



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **K. P.**, zast. Mgr. Evou Štaudarovou, advokátkou se sídlem Masarykovo nám. 329, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 2. 2018, čj. 5062/18/5000-10480-809735, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 1. 2019, čj. 11 Af 14/2018-58,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalobce, podnikající fyzická osoba, podal dne 8. 3. 2017 u Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (správce daně) žádost o povolení evidovat tržby ve zjednodušeném režimu podle § 11 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Správce daně po vyhodnocení skutkových okolností žádost zamítl rozhodnutím ze dne 16. 3. 2017. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, jímž odvolání zamítl a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou, kterou městský soud shora označeným rozsudkem zamítl.

[2] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Městský soud prý nesprávně celou věc posoudil jako správní uvážení správce daně. O správní uvážení však nejde. V daném případě jde o neurčitý právní pojem. Správce daně ani žalovaný tento neurčitý právní pojem neujasnili.

Stěžovatel upozorňoval na specifika provozovny, ve které v důsledku zákonného požadavku elektronické evidence tržeb přichází o zákazníky. V tomto aspektu polemizuje s přechodem důkazního břemene na správce daně. Stěžovatel upozorňuje na nárazovou povahu činnosti své provozovny, kdy se v určitém okamžiku nakupí velké množství zákazníků. Stěžovatel kritizuje žalovaného, že si nevyjasnil, pro kterou svou provozovnu vlastně stěžovatel žádost podal.

[3] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. S důvody kasační stížnosti se neztotožňuje, část důvodů je navíc nepřípustná, neboť je stěžovatel neuplatnil v řízení před městským soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[4] Stěžovatel v replice s vyjádřením žalovaného polemizuje.

[5] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Ze správního spisu NSS zjistil, že stěžovatel v žádosti podle § 11 zákona o evidenci tržeb uvedl, že žádá o povolení evidovat tržby ve zjednodušeném režimu, jelikož po prvních dnech evidování v běžném režimu je zřejmé, že tento režim zásadně ztěžuje plynulý a hospodárný výkon činnosti, ze které tržba plyne. Daňový subjekt provozuje trafikou, v níž dochází ke značnému množství prodejů do částky 100 Kč, a rychlost obsluhy je při prodeji v trafice nutností. Daňový subjekt uvedl, že samotné vystavení účtenky trvá pět až šest sekund, doba odezvy jsou dvě až tři sekundy, jak vyplývá z výpisu přiloženého k žádosti. Jedná se o prodlevu natolik významnou, že dochází ke ztrátě příjmů, neboť někteří zákazníci nejsou ochotni prodloužení času obsluhy akceptovat a prodejnu opouštějí ještě před plánovaným nákupem. Stěžovatel v žádosti dále poukázal na specifika prodeje v trafice a na to, že možnost přímého krácení přijatých tržeb je zcela vyloučena kvůli evidovanému prodeji tiskovin, losů a loterií, nutné evidence prodeje cigaret a tabákových výrobků.

[8] Správce daně uvedené důvody neshledal jako významné pro vydání povolení pro evidování tržeb ve zjednodušeném režimu, neboť daňový subjekt si sám nastaví na svém pokladním zařízení dobu odezvy, která podle § 21 odst. 2 zákona o evidenci tržeb nesmí být kratší než dvě sekundy. Stěžovatelem uváděný způsob prodeje není odlišný od jiných prodejen s tabákovými výrobky, tiskovinami, losy a podobně. Mezní doba odezvy v délce trvání dvou až tří sekund znamená u třiceti zákazníků prodlevu zhruba jedné minuty. Na základě těchto závěrů správce daně rozhodnutím ze dne 16. 3. 2017 žádost zamítl.

[9] Podle § 10 zákona o evidenci tržeb ve zjednodušeném režimu se *mohou evidovat tržby z prodeje zboží a služeb na palubě dopravních prostředků při pravidelné hromadné přepravě osob podle zákona upravujícího daň z přidané hodnoty*. Ustanovení § 11 téhož zákona upravuje povolení pro evidování tržby ve zjednodušeném režimu. Podle § 11 odst. 1 správce daně vydá na základě žádosti poplatníka povolení pro evidování tržby ve

pokračování

zjednodušeném režimu, *pokud by evidování dané tržby běžným způsobem znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárny výkon činnosti tohoto poplatníka, ze které tato tržba plyne.* Podle § 11 odst. 2 v žádosti poplatník uvede důvody, které svědčí pro naplnění podmínek pro vydání povolení, a tržby, na které se má povolení vztahovat.

[10] Podle odst. 3 správce daně o žádosti rozhodne ve lhůtě 15 dnů ode dne jejího podání. V povolení správce daně uvede tržby, na které se povolení vztahuje. Podle § 11 odst. 4 zákona o evidenci tržeb byla-li žádost zamítnuta, lze novou žádost podat nejdříve po 60 dnech ode dne oznámení o nabytí právní moci zamítavého rozhodnutí. V této nové žádosti je poplatník povinen uvést jiné důvody než ty, které již obsahovala žádost původní, jinak bude nová žádost odložena. O odložení žádosti musí být žadatel vyrozuměn.

[11] NSS ve svých dalších úvahách vychází z nálezu Pl. ÚS 26/16. Zde Ústavní soud zkoumal ústavnost zákona o evidenci tržeb. Jak uvádí Ústavní soud, velmi „*schematicky je možné systém evidence tržeb popsat tak, že elektronická zařízení ukládají data o uskutečněných transakcích (obchodech) do autonomní fiskální paměti nebo je odesílají vzdáleným přístupem do datových úložišť provozovaných správcem daně. Naznačený postup je dále doplněn například o systém náhodných kontrol ze strany správce daně atp. [...].* Zákonodárcem zvolené technické řešení se dále váže k již existujícím povinnostem daňových subjektů a znamená ve svém důsledku jen lepší vymahatelnost těchto povinností“ (nález ze dne 12. 12. 2017, Pl. ÚS 26/16, č. 8/2018 Sb., bod 73).

[12] Ústavní soud se ztotožnil s argumentem vlády, že evidence tržeb nepředstavuje vůči „malým“ daňovým subjektům nepřiměřenou zátěž (body 16 a 78 nálezu). „*Cílem evidence tržeb je také narovnání podnikatelského prostředí a efektivnější správa daně ve všech segmentech trhu bez ohledu na velikost daňového subjektu, tudíž cílem právní úpravy evidence tržeb je účinný výběr daní jako jednoho ze zdrojů prostředků, které stát využívá k zajišťování svého fungování, respektive jím plněných funkcí*“ (bod 78 nálezu, který takto schválil argumentaci vlády v bodě 16, srov. též bod 115 nálezu Pl. ÚS 26/16).

[13] Ústavní soud současně kritizoval (a zrušil) ustanovení zákona, které kromě zcela obecného kritéria znemožnění nebo zásadního ztížení hospodárneho výkonu činnosti umožnilo vládě úplné vyloučení určitých okruhů činností z evidence tržeb nařízením vlády. Ústavní soud kritizoval, že shodné či obdobné kritérium měla vláda pro obecnou normotvorbu i pro rozhodování v individuálních věcech podle § 11 zákona o evidenci tržeb. Takový přístup není dle Ústavního soudu přípustný. I v případě elektronické evidence tržeb musí být primárně zákonem definováno, na koho povinnost evidence dopadá a v jakém rozsahu (viz bod 111 nálezu Pl. ÚS 26/16).

[14] Stěžovatel v nynější kasační stížnosti předně kritizuje městský soud, že nesprávně v rozsudku zaměnil správní uvážení za neurčitý právní pojem. NSS v tomto dává stěžovateli za pravdu. Zákon o evidenci tržeb v § 11 odst. 1 (viz bod [9] shora) vskutku nezakládá správci daně žádné správní uvážení. Naopak toto ustanovení zakládá povinnost správce daně vydat na základě žádosti poplatníka povolení pro evidování tržby ve zjednodušeném režimu, *pokud by evidování dané tržby běžným způsobem znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárny výkon činnosti tohoto poplatníka, ze které tato tržba*

plyne. Městský soud tu zjevně směřuje správní uvážení a relativně abstraktní hypotézu právní normy (k pojmu správního uvážení viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 4. 2014, čj. 8 As 37/2011-154, č. 3073/2014 Sb. NSS, věc *FERRERO*, bod 14).

[15] Na zákonnost rozhodnutí městského soudu však tato nepřesnost nemá žádný vliv. Není úkolem NSS, aby rušil rozhodnutí krajských soudů jen proto, že se v nich objeví nějaká doktrinální nepřesnost. Klíčové je, aby tato nepřesnost měla dopad na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Zde je přitom evidentní, že jde jen o nepřesnost bez dopadu na zákonnost rozhodnutí. Městský soud totiž neomezil svůj přezkum jen na otázky překročení zákonem stanovených mezí správního uvážení nebo zneužití správního uvážení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), ale věc přezkoumal kompletně. Pak má ale záměna termínu správního uvážení za termín relativně neurčité hypotézy právní normy význam povýtce dogmatický, bez praktického dopadu na nynější věc.

[16] K argumentu žalovaného lze jen dodat, že právě analyzovaná kasační námitka není v rozporu s § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť jde o bezprostřední reakci na rozsudek městského soudu. Protože se právě analyzovaný (a odmítnutý) právní názor objevil až v rozsudku městského soudu, nemohl pochopitelně stěžovatel s tímto názorem polemizovat dříve, například v žalobě proti rozhodnutí žalovaného.

[17] Naproti tomu v rozporu s § 104 odst. 4 s. ř. s., a proto nepřipustná, je stížnostní námitka, podle níž žalovaný ani správce daně obsah neurčitého správního pojmu uvedeného v § 11 odst. 1 zákona o evidenci tržeb (viz bod [9] shora) nijak alespoň rámcově nevyjasnil. Tuto námitku stěžovatel v žalobě nevznášel, byť ji vznést mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nad rámec nezbytně nutného NSS dodává, že alespoň rámcové vymezení relativně abstraktní hypotézy § 11 odst. 1 zákona o evidenci tržeb žalovaný provedl v bodu 44 svého rozhodnutí (srov. k tomu obecně též rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2012, čj. 1 As 51/2012-242, č. 2703/2012 Sb. NSS, věc *Rampula*, body 58-60).

[18] NSS se nemůže ztotožnit ani se závěrem stěžovatele, že snesl v žádosti takové důvody, které by opodstatňovaly aplikaci § 11 odst. 1 zákona o evidenci tržeb. Je pravda, že stěžovatel v žádosti podle § 11 odst. 1 zákona o evidenci tržeb uváděl, že u něj pravidelně dochází v určitých okamžicích k nárazovému náporu zákazníků, navíc v jeho prodejně je velké množství prodejů do 100 Kč, konečně při provedení zákonného požadavku elektronické evidence tržeb došlo ke zvýšení doby pro sestavení účtenky v průměru o 5 až 6 sekund na jednoho zákazníka. Proto prý přešlo důkazní břemeno na správce daně, který musel právě uvedené teze vyvrátit.

[19] NSS k tomu uvádí, že k přesunu důkazního břemene na správce daně by bylo třeba, aby stěžovatel v žádosti uvedl alespoň myslitelné důvody, které by byly podřaditelné pod relativně abstraktní hypotézu v § 11 odst. 1 zákona o evidenci tržeb. Nic takového však stěžovatel netvrdil, jím uváděné důvody jsou generické, tedy zcela obecné, a vztahují se v podstatě k *jakémkoliv trafice*, která je blíže dopravnímu uzlu, na metru, na nádraží, u autobusové či jiné zastávky hromadné dopravy v jakémkoliv větším městě. Pokud by správce daně či žalovaný vydal opačné rozhodnutí, kterým by takovéto žádosti vyhověl, dostal by se z povahy věci do rozporu s účelem zákona, který posvětil též Ústavní soud,

pokračování

tedy narovnat podnikatelské prostředí bez ohledu na velikost daňového subjektu (viz citace v bodě [12] shora).

[20] NSS nevidí nic nelogického ani nesrozumitelného na tom, pokud žalovaný dal pro ilustraci žádost stěžovatele do protikladu s obsluhou zákazníků v divadlech během (z povahy věci krátkých) přestávek mezi jednotlivými částmi divadelní hry. Zatímco stěžovatel ve svých provozovnách obsluhuje zákazníky během celého dne, byť je počet zákazníků nárazový, divadelní bufet během divadelní přestávky obslouží desítky či stovky zákazníků jen během několika málo desítek minut. Rozdíl oproti situaci stěžovatele (časová nouze provozovatele bufetu) je evidentní, a není na něm nic nepochopitelného. Otázka, zda snad takové rozhodnutí podle § 11 odst. 1 zákona o evidenci tržeb vůči provozovateli divadelního bufetu již padlo, respektive proč doposavad žalovaný či jiný správní orgán takové rozhodnutí stěžovateli v rámci práva na svobodný přístup k informacím nevydal, se již zcela vymyká nynější věci.

[21] Konečně NSS nevidí nic nelogického ani na tom, že správce daně nevyzýval stěžovatele k upřesnění, pro kterou ze svých dvou trafik vlastně žádá o povolení pro evidování tržby ve zjednodušeném režimu. Skutková tvrzení v žádosti byla úplná (což stěžovatel v čl. VI. kasační stížnosti potvrzuje). Protože povaha činností v obou trafikách (ale i v jakýchkoliv jiných trafikách) byla srovnatelná, bylo by jakékoliv další vyjasňování nadbytečné. Rozhodně pak z rozhodnutí žalovaného neplyne, že by snad směřoval stěžovatelovy trafiky s provozovnou prodeje ponožek (srov. bod 27 rozhodnutí žalovaného).

[22] NSS poznamenává, že má-li stěžovatel snad jiné důvody pro žádost dle § 11 zákona o evidenci tržeb, může je uplatnit za podmínek § 11 odst. 4 v nové žádosti, kde uvede jiné důvody než ty, které již obsahovala žádost původní (viz bod [10] shora).

[23] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[24] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. července 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu