



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobkyně: **H. H.**
zastoupena advokátem JUDr. Bc. Stanislavem Brunckem
sídlem Benešova 628/12, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2018, č. j. 13511/18/5000-10610-712427

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj rozhodnutím ze dne 29. 8. 2017, č. j. 3896965/17/3000-11482-701864 (dále též jen „správce daně“), uzavřel provozovnu žalobkyně na adrese x podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

2. Odvolání žalobkyně žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a potvrdil rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

II. Obsah žaloby

3. Žalobkyně v podané žalobě namítala, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně bylo nezákonně vydáno v režimu daňového řádu. Pokud vůbec mělo být vydáno, mělo být postupováno podle správního řádu vzhledem k sankčnímu charakteru opatření k nápravě, jak plyne z § 33 zákona o evidenci tržeb.
4. Uzavření provozovny bylo nezákonné, neboť správce daně k tomu neměl žádný legitimní důvod. Rozhodnutí bylo zjevně nepřiměřené vzhledem k závažnosti porušení povinností a hrubě zasáhlo do práva žalobkyně na svobodné podnikání. Uzavření provozovny podnikatele je nejkrajnější opatření, které je správnímu orgánu zákonem dovoleno. Musí být užíváno pouze ve výjimečných situacích, kdy se daňový subjekt úmyslně vyhýbá plnění povinností. Před tímto krajním opatřením mělo předcházet opatření mírnějšího a méně invazivního charakteru, jako např. napomenutí, výzva, případně pokuta za správní delikt.
5. Uzavřením provozovny a udělením pokuty došlo ke dvojímu trestu za jedno porušení povinnosti. Je zřejmé, že uzavření provozovny působí jako represivní sankce. Ztráta příjmů podnikatele může převyšovat udělenou pokutu. V daném případě se navíc jak rozhodnutí o uzavření provozovny, tak rozhodnutí o udělení pokuty odvolávají na jedno a totéž porušení zákona o evidenci tržeb zjištěné při místních šetřeních.
6. Postup správních orgánů byl podle žalobkyně rovněž v rozporu se zásadou, že veřejná správa je službou veřejnosti (§ 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu). Správce daně uzavření provozovny načasoval tak, aby způsobil žalobkyni co největší ekonomickou ztrátu tím, že uzavřel provozovnu těsně před začátkem školního roku. Navíc případ medializoval, čímž žalobkyni společensky poškodil. Žalobkyni vznikla rovněž psychická újma, neboť uzavření prodejny bylo načasováno k datu doručení rozhodnutí o udělení pokuty. Provozovna byla uzavřena za přítomnosti tří příslušníků celní správy v uniformách a došlo k tomu v době, kdy byl přítomen větší počet zákazníků.
7. Žalobkyně proto navrhla, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správního orgánu I. stupně, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že použití daňového řádu vyplývá ze systematického zařazení opatření k vynucení nápravy, které je upraveno v samostatné části zákona o evidenci tržeb. Nespadá pod část upravující přestupky, která je jedinou výjimkou, při níž se v souladu s § 33 zákona o evidenci tržeb podle daňového řádu nepostupuje.
9. Rozhodnutí o uzavření provozovny vydal správce daně v situaci, kdy při třetím místním šetření v provozovně žalobkyně bylo zjištěno neustále trvající závažné porušování zákona o evidenci tržeb. Žalobkyně nedisponovala zařízením k evidování tržeb. Bylo tedy zřejmé, že žalobkyně své povinnosti plynoucí ze zákona o evidenci tržeb neplnila a ani plnit nehodlala, neboť k tomu neměla potřebné materiální vybavení.
10. Žalovaný nesouhlasí s argumentací o porušení zákazu dvojího trestání. Mechanismus opatření k vynucení nápravy je třeba od sankcí důsledně odlišovat, neboť se o sankci

nejedná. Účelem opatření k nápravě není trestat, ale zamezit určitému nezákonnému jednání. Doba trvání tohoto opatření, jehož následky subjekty přirozeně vnímají nepříznivě, je dána přístupem samotných subjektů. Záleží na době, za kterou jsou schopny uvést vše do stavu souladného se zákonem o evidenci tržeb. Není-li opatření k nápravě vydané podle ustanovení § 31 zákona o evidenci tržeb sankcí, lze jej uložit vedle sankce, aniž by došlo k porušení zákazu dvojího trestání.

11. Žalovaný tedy neshledal v postupu správce daně žádné nesrovnalosti či nezákonnosti. Správce daně postupoval v souladu se zásadami správy daní a v souladu se zákonem o evidenci tržeb. Pro vydání napadeného rozhodnutí byly splněny zákonné podmínky, neboť se jednalo o déle trvající zvláště závažné porušení povinnosti zasílat údaje o evidované tržbě správci daně, vydávat účtenky a umístit v provozovně informační oznámení. Žalobkyně měla dostatečný prostor, aby začala plnit své zákonné povinnosti. Pokud k tomu nedošlo, přistoupil správce daně k uzavření provozovny.
12. Nelze rozporovat skutečnost, že žalobkyně uzavření své provozovny vnímá negativně a že s ním souvisí i některé negativní dopady, jako např. ekonomická ztráta. Žalovaný však důrazně odmítl úvahy o úmyslném načasování uzavření provozovny na nevhodné datum či jiné spekulace. Od nabytí účinnosti zákona o evidenci tržeb měla žalobkyně dostatek času nato, aby se adekvátně technicky vybavila a začala tržby evidovat v souladu se zákonem o evidenci tržeb. Musela si být vědoma, že pokud tak neučiní, hrozí jí následky předvídané zákonem o evidenci tržeb, tj. sankce, případně uzavření provozovny do zjednání nápravy.
13. Z popsanych důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Ústní jednání

14. Při ústním jednání dne 19. 12. 2019 účastníci setrvali na svých stanoviscích obsažených v předchozích písemných podáních.
15. Zástupce žalobkyně předložil soudu i žalovanému svůj závěrečný návrh písemně. Zdůraznil přitom nepřiměřenost napadeného rozhodnutí. Podle něj neexistovalo podezření, že by žalobkyně krátila daně, což vylučuje působnost daňového řádu. Žalobkyně vynaložila dostatečné úsilí tím, že správce daně informovala, že její dodavatel nemůže zařízení na evidování tržeb dodat. První reakcí bylo až uložení pokuty.
16. Zástupkyně žalovaného shrnula, že v dané věci šlo o dlouhodobé porušování zákona o evidenci tržeb. Žalobkyně dostatečně dopředu věděla, že si má potřebné zařízení obstarat. Přípisy správce daně pak liberačním důvodem být nemohou.
17. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu. Dokazování prováděno nebylo, neboť účastníci řízení žádné důkazy nenavrhli a ani soud ze své vlastní vůle nehodlal dokazování doplňovat.

V. Posouzení věci soudem

18. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
19. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.

20. Soud se nejprve zabýval námitkou chybného procesního postupu správce daně [bod V. A) rozsudku]. Poté se zabýval námitkou porušení zákazu dvojího trestání [bod V. B) rozsudku] a námitkou zjevné nepřiměřenosti postupu správce daně [bod V. C) rozsudku]. Závěrem hodnotil námitku postupu správce daně v rozporu se zásadami správního řádu [bod V. D) rozsudku].

V. A) Námitka chybného procesního postupu správce daně

21. Žalobkyně má za to, že rozhodnutí o uzavření provozovny podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb je rozhodnutím vydaným ve správním řízení podle správního řádu, neboť jde o opatření sankčního charakteru, které je vyňato z působnosti daňového řádu podle § 33 zákona o evidenci tržeb.
22. Podle § 33 zákona o evidenci tržeb *[n]estaví-li tento zákon jinak, postupuje se při řízení a jiném postupu týkajícím se evidence tržeb podle daňového řádu s výjimkou přestupků.*
23. Soud nejprve hodnotil, zda lze opatření k vynucení nápravy podle § 31 zákona o evidenci tržeb považovat za přestupek podle zákona o evidenci tržeb, který má být projednáván ve správním řízení podle správního řádu a zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky.
24. K tomu lze uvést následující. Správní úřady disponují nejen sankčními oprávněními, ale řadou mocenských oprávnění, kterými mohou velmi účinně prosadit plnění právních povinností, zabránit jejich dalšímu porušování nebo odstranit protiprávní stav (např. exekuční prostředky, možnost bezprostředních zásahů, oprávnění zakázat určité činnosti, vyloučit věci z užívání, zastavit provoz, zrušit, pozastavit, omezit vydaná povolení, rozhodnout o odstranění nepovolené stavby, vyslovit zákaz pobytu cizince z důvodu nedodržování stanovených povinností apod.).
25. Plnění právních povinností ve veřejné správě lze proto zajistit i jinými způsoby než správními tresty. Uzavření provozovny podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb je nápravným institutem státního dozoru, nikoli nástrojem správního trestání. *„Specifická skupina oprávnění navazujících na výkon dozoru bývá formulována pro případ zjištění nedostatků (rozdílů) mezi zjištěným a žádoucím chováním dozorované osoby. Tuto skupinu oprávnění dozorcího orgánu lze označit jako nápravné prostředky dozoru. [...] Specifickými nápravnými prostředky dozoru mohou především být uložení povinnosti zdržet se určitého jednání, uzavření provozovny nebo odnětí oprávnění.“* (srov. Hendrych, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 249).
26. Nápravná opatření plní preventivní, nápravnou a ochranou funkci. Jejich sankční povahu vyloučil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 7. 2004, č. j. 5 A 69/2001-80, č. 746/2006 Sb. NSS, v němž vyložil: *„Nástrojem používaným při výkonu státního dozoru jsou opatření k nápravě a pokuty. Charakter obou nástrojů je odlišný: zatímco pokuta má výrazný sankční charakter, opatření k nápravě slouží zásadně k ukončení protiprávního jednání či odstranění protiprávního stavu vzniklého porušováním právních povinností. Je-li cílem opatření k nápravě odstranění protiprávního jednání, pak samo toto opatření může směřovat jenom vůči tomu, kdo protiprávně jedná [...] cílem opatření k nápravě je buď odstranit stav či jednání, které jsou v rozporu s pravidly, jejichž dodržování je předmětem správního dozoru [...], nebo zamezit tomu, aby kontrolovaná osoba svým jednáním i nadále uvedené povinnosti porušovala.“* Obdobně Nejvyšší správní soud uvedl, že *„[p]ozastavení výkonu činnosti představuje preventivní opatření, nikoliv sankci“* (srov. rozsudek ze dne 27. 5. 2009, č. j. 4

Ads 21/2008-125), nebo že rozhodnutí o uložení opatření k nápravě není rozhodnutím „sankční povahy, ale rozhodnutím, kterým se sleduje odstranění poruchy (viz rozsudek ze dne 30. 8. 2012, č. j. 2 As 95/2011-74, č. 1109/2007 Sb. NSS).

27. Opatření k vynucení nápravy podle zákona o evidenci tržeb spočívající v okamžitém uzavření provozovny nebo v pozastavení výkonu činnosti posuzoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 8. 2018, č. j. 8 Afs 25/2018-32. Uvedl, že nápravné opatření upravené v § 31 odst. 1 zákona o evidenci tržeb odpovídá výše uvedené charakteristice nápravných opatření. Pokud správní orgán zjistí existenci protiprávního stavu v podobě zvláště závažného porušení zákonných povinností, přijme nápravné opatření, kterým zakáže osobě, jež tento stav vyvolala, v takovém jednání pokračovat a protiprávní stav udržovat, čímž ji současně i „nutí“ protiprávní stav do budoucna odstranit. Smyslem opatření o uzavření provozovny tedy bylo odstranit stav, kdy žalobkyně nezasílala údaje o evidované tržbě a nevydávala náležité účtenky. Aby uvedený stav odstranila, byla nucena si pořídit pokladní zařízení umožňující plnění povinnosti podle zákona o evidenci tržeb. Po jeho pořízení a ověření ze strany žalovaného, že žalobkyně zařízením disponuje a vydává účtenky s předepsanými náležitostmi, žalovaný dne 22. 9. 2017 neprodleně rozhodl o tom, že se opatření k nápravě zrušuje, neboť pominuly důvody, pro které bylo opatření nařízeno. Účel opatření k nápravě byl naplněn, neboť protiprávní stav byl žalobkyní odstraněn.
28. Ve výše citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 25/2018-32 Nejvyšší správní soud rovněž dovodil, že opatření k nápravě spočívající v uzavření provozovny není sankcí, proto je nutné postupovat podle daňového řádu. Odkazovala-li žalobkyně v tomto ohledu na důvodovou zprávu k § 31 zákona o evidenci tržeb (viz sněmovní tisk č. 513, 7. volební období, 2013 2017, dostupná z <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=513&CT1=0>), podle které je rozhodnutí o opatření správním rozhodnutím podle § 67 správního řádu vydaným ve správním řízení podle části druhé a třetí správního řádu, je nutné uvést, že důvodová zpráva na svém jiném místě uvádí, že při vydání rozhodnutí o uzavření provozovny je aplikovatelný daňový řád: „s ohledem na znění ustanovení § 33 je podpůrným předpisem pro účely procesního režimu tohoto opatření (tj. uzavření provozovny, pozn. soud) daňový řád. Cílem uvedené konstrukce je nejen aplikovat pro účely ukládání opatření obecnou právní úpravu daňového řízení, ale i další související instituty obsažené v daňovém řádu.“ Důvodová zpráva tedy neposkytuje jasnou odpověď.
29. Obdobný závěr přináší i systematický výklad zákona o evidenci tržeb. Uzavření provozovny není zákonem o evidenci tržeb označeno za přestupek, ale je zařazeno pod opatření k vynucení nápravy (§ 31). Přestupky upravuje zákon v přecházejících ustanoveních (§ 28 až § 30).
30. Podle soudu je nicméně z výše citované judikatury správních soudů týkající se preventivního (nikoliv sankčního) charakteru nápravných opatření, jakož i ze systematiky zákona o evidenci tržeb jednoznačné, že rozhodnutí o uzavření provozovny není „přestupkem“; při jeho vydání se tedy postupuje podle daňového řádu (§ 33 zákona o evidenci tržeb). Tento názor ostatně plyne z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 25/2018-32, bod 17.
31. Námitka tedy není důvodná

V. B) Námitka porušení zásady zákazu dvojího trestání

32. Žalobkyně rovněž žalovanému vytýkala, že byla porušena zásada *ne bis in idem*.
33. Z výkladu podaného výše (viz body 24 až 30 výše) plyne, že uzavřením provozovny a udělením pokuty nemohlo dojít ke dvojímu trestu za jedno porušení povinnosti. Uzavření provozovny je opatřením k vynucení nápravy podle § 31 zákona o evidenci tržeb, zatímco porušení povinnosti zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně, vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne a umístit informační oznámení je přestupkem podle § 29 odst. 1 písm. a) b) a c) zákona o evidenci tržeb, za který je možno právnické nebo podnikající fyzické osobě udělit pokutu maximálně do výše 500 000 Kč.
34. Zákon o evidenci tržeb tedy nevylučuje, aby za totéž závadné jednání byla uložena pokuta jako sankce za přestupek (podle § 29 zákona) a zároveň bylo aplikováno některé z opatření k vynucení nápravy, např. v podobě okamžitého uzavření provozovny podle § 31 zákona (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2015, č. j. 9 As 202/2014-236, publ. pod č. 3193/2015 Sb. NSS, ze dne 22. 3. 2013, č. j. 8 As 32/2012-63, publ. pod č. 2894/2013 Sb. NSS či ze dne 15. 11. 2017, č. j. 1 Afs 205/2017-65). Přílehlavý je v tomto směru rovněž rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 7. 7. 1989 ve věci *Tre Traktörer AB proti Švédsku*, stížnost č. 10873/84. Ve zmiňovaném případě švédské úřady odejmuly společnosti licenci k prodeji alkoholických nápojů proto, že její účetnictví bylo neúplné a různě upravované, což znemožňovalo kontrolu prodeje alkoholických nápojů. V důsledku odejmutí licence došlo hned následující den k ukončení podnikání společnosti. Přesto Evropský soud nedovodil, že by odejmutí licence mělo charakter trestního obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, jakkoliv nepopíral závažnost dopadů odnětí licence (bod 46 rozsudku). Z uvedeného rozsudku Evropského soudu pro lidská práva vycházel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 As 222/2018-22, v němž uvedl, že odejmutí řidičského oprávnění řidiči taxislužby, jehož důsledkem je nemožnost výkonu konkrétního povolání po určitou omezenou dobu, nikoli zákaz řízení obecně, není sankcí natolik závažnou, aby ji bylo možno označit za trest. Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 5. 2012, č. j. 4 As 39/2011-107, uzavřel, že zrušení rozhodnutí o povolení dovozu přípravku na ochranu rostlin není správním trestáním. Stejný závěr byl vysloven rovněž ve vztahu k odejmutí oprávnění k provozování komoditní burzy (viz výše citovaný rozsudek č. j. 9 As 202/2014-236).
35. Z výše uvedeného výkladu podle soudu plyne, že rozhodnutí o uložení pokuty za přestupek a rozhodnutí o uzavření provozovny jsou odlišné a samostatné právní instituty, s odlišnými cíli. Jejich souběžné užití proto není porušením zásady *ne bis in idem* (srov. Hendrych a kol. *Správní právo. Obecná část*. 7. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 445, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2015, č. j. 9 As 202/2014-236, č. 3193/2015 Sb. NSS).
36. Námitka tedy není důvodná.

V. C) Námitka zjevné nepřiměřenosti postupu správce daně

37. Žalobkyně dále zdůrazňovala nepřiměřenost rozhodnutí o uzavření provozovny. Měla za to, že před přijetím tohoto krajního opatření měla předcházet opatření mírnějšího a méně invazivního charakteru, jako např. napomenutí, výzva, případně pokuta za přestupek.
38. Podle § 31 odst. 1 zákona o evidenci tržeb zjistí-li orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb zvláště závažné porušení povinnosti zasílat údaje o evidované

tržbě nebo vydávat účtenky, nařídí okamžité uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti, při které dochází k evidenci tržeb.

39. Smyslem opatření spočívajícího v uzavření provozovny je odstranit stav, kdy poplatník nezasílá údaje o evidované tržbě [§ 18 odst. 1 písm. b)] nebo nevydává náležité účtenky [§ 18 odst. 1 písm. b)]. Pro poplatníka je uzavření provozovny bezesporu velmi citelným opatřením, které může narušit jeho ústavně zaručené právo podnikání (čl. 26 odst. 1 Listiny). Přistoupit k opatření k vynucení nápravy je proto možné jen v případech zvlášť závažného porušení zákonných povinností a jako prostředek *ultima ratio*. Důvodová zpráva k tomu uvádí, že „[z]ávažným ohrožením průběhu evidence tržeb se má na mysli důsledek jednání poplatníka, který musel být poplatníkovi v průběhu jednání, kterým porušil vybranou právní povinnost při evidenci tržeb, zjevně znám a předpokládán, přičemž v praxi bude odpovídat úmyslnému obcházení zákona v míře, která dosahuje stupně zjevně způsobilého zcela zkreslit obraz o skutečnostech rozhodných z hlediska daňové povinnosti poplatníka.“ Opatření tak nebude adekvátní aplikovat na případy méně závažných porušení zákonných povinností jako je například nevydání jedné účtenky či u většiny nedbalostních skutků (srov. Hrabětová, D. *Zákon o evidenci tržeb: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016, s. 112).
40. V řízení směřujícím k vydání rozhodnutí o uzavření provozovny podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb je nutné pečlivě hodnotit jednotlivé skutkové okolnosti případu. Povinností správního orgánu je postupovat v souladu se zásadou přiměřenosti a vždy zvažovat, zda nepostačuje využít méně invazivních nástrojů správy daní tak, aby zůstal zachován základní cíl správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.
41. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti. Opakovanými přípisy ze dnů 28. 2. 2017, 22. 3. 2017 a 25. 4. 2017 žalobkyně s odkazem na § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb informovala správce daně o nemožnosti splnění své evidenční povinnosti podle § 18 zákona z důvodu, že její dodavatel pokladních systémů (VS computer systems s. r. o.) není schopen dodat jí potřebné pokladní zařízení. V emailové komunikaci tehdejšího zástupce žalobkyně s dodavatelem byla zahrnuta i odpověď zástupce dodavatele (Ing. B.) z 12. 4. 2017 zahrnující sdělení, že dodavatel není schopen splnit požadavky žalobkyně, proto s ní nebude pokračovat v nabídkovém řízení. Dále ze správního spisu vyplývá, že správce daně provedl v provozovně žalobkyně ve Slavkově dne 25. 4. 2017 místní šetření. Úřední osoby provedly kontrolní nákup v hodnotě 25 Kč, přičemž účtenka byla úředním osobám vydána až na vyžádání. Kontrolou bylo zjištěno, že účtenka neobsahovala náležitosti v souladu s § 20 zákona o evidenci tržeb, a datová zpráva s údaji o evidované tržbě nebyla správci daně zaslána. Úřední osoby během místního šetření dále zjistily, že provozovna nedisponuje pokladním zařízením, které by bylo schopno datové zprávy zasílat (viz protokol č. j. 1841218/17/3000-11482-708563).
42. Dne 5. 6. 2017 se správce daně opět dostavil do provozovny žalobkyně ve Slavkově za účelem prověřování plnění povinností při evidenci tržeb. Úřední osoby provedly kontrolní nákup a po zaplacení 20 Kč jim byla vydána účtenka, která opět neobsahovala náležitosti v souladu s § 20 zákona o evidenci tržeb. Dále bylo zjištěno, že žalobkyně při přijetí tržby neodeslala datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně. Tím byl porušen § 18 odst. 1 zákona o evidenci tržeb, ve kterém je stanoveno, že poplatník je povinen nejpozději při uskutečnění evidované tržby zaslat datovou zprávou údaje o

evidované tržbě správci daně a vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne (viz protokol č. j. 3061745/17/3000-11482-709482).

43. Správním orgánem bylo následně dne 11. 8. 2017 vydáno rozhodnutí č. j. 3671161/17/3000-11482-709482, kterým byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 65 000 Kč za správní delikty ve smyslu § 29 odst. 1 písm. a), b) a c) zákona o evidenci tržeb. Proti rozhodnutí podala žalobkyně odvolání. Odvolací orgán napadené rozhodnutí změnil rozhodnutím ze dne 17. 1. 2018, č. j. 2173/18/5000-10610-711361, tak, že změnil část výroku napadeného rozhodnutí a uvedl citovaná ustanovení zákona o evidenci tržeb do souladu s právní úpravou v rozhodném znění. Změna rozhodnutí neměla vliv na výši sankce či zákonnost rozhodnutí. Rozhodnutí odvolacího orgánu nabylo právní moci dne 22. 1. 2018.
44. Následně dne 29. 8. 2017 se správce daně opět dostavil do provozovny žalobkyně za účelem prověřování plnění povinností při evidenci tržeb. Úřední osoby provedly kontrolní nákup ve výši 37 Kč a po zaplacení jim byla vydána účtenka, která neobsahovala náležitosti v souladu s § 20 zákona o evidenci tržeb. Dále bylo zjištěno, že žalobkyně při přijetí tržby neodeslala datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně. Úřední osoby během místního šetření dále zjistily, že provozovna stále nedisponuje pokladním zařízením, které by bylo schopno datové zprávy zasílat (viz protokol č. j. 3908990/17/3000-11482-710022). Téhož dne 29. 8. 2017 vydal správce daně rozhodnutí o uzavření provozovny podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb, č. j. 3896965/17/3000-11482-701864, které je předmětem přezkumu v nyní projednávané věci.
45. Z výše popsaného je zřejmé, že v provozovně žalobkyně ve Slavkově byla vykonána celkem tři místní šetření, při kterých bylo zjištěno pochybení spočívající v porušení § 18 odst. 1 a § 20 zákona o evidenci tržeb. Tato místní šetření se konala v rozmezí čtyř měsíců, přičemž žalobkyně při nich byla na porušování svých zákonných povinností opakovaně upozorňována. Rozhodnutím správce daně ze dne 11. 8. 2017 byla žalobkyni za porušování povinností zjištěných při místních šetřeních dne 25. 4. 2017 a 5. 6. 2017 [správní delikty podle § 29 odst. 1 písm. a), b) a c) zákona o evidenci tržeb] uložena dne pokuta ve výši 65 000 Kč; předmětné rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno 28. 8. 2017 (viz správní spis přiložený k věci téže žalobkyně vedené u soudu pod sp. zn. 30 Af 33/2018).
46. Není tedy sporu o tom, že žalobkyně porušila povinnost zasílat údaje o evidované tržbě nebo vydávat účtenky. Soud proto dále zkoumal, zda k porušení těchto povinností došlo zvláště závažným způsobem, což je nezbytný předpoklad pro případné uzavření provozovny v souladu s § 31 odst. 1 zákona o evidenci tržeb.
47. Žalobkyně byla povinna evidovat tržby podle zákona od 1. 3. 2017 [§ 37 odst. 1 písm. b) zákona o EET]; zákon nabyl účinnosti od 1. 9. 2016, čili minimálně od tohoto data se na nově vzniklou povinnost mohla připravovat. Ani přes opakovaná místní šetření, při nichž byla upozorňována na porušování svých evidenčních povinností, si až do konce srpna 2017 pokladní zařízení, které by bylo schopno zasílat datové zprávy v souladu se zákonem o evidenci tržeb, neobstarala. Téměř šest měsíců tedy vědomě nerespektovala povinnosti stanovené zákonem o evidenci tržeb. Žalobkyně navíc na své závadné jednání správce daně sama upozorňovala a vinu za neplnění svých povinností se snažila přenést na svého dodavatele. Nelze však přehlédnout, že zmíněný dodavatel žalobkyni již v dubnu 2017 informoval, že nemůže zajistit splnění jejích požadavků a odmítl s ní o dodávce

pokladního zařízení dále jednat (viz přílohy k odvolání, založeno na č. l. 54 – 87 správního spisu). Soud je přesvědčen, že žalobkyně minimálně již od 12. 4. 2017 musela vědět, že pro dodání pokladního zařízení schopného evidovat tržby v souladu se zákonem je nutné kontaktovat jiného dodavatele; do konce srpna 2017 tak měla dostatek času na vzniklou situaci reagovat a oslovit jiného dodavatele. Ostatně po uzavření provozovny si žalobkyně obstarala pokladní zařízení v řádu necelých čtyř týdnů.

48. Správným přístupem nicméně bylo připravit se na plnění povinností vyplývajících ze zákona o evidenci tržeb ještě před 1. 3. 2017, jak ostatně učinila převážná většina poplatníků. Argumentace o tom, že vinu za porušení povinností nese dodavatel žalobkyně, resp. že bylo nutné aplikovat § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb (ve znění účinném do 30. 6. 2017), podle něhož *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*, je proto nepřipadná. Za prvé, jak bylo vyloženo výše, v daném případě nejde o správní trestání žalobkyně, ale o opatření k nápravě. Za druhé, popsané skutkové okolnosti by ani nebylo možné považovat za vynaložení veškerého úsilí.
49. Ve shodě se žalovaným tak má soud za to, že opakované a dlouhodobé porušování povinnosti zasílat údaje o evidované tržbě a vydávat účtenky podle § 18 odst. 1 zákona o evidenci tržeb představuje zvláště závažné porušení evidenční povinnosti podle § 31 odst. 1 zákona, jehož důsledkem může být uzavření provozovny. Pokud žalobkyně ani po dvou předchozích upozorněních správce daně na neplnění evidenční povinnosti podle § 18 odst. 1 zákona o evidenci tržeb své zákonné povinnosti dobrovolně nesplnila, bylo lze usuzovat, že ani do budoucna je plnit nehodlá, proto rozhodnutí o uzavření provozovny bylo přiměřeným opatřením k vynucení jejich splnění.
50. Lze doplnit, že opatřením k nápravě v podobě dočasného uzavření provozovny [§ 31 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb] do doby, než dojde k nápravě nezákonného stavu, nedochází k narušení či dokonce popření smyslu a podstaty základního práva (práva na podnikání). Jedná se o mírnější prostředek nápravy nezákonného stavu než pozastavení výkonu činnosti podle § 31 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb. Žalobkyni uloženým opatřením k nápravě nebylo zcela zamezeno podnikání, došlo pouze k dočasnému uzavření provozovny do doby, než budou zákonem vyžadované povinnosti plněny. Ve výsledku trvalo uzavření provozovny od 29. 8. do 22. 9. 2017, tj. cca 25 dnů než žalobkyně uvedla pokladní systém do souladu se zákonem o evidenci tržeb.
51. Soud rovněž připomíná, že z § 31 zákona o evidenci tržeb nevyplývá, že by správní orgán byl povinen žalobkyni před uzavřením provozovny informovat o zjištěných nedostacích, stanovovat jí lhůtu k nápravě či pravomocně jí uložit pokutu za přestupek (resp. do 30. 6. 2017 za správní delikt). Žalobkyně neměla „nárok“ na to, aby byla o pochybeních, které budou mít za následek uzavření provozovny předem informována a byla jí poskytnuta lhůta k nápravě (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 2. 2016, č. j. 59 Ad 17/2014-31). Přesto však v daném případě žalobkyně opakovaně při místních šetřeních na svá pochybení upozorněna byla, nicméně ani téměř 6 měsíců poté, co jí vznikla povinnost evidovat tržby podle zákona o evidenci tržeb, si neobstarala pokladní systém umožňující vydávat účtenky v souladu se zákonem o evidenci tržeb. Správce daně postupoval v souladu se zásadou „tříkrát a dost“ a při třetím místním šetření, kdy zjistil dlouhodobé a opakované porušování povinností vyplývajících ze zákona o evidenci tržeb, přistoupil k dočasnému uzavření provozovny. Takový postup považuje soud za

přiměřený, v souladu s § 31 odst. 1 zákona o evidenci tržeb. Neshledal proto nepřiměřenost napadeného rozhodnutí, ani rozpor zákonné úpravy s právem žalobkyně na podnikání a na ochranu vlastnictví garantovaných Listinou.

52. Pro úplnost soud dodává, že jeden den před uzavřením provozovny (28. 8. 2017) bylo zástupci žalobkyně doručeno prvostupňové rozhodnutí o uložení pokuty za správní delikt podle § 29 odst. 1 zákona o evidenci tržeb. V době uzavření provozovny tak předmětné rozhodnutí nebylo pravomocné, proto jej soud nezvažoval jako další okolnost, jež by odůvodňovala vydání rozhodnutí o uzavření provozovny. I tak však soud shledal, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem.

53. Námitka proto není důvodná.

V. D) Námitka postupu správce daně v rozporu se zásadami správního řádu

54. Žalobkyně namítla, že správce daně nepostupoval v souladu s § 4 odst. 1 správního řádu, tedy zásadou dobré správy. O uzavření provozovny rozhodl těsně před začátkem školního roku, celý případ medializoval a uzavření provozovny načasoval k datu doručení rozhodnutí o udělení pokuty.
55. Soud prvně uvádí, že při vydání rozhodnutí o uzavření provozovny postupuje správce daně podle daňového řádu, nikoliv podle správního řádu [viz část V. A) tohoto rozsudku]. Aplikují se tedy zásady správy daní, nikoliv zásady obsažené ve správním řádu. Zásadě zakotvené v § 4 odst. 1 správního řádu nicméně do jisté míry odpovídá zásada vstřícnosti a slušnosti zakotvená v § 6 odst. 4 daňového řádu. Podle citovaného ustanovení *správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilosti*.
56. Povinnost úředních osob chovat se vůči osobám zúčastněným na správě daní vstřícně a vyvarovat se nezdvořilostí je určitou proklamací, jejímž cílem je apelovat na společensky korektní jednání ze strany úředních osob. Porušení těchto povinností představuje nevhodné chování, proti kterému lze brojit stížností dle § 261. Nelze však dovozovat, že by kupř. daňová kontrola, při níž se pracovník správce daně choval nezdvořile, byla kontrolou nezákonnou (srov. Lavický, P. in Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 44). Porušení zdvořilostních norem tedy bez dalšího nevede k nezákonnosti rozhodnutí (srov. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 3. 2019, č. j. 55 Ad 14/2018-54).
57. Žalobní námitka týkající se porušení zásady vstřícnosti a slušnosti zůstala v obecné rovině. Žalobkyně v tomto směru žádné důkazy nepředložila a ze správního spisu nevyplývá, že by při uzavření provozovny došlo k nějakým nestandardním okolnostem. Měla-li za to, že jednání ze strany úředních osob vybočovalo z mezí slušnosti, mohla podat stížnost podle § 261 daňového řádu. I pokud by snad došlo k porušení zdvořilostních norem (což v dané věci nebylo zjištěno), nemá to za následek nezákonnost rozhodnutí o uzavření provozovny.
58. Nepříléhavá je rovněž argumentace stran nevhodného načasování uzavření provozovny před začátkem školního roku. Očekávala-li žalobkyně větší nápor zákazníků v tomto období (a tím pádem i větší zisk), snadno se mohla vyhnout negativním důsledkům uzavření provozovny tím, že by si včas obstarala příslušné pokladní zařízení, jež by evidovalo tržby v souladu se zákonem. Pokud setrvala porušovala zákonné povinnosti,

není oprávněna nyní argumentovat, že k uzavření provozovny došlo v „nevhodném“ termínu, kdy očekávala vyšší tržby.

59. Ani tato námitka tak není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

60. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. prosince 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu