodněním, proč nedošlo k odeslání datové zprávy s údaji o evidované tržbě, je mu v napadeném rozhodnutí věnován odstavec 28 a 30, v nichž je obsažena logicky koherentní argumentace žalovaného týkající se těchto žalobcových tvrzení. Jde-li o jeho tvrzení, že není pravdou, že nevystavil účtenku bez obligatorních náležitostí, lze poukázat na odstavec 29 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vysvětluje, z jakého důvodu uzavřel, že žalobce skutečně vystavil účtenku s nesprávnými údaji. Podle § 20 odst. 1 zákona o ET v rozhodném znění: *„Poplatník je na účtence povinen uvádět a) fiskální identifikační kód, b) své daňové identifikační číslo, c) označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna, d) označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována, e) pořadové číslo účtenky, f) datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve, g) celkovou částku tržby, h) bezpečnostní kód poplatníka, i) údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.“* Žalobce však na účtence vydané oprávněným úředním osobám v rámci místního šetření uvedl nesprávně údaj o evidenci tržeb ve smyslu § 20 odst. 1 písm. i) zákona o ET, neboť mu nebylo povoleno vést evidenci tržeb ve zjednodušeném režimu, a přesto tento údaj na předmětné účtence uvedl. Tím žalobce porušil svou povinnost stanovenou v 18 odst. 1 písm. b) zákona o ET, tedy nejpozději při uskutečnění evidované platby vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne. Konečně, pokud jde o výši uložené pokuty, žalovaný se námitkami žalobce v tomto směru zabýval v odstavcích 36 – 38, v nichž vysvětlil, proč se v zásadě ztotožnil s argumentací správního orgánu I. stupně týkající se ukládání sankce, respektive z jakých důvodů přistoupil ke snížení pokuty, jež byla žalobci uložena v rozhodnutí správního orgánu I. stupně, o 10 000 Kč.

25. V druhém žalobním bodu žalobce uvedl, že je nepravdivé tvrzení správního orgánu, že provedl kontrolu tržeb v rámci prověřování plnění povinností při evidenci tržeb. Namítl, že správní orgán I. stupně byl povinen v jeho věci zahájit daňovou kontrolu, již nelze obcházet tvrzením, že se jednalo o místní šetření. Kontrolní nákup může dle žalobcova mínění správní orgán učinit dle § 24 odst. 1 zákona o ET, nicméně až v situaci, kdy je objektivně zjištěno, že daňový subjekt soustavně porušuje své povinnosti vyplývající ze zákona o ET.
26. Se žalobcem především není možno souhlasit v tom, že by se s tímto tvrzením, které uvedl již v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, žalovaný nevypořádal. Učinil tak totiž v odstavci 35 napadeného rozhodnutí.
27. Podle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Podle § 80 odst. 1 daňového řádu může správce daně provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.
28. V úředním záznamu o místním šetření ze dne 31. 7. 2017 byl jeho předmět označen jako místní šetření „v rámci prověřování plnění povinností při evidenci tržeb dle zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb“. Předmětem místního šetření tak nebylo zjištění okolností pro správné zjištění a stanovení daně, jak by na podkladě citovaného § 85 odst. 1 daňového řádu odpovídalo daňové kontrole, nýbrž ověření plnění povinností uložených zákonem o ET. Nebyl tudíž žádný důvod pro to, aby správce daně provedl daňovou kontrolu. I proto lze ve shodě s vyjádřením žalovaného k podané žalobě konstatovat, že žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, je nepřipadný. Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o ET umožňuje správci daně provést za účelem zjištění plnění povinností uložených zákonem o ET kontrolní nákup, který je specifickou variantou místního šetření podle § 80 a násl. daňového řádu. Prvoinstanční orgán proto nepochybil, když tohoto institutu využil. Zákon nestanoví podmínku, které se dovolával žalobce, tedy že by „kontrolní nákup bylo možné učinit až v okamžiku, kdy je objektivně zjištěno, že daňový subjekt soustavně porušuje své povinnosti vyplývající ze zákona o evidenci tržeb“. Taková podmínka by ostatně byla protismyslná, neboť by použití kontrolního nástroje v podobě kontrolního nákupu podmiňovala předchozími kontrolními zjištěními o tom, že jsou zákonné povinnosti porušovány. Prvoinstanční orgán tak nepochybně byl oprávněn provést kontrolní nákup.
29. Přisvědčit není možno ani žalobcově námitce, že správní orgány se objektivně nezabývaly tím, proč v dané lokalitě není možno vést evidenci tržeb ve zjednodušeném režimu. U žalobce totiž nebyly podmínky pro povolení evidování tržeb ve zjednodušeném režimu shledány. Jeho žádost byla zamítnuta rozhodnutím správního orgánu I. stupně ze dne 15. 3. 2017, č. j. 211864/17/2405-00510-404715. V odůvodnění tohoto rozhodnutí bylo uvedeno: „Správce daně po vyhodnocení tvrzení uvedených v žádosti a z podkladů, které si opatřil na základě vlastního šetření, zjistil, že v daném místě není daňový subjekt schopen přijímat signál pro zabezpečení evidence tržeb přes žádného mobilního operátora. Dále má správce daně za prokázané, že je v daném místě zřízena pevná telefonní linka, jejímž účastníkem je daňový subjekt. Tato pevná linka umožňuje zřízení služby internetového připojení ADSL pro zasílání datových zpráv s údaji o evidovaných tržbách.“ Měl-li žalobce za

to, že jsou uvedené závěry nesprávné, nic mu nebránilo, aby je vyvrátil, což však neučinil. Nemůže se tak důvodně odkazovat na to, že podmínky pro povolení evidování tržeb ve zjednodušeném režimu v jeho případě byly dány. V listině vystavené společností O₂ Czech Republic a. s. ze dne 21. 2. 2018, kterou žalobce předložil v rámci řízení o odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí, bylo uvedeno: *„Reaguji na Váš podnět ze dne 22. 1. 2018, evidovaný pod číslem 1-51235843777 ohledně funkčnosti služby Internetové připojení u pevné linky č. 354691406, vedené na účastníka Jaroslav Straka, IČ 47690437. Provedeným šetřením na základě hlášené poruchy číslo 26270459 ze dne 15. 12. 2017 bylo zjištěno, že v lokalitě Kladská 10, 353 01 Mariánské Lázně, v důsledku potíží se stabilním připojením, mohlo docházet k omezení služeb. Aktuálně bohužel nelze navýšit parametry linky z důvodu dlouhého vedení a vysokého útlumu. Za vzniklé potíže se omlouváme“*. Obsah této listiny se tak vztahuje k jinému období, nikoli 25. 7. 2017, kdy proběhl kontrolní nákup v projednávané věci, nýbrž k *„hlášení z 15. 12. 2017“*, současně hovoří pouze o tom, že *„mohlo docházet k omezení služeb“*, nikoli, že tyto služby jsou nedostupné. Nijak z této listiny také nevyplývá, že by snad bylo *„prokázáno, že žalobce není schopen evidovat tržby v běžném režimu z důvodu absence připojení“*. Pokud se pak žalobce dovolává toho, že jím zakoupené pokladní zařízení technologicky neumožňuje nastavení automatického odesílání údajů o tržbě do nejpozději 48 hodin od uskutečnění evidované tržby, jedná se tu pouze o důsledek jeho vlastního rozhodnutí pořídit ten který konkrétní typ pokladního zařízení; žalobce měl jistě možnost pořídit takové zařízení, které by odpovídalo podmínkám, v nichž podniká.

30. Žalobce se také nemůže úspěšně hájit s odkazem na to, že v případě, že se pokladnímu zařízení nepodaří navázat spojení se systémem Finanční správy v nastavené mezní době odezvy, nemusí pokladní zařízení již na odezvu dále čekat, poplatník vystaví účtenku, která nebude obsahovat fiskální identifikační kód, ale musí obsahovat podpisový kód poplatníka, tedy na úpravu postupu při překročení mezní doby odezvy obsaženou v § 22 zákona o ET. V projednávaném případě totiž žalobce současně ani netvrdil, že by právě takovou účtenku vydal; naopak ze správního spisu vyplývá, že při kontrolním nákupu vydal účtenku vedenou ve zjednodušeném režimu, v němž vůbec neměl povoleno evidenci tržeb vést. Postup při překročení mezní doby odezvy pak žalobce stejně nedodržel, když údaje o evidované tržbě nezaslal správci daně ani ve lhůtě 48 hodin od uskutečnění tržby.
31. Přisvědčit není možno ani žalobní námitce nepřiměřenosti výši uložené pokuty.
32. Podle § 78 odst. 2 s.r.s. rozhoduje-li soud o žalobě proti rozhodnutí, jímž správní orgán uložil trest za správní delikt, může, nejsou-li důvody pro zrušení rozhodnutí podle odstavce 1, ale trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši, upustit od něj nebo jej snížit v mezích zákonem dovolených, lze-li takové rozhodnutí učinit na základě skutkového stavu, z něhož vyšel správní orgán, a který soud případně vlastním dokazováním v nikoli zásadních směrech doplnil, a navrhl-li takový postup žalobce v žalobě.
33. Soud pokutu ve výši 30 000 Kč nepovažuje za uloženou ve zjevně nepřiměřené výši.
34. Především je třeba konstatovat, že pokuta byla uložena ve výši 8 % zákonné sazby a již tato skutečnost nenasvědčuje tomu, že by uložená pokuta měla být zjevně nepřiměřená. Stále se totiž jedná o pokutu uloženou ve spodní desetině možné sankce.
35. Správní orgány obou stupňů se výměrou uložené sankce řádně zabývaly v intencích § 37 a násl. zákona č. 250/2016 Sb., přestupkového zákona. Správní orgán I. stupně se této otázce věnoval na stranách 6 – 8 svého rozhodnutí, vyšel ze závažnosti zjištěného jednání, v němž

jsou spatřovány dva přestupky spočívající v porušení povinností zakotvených v § 18 odst. 1 písm. a) a § 18 odst. 1 písm. b) zákona o ET, přihlédl k přitěžujícím okolnostem, spočívajícím zejména v tom, že se v žalobcově případě jedná již o specifickou recidivu, spáchal jedním jednáním více přestupků a vedl pouze vágní evidenci tržeb. Zvážena byla i povaha a závažnost přestupku spočívající v narušování systému evidence tržeb pro účely správy daní. Správní orgán I. stupně dále přihlédl k poměrům žalobce, přičemž vysvětlil, z jakého důvodu nepovažoval za možné vyjít z údajů o průměrné výši tržeb, protože je evidentní, že žalobce k plnění své povinnosti tržby evidovat přistupuje laxně. Závěrem zhodnocení zjištěných skutečností jednotlivě i v jejich souhrnu dospěl správní orgán I. stupně k závěru o uložení pokuty ve výši stále při spodní hranici zákonné možnosti, ale při aktivaci zostřovací funkce v reakci na to, že se jedná o žalobcovu recidivu. Správní orgán I. stupně proto žalobci uložil pokutu ve výši 40 000 Kč, tj. o 15 000 Kč vyšší než v případě, který byl projednáván zdejším soudem ve věci sp. zn. 57 Af 26/2017 (jednalo se o přestupek zjištěný prostřednictvím kontrolního nákupu uskutečněného dne 23. 2. 2017, pozn. soudu).

36. Žalovaný se s prezentovanou úvahou správního orgánu I. stupně v zásadě ztotožnil, korigoval ji však co do rozsahu přitěžujících okolností, z nichž vypustil vágnost vedení evidence tržeb coby nepřezkoumatelnou. Uloženou pokutu pak snížil na částku 30 000 Kč, kterou považoval za odpovídající všem zákonným hlediskům včetně zásady přiměřenosti při zachování preventivní a represivní funkce pokuty.
37. Správní orgány obou stupňů současně neshledaly, že by se v případě žalobce jednalo o uložení likvidační pokuty. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 20. 4. 2010, č. j. 1 As 9/2008-133, uvedl: „*I. Správní orgán ukládající pokutu za jiný správní delikt je povinen přihlédnout k osobním a majetkovým poměrům pachatele tehdy, pokud je podle osoby pachatele a výše pokuty, kterou lze uložit, zřejmé, že by pokuta mohla mít likvidační charakter, a to i v případech, kdy příslušný zákon osobní a majetkové poměry pachatele v taxativním výčtu hledisek rozhodných pro určení výše pokuty neuvádí. II. Správní orgán vychází při zjišťování osobních a majetkových poměrů z údajů doložených samotným účastníkem řízení, případně z těch, které vyplynuly z dosavadního průběhu správního řízení či které si opatří samostatně bez součinnosti s účastníkem řízení. Nelze-li takto získat přesné informace, je správní orgán oprávněn stanovit je v nezbytném rozsahu odhadem.*“
38. Z judikatury Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá, že pokuta nesmí mít likvidační charakter. Taková situace však v případě žalobce nenastala. Žalobce ovšem ani netvrdil, že by uložená pokuta pro něho likvidační charakter měla. Tvrdil toliko, že by měla charakter „téměř likvidační“. Žalobce v žalobě současně nepředestřel své majetkové poměry, ve vztahu ke kterým by teprve bylo možné eventuálně usuzovat o likvidačním charakteru pokuty. Dodat je v tomto směru možno, že tvrzená nízká výnosnost podnikání žalobce neprokazuje likvidační charakter pokuty.
39. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalovaný se likvidačním charakterem pokuty zabýval. Uvedl jasné úvahy, které jej při posouzení této otázky vedly. Pokud měl žalobce za to, že jsou jeho majetkové poměry jiné, nic mu nebránilo, aby je tvrdil a prokázal. To však neučinil.
40. Shora uvedené lze tedy shrnout tak, že žaloba byla soudem shledána ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. nedůvodnou. Jako takovou ji proto soud výrokem I. tohoto rozsudku zamítl.

Náklady řízení

41. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu však žádné náklady řízení nad rámec úřední činnosti nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

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

Plzeň 20. května 2020

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