



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupíčkové v právní věci žalobce: **R. F.**, zastoupen obchodní společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti výroku I rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2019, č. j. 25 Af 26/2018 - 60,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2019, č. j. 25 Af 26/2018 - 60, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též „správní orgán I. stupně“) ze dne 11. 12. 2017, č. j. 3698415/17/3200-11480-803419 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“), byl žalobce (podnikající fyzická osoba) uznán vinným ze spáchání přestupků na úseku evidence tržeb podle § 29 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o EET“). Přestupků se měl dopustit tím, že dne 24. 8. 2017 ve své provozovně s názvem „X“ na adrese H. n., K., nejpozději při uskutečnění evidované tržby za nákup zboží v 10.06 hod. neodeslal údaj o této evidované tržbě datovou zprávou správci daně, čímž porušil povinnost stanovenou v § 18 odst. 1 písm. a) zákona o EET, a rovněž tím, že nevystavil nejpozději při uskutečnění této evidované tržby účtenku tomu, od koho tržba plynula, čímž porušil povinnost stanovenou v § 18 odst. 1 písm. b) zákona o EET. Za uvedené přestupky byla žalobci uložena pokuta ve výši 10 000 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit náklady řízení ve výši 1 000 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 23. 3. 2018, č. j. 13949/18/5000-10610-712427, žalovaný k odvolání žalobce změnil prvostupňové rozhodnutí a snížil uloženou pokutu na částku 6 500 Kč. Ve zbytku odvolání žalobce zamítl.

II.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), v níž namítl zejména nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí, absenci přičitatelnosti jednání, nesprávné využití protokolu z místního šetření, nevypořádání se s materiální stránkou přestupků, nesprávné zjišťování majetkových poměrů a nepřiměřenost pokuty. Během jednání dne 15. 5. 2019 pak žalobce navrhl, aby soud využil moderačního práva podle § 78 odst. 2 s. ř. s. a snížil uloženou pokutu.

[4] Krajský soud výrokem I rozsudku rozhodl, že pokuta uložená žalobci se snižuje na částku 1 000 Kč. Výrokem II pak rozhodl, že žaloba se ve zbytku zamítá a výrokem III, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud nepřisvědčil žalobním námitkám. Dospěl nicméně k závěru, že byly naplněny podmínky pro využití moderačního práva. K tomu uvedl, že polehčující okolnosti měly mít výraznější promítnutí do výše sankce, a to tím spíše, že žalobce je drobnějším podnikatelem, pročez i nevelké rozdíly v uložené sankci mohou být výrazně pociťovány v jeho majetkové sféře. Dále bylo podle soudu nutno zohlednit preventivní funkci pokuty, neboť předchozí i následné kontroly neodhalily u žalobce žádné pochybení stran evidence tržeb. Akcentovat bylo nutné i možnost neúmyslného jednání způsobeného vysokou fluktuací zákazníků a četností tržeb v nízkých částkách a také relativně nedlouhou dobu od zavedení evidenční povinnosti. Na druhou stranu nelze podle krajského soudu žalobci dávat výrazně k tíži, že předmětným jednáním byly naplněny dvě skutkové podstaty přestupků. Nezaevidování tržby totiž zpravidla povede i k nevydání účtenky.

III.

[5] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti výroku I rozsudku krajského soudu kasační stížnost, ve které namítal nesprávnou aplikaci moderačního práva ze strany krajského soudu. Pokuta ve výši 6 500 Kč nebyla zjevně nepřiměřená; byla uložena při spodní hranici sazby (1,3 % z maximální zákonem stanovené výše pokuty), byla individualizována s přihlédnutím k okolnostem případu (zejména ke zjištěným polehčujícím okolnostem) a majetkovým poměrům žalobce, odvíjela se od sankcí ukládaných správními orgány v obdobných případech, a měla preventivní i represivní funkci (pokuta ve výši 1 000 Kč již naopak neplní funkci generální prevence). Podle stěžovatele krajský soud nesprávně vyhodnotil polehčující i přitěžující okolnosti daného případu. K tvrzení krajského soudu, že žalobce je spíše drobným podnikatelem, a může tak výrazněji pociťovat i mírnější sankce, stěžovatel uvedl, že v rámci správního řízení byly majetkové poměry žalobce adekvátně posuzovány s tím, že uložená pokuta pro něj není likvidační. Stejně tak podle stěžovatele nelze přijmout závěr krajského soudu, že jako polehčující okolnost je nutno zohlednit to, že od doby zavedení evidenční povinnosti do spáchání přestupků uplynula pouze krátká doba. Doba pěti měsíců považuje stěžovatel za dostatečnou pro osvojení si povinností spojených s evidencí tržeb. Nadto za situace, kdy ohledně povinnosti evidovat tržby probíhala rozsáhlá mediální kampaň a povinnost vydávat účtenky nebo příjmové doklady existovala již před zavedením elektronické

pokračování

evidence tržeb. Konečně pak stěžovatel polemizoval s tvrzením krajského soudu, že naplnění dvou skutkových podstat nelze dávat žalobci výrazně k tíži, neboť nezaevidování tržby obvykle vede i k nevydání účtenky. Stěžovatel v této souvislosti uvedl, že spáchání dvou skutkových podstat nebylo hodnoceno jako zásadní přítěžující okolnost, o čemž svědčí výše uložené pokuty. Podle názoru stěžovatele neexistuje souvislost mezi cenou zboží zakoupeného v rámci kontrolního nákupu a následně uloženou pokutou. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený výrok I rozsudku krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ačkoliv má jisté výhrady vůči odůvodnění rozsudku krajského soudu, je názoru, že krajský soud správně posoudil jeho situaci, jakož i důvody pro aplikaci moderačního práva. Je nicméně přesvědčen, že byly dány důvody ke zrušení napadeného rozhodnutí stěžovatele (kasační stížnost žalobce nepodal z důvodu dalšího přetěžování soudnictví a procesní ekonomie). Krajský soud se podle stěžovatele dostatečně nezabýval tím, že v napadeném rozhodnutí nebyla adekvátně odůvodněna a prokázána přičitatelnost jednání třetí osoby žalobci. Žalobce dále krajskému soudu vytkl, že při vypořádání námitky stran nezákonnosti protokolu o místním šetření na věc aplikoval zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (namísto zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění účinném pro rozhodné období; dále též „přestupkový zákon“). Krajský soud také nespecifikoval, jak měl žalobce okamžitým nezaevidováním tržby ve výši 10 Kč narušit funkčnost hospodářského systému. Předmětná tržba byla nadto následně zaevidována a žalobce tržby běžně eviduje. Mělo tedy dojít k uložení trestu ve formě napomenutí na místě. Orgány finanční správy neměly žalobci uložit pokutu ve výši jeho měsíčního příjmu. Takový trest je zjevně nepřiměřený. Žalobce v této souvislosti poukazuje na výši uložené pokuty optikou systematiky jiných sankcí ukládaných fyzickým osobám (např. poukazuje na to, že za nepovolenou jízdu přes železniční přejezd je sazba pokuty 2 500 Kč až 5 000 Kč). Ohledně krajským soudem provedené moderace pak žalobce shrnul smysl a účel moderačního práva a odkázal na své písemné vyjádření ze dne 15. 5. 2019 zaslané krajskému soudu, ve kterém uvedl rozsudky správních soudů a Nejvyššího správního soudu, které v obdobných případech trest moderovaly (pokud by tedy v nynější věci Nejvyšší správní soud považoval krajským soudem provedenou moderaci za nesprávnou, měl by věc postoupit rozšířenému senátu). K jednotlivým kasačním námitkám pak žalobce uvedl, že stěžovatelem připomínané procentuální určení výše pokuty vzhledem k její sazbě je relativní. Rozpětí sazby stanovené zákonodárcem za žalobci vytýkaná jednání je totiž stanoveno společně pro fyzické (podnikající) i právnické osoby (mj. i velké nadnárodní obchodní řetězce). Touto optikou je třeba nahlížet na pokutu uloženou žalobci - tato je v případě žalobce (jako malého živnostníka) zjevně nepřiměřená, ačkoliv představuje 1,3 % zákonné sazby. Žalobce v této souvislosti poukazuje na následující skutečnosti: jednalo se o první porušení zákona o EET ze strany žalobce; evidovaná tržba se týkala zboží v hodnotě 10 Kč; tržba byla následně zaevidována; jednání se měla dopustit třetí osoba (a nikoliv osobně žalobce); nejednalo se o zaviněné jednání; při dalších kontrolách nebylo zjištěno porušení zákona o EET; pokuta dosahuje čistého měsíčního příjmu žalobce; existuje nepoměr mezi nezaevidovanou tržbou a uloženou pokutou; není zřejmé, že by došlo ke škodě na

veřejném zájmu; postačilo by samotné projednání přestupku, příp. uložení napomenutí. Žalobce dále nesouhlasil s tím, že stěžovatel poukazoval na jeho tržby, aniž by přihlédl i k nákladům. Stejně tak žalobce nesouhlasil s názorem stěžovatele, že hodnota nezaevidované tržby není relevantní a připomněl, že povaha a závažnost přestupku má být zkoumána optikou významu a rozsahu jeho následku. Důvodná pak dle stěžovatele není ani kasační námitka stran zavedené správní praxe (předmětné rozhodnutí je jedno z prvních v dané oblasti). Závěrem vyjádření žalobce připomněl, že Nejvyšší správní soud diskreci krajských soudů přezkoumává jen v omezené míře. V projednávané věci však nejsou dány tak závažné důvody, aby Nejvyšší správní soud do diskrece krajského soudu zasáhl. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. V opačném případě pak žalobce požádal, aby Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku krajský soud zavázal k tomu, ať posoudí, zda z napadeného rozhodnutí vyplývá přičitatelnost jednání třetí osoby, aby posoudil protokol o místním šetření podle přestupkového zákona a aby se zabýval tím, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno ve vztahu k činu, který je žalobci kladen za vinu.

pokračování

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Nejvyšší správní soud považuje za nutné nejprve shrnout podstatný obsah správního a soudního spisu.

[9] Ze správního spisu vyplývá, že dne 24. 8. 2017 provedly úřední osoby správního orgánu I. stupně v provozovně žalobce (na adrese H. n., K.) místní šetření za účelem prověření plnění povinností dle zákona o EET, během kterého provedly kontrolní nákup zboží v hodnotě 10 Kč (viz protokol č. j. 2990876/17/3205-60561-809915). Z tohoto protokolu vyplývá, že po zaplacení zboží ze strany úřední osoby nebyla tržba zaevidována v pokladním zařízení a úředním osobám nebyla předána účtenka.

[10] V návaznosti na uvedená zjištění vydal správní orgán I. stupně rozhodnutí, kterým žalobci uložil pokutu ve výši 10 000 Kč za spáchání přestupků podle § 29 odst. 1 písm. a) a b) zákona o EET (nezaevidování tržby a nevystavení účtenky). Výši pokuty správní orgán I. stupně odůvodnil tím, že došlo ke spáchání dvou přestupků vyšší společenské škodlivosti, za které je možné uložit pokutu až do výše 500 000 Kč. Jako polehčující okolnosti pak zohlednil, že žalobce nebyl za porušení zákona o EET doposud sankcionován a spáchání přestupků nepopřel. Správní orgán I. stupně pak akcentoval i preventivní a represivní funkci ukládané pokuty a dodal, že zjištěný skutkový stav nezakládá nutnost uložení pokuty v maximální zákonné výši. Zohlednil i majetkové poměry žalobce (jeho tržby a příjmy). Uzavřel, že pokuta ve výši 10 000 Kč je pokutou odpovídající jak závažnosti, způsobu, následkům a okolnostem zjištěných přestupků, tak i současné rozhodovací praxi správních orgánů a zásadě předvídatelnosti a přiměřenosti.

[11] K odvolání žalobce byla pokuta žalovaným snížena na 6 500 Kč. Žalovaný v rozhodnutí uvedl, že jako přitěžující okolnost je nutno zohlednit, že žalobce naplnil skutkové podstaty dvou přestupků (za které je možno uložit pokutu až do výše 500 000 Kč). Jako polehčující okolnosti pak ve shodě se správním orgánem I. stupně vyhodnotil, že se jednalo o první zjištěné porušení zákona o EET a že žalobce spáchání přestupků nepopřel. Žalovaný pak na rozdíl od správního orgánu I. stupně zohlednil i skutečnost, že při třech místních šetřeních provedených v provozovně žalobce po spáchání předmětných přestupků nebylo zjištěno žádné pochybení ve vztahu k zákonu o EET. Žalovaný dále uvedl, že *„připouští i skutečnost, že v daném případě mohlo ze strany třetí osoby dojít k neúmyslnému pochybení, a to i z důvodu vysoké fluktuace zákazníků a četnosti přijímaných tržeb v nízkých částkách“*. Z těchto důvodů žalovaný považoval *„za přiměřenou pokutu ve výši 6 500 Kč, jež se pohybuje ve výši méně než poloviny obvyklé výše pokuty za obdobná porušení. Taková pokuta je uložena při dolní hranici sazby a tvoří pouze 1,3 % z maximální zákonem stanovené výše pokuty za předmětné přestupky.“* Uloženou pokutu žalovaný nepovažoval za nepřiměřenou ani s ohledem na majetkové a ekonomické poměry žalobce, *„a to s ohledem na údaje uvedené v daňovém přiznání daně z příjmů fyzických osob za rok 2016, ve kterém obviněný uvádí jako dílčí základ daně částku 85 838 Kč, přičemž z daňového portálu správní orgán zjistil, že příjmy obviněného v roce 2016 činily 2,4 mil.“*

Správní orgán rovněž vycházel z údajů o tržbách obviněného na daňovém portále v období od 3. 2017 do 10. 2017, ze kterých vyplývá, že celková částka tržeb za toto období činila 2 037 022 Kč, když měsíční tržby se pohybovaly v rozmezí 217 tis. Kč do 296 tis. Kč.“

[12] Krajský soud pak výrokem I rozsudku pokutu uloženou žalobci snížil na 1 000 Kč. Uvedl, že: „[s]právními orgány uváděné polehčující okolnosti měly totiž mít výraznější promítnutí do výše sankce, a to tím spíše, že žalobce je drobnějším podnikatelem, pročez i nevelké rozdíly v uložené sankci mohou být výrazně pocítovány v jeho majetkové sféře. Dále bylo podle soudu nutno zoblednit preventivní funkci pokuty, neboť předchozí i následné kontroly neodhalily u žalobce žádné pochybení stran evidence tržeb. Akcentovat bylo nutné i možnost neúmyslného jednání způsobeného vysokou fluktuací zákazníků a četností tržeb v nízkých částkách a také relativně nedlouhou dobou od zavedení evidenční povinnosti. Na druhou stranu nelze podle krajského soudu žalobci dávat výrazně k tíži, že předmětným jednáním byly naplněny dvě skutkové podstaty přestupků. Nezaevidování tržby totiž zpravidla povede i k nevýdání účtenky.“

[13] Stěžovatel (žalovaný) s postupem krajského soudu nesouhlasí. Je názoru, že krajský soud neměl k moderaci přistoupit. Pokuta ve výši 6 500 Kč není zjevně nepřiměřená, naopak odpovídá okolnostem případu.

[14] Spor se tedy koncentruje na otázku, zda krajský soud postupoval správně, pokud snížil pokutu uloženou žalobci podle zákona o EET (z částky 6 500 Kč na částku 1 000 Kč).

[15] Nejvyšší správní soud předesílá, že zákon o EET upravuje práva, povinnosti a postupy uplatňované při evidenci tržeb (§ 1 zákona o EET). Subjektem evidence tržeb jsou poplatníci daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob, přičemž předmětem evidence tržeb jsou evidované tržby poplatníků (§ 2 zákona o EET). V § 18 zákon o EET ukládá poplatníkovi povinnost 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.

[16] Kontrolovat povinnosti obsažené v zákoně o EET svěřuje zákon o EET mj. orgánům Finanční správy České republiky. Ty jsou oprávněny za účelem zkoumání plnění povinností uložených tímto zákonem provádět kontrolní nákup. Pokud zjistí, že došlo k porušení zákona (k přestupku), jsou oprávněny ukládat sankce.

[17] Zákon o EET prošel bezprostředně po svém přijetí testem ústavnosti. V řízení vedeném u Ústavního soudu pod sp. zn. Pl. ÚS 26/16, se Ústavní soud zabýval návrhem na jeho zrušení a nepřisvědčil mu. Ústavní soud nálezem ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, zrušil pouze dílčí ustanovení zákona o EET (nikoliv však ty, o která se opírá žalobou napadené rozhodnutí) a ve zbytku návrh zamítl. K jádru ústavní stížnosti Ústavní soud zejména uvedl, že: „Podle návrhovatelky je povinnost evidovat tržby elektronickou formou pro „malé“ poplatníky daně z příjmů nepřiměřeně zatěžující. Evidence tržeb pro tyto subjekty nepočítá se žádným zjednodušením, a tak dochází k narušení jejich základního práva na ochranu vlastnictví podle čl. 11 Listiny, jakož i práva podnikat podle čl. 26 odst. 1 Listiny. Tuto argumentaci návrhovatelka doplnila podáním ze dne 20. 12. 2016 s poukazem na odlišnost množiny subjektů s povinností elektronicky evidovat tržby a množiny subjektů s

pokračování

povinností podávat kontrolní hlášení podle zákona o dani z přidané hodnoty. Konečně, jak je uvedeno shora, dne 14. 11. 2017 upravila navrhovatelka svůj návrh tak, že by Ústavní soud měl zrušit zákon o evidenci tržeb alespoň vůči podnikatelům, jejichž rozhodný příjem je menší než 1 800 000 Kč ročně. K argumentaci navrhovatelky je třeba předně poznamenat, že zákon o evidenci tržeb nepřináší žádnou daňovou ani jinou povinnost, která by se bezprostředně a cíleně dotýkala majetkové sféry těch, na něž povinnost evidence dopadá. To Ústavní soud připomíná toliko z toho důvodu, že mnozí poplatníci elektronická zařízení, jež odpovídají požadavkům plynoucím z citovaného zákona, již vlastnili a používali je bez ohledu na nově uloženou povinnost evidence. Nadto daňové zákony již dříve ukládaly daňovým subjektům povinnost evidovat a eventuálně správci daně doložit své příjmy za rozhodné období. K posouzení tedy zbývá, zda nově uložená forma evidenční povinnosti není nepřiměřeně zatěžující. Jak je uvedeno, navrhovatelka tvrdí jednak zásah do práva na ochranu vlastnictví, jednak do práva podnikat, aniž by mezi těmito dvěma základními právy argumentačně diferencovala. Je zjevné, že vzhledem k charakteru posuzované úpravy je nutno hodnotit jako primární právě zásah do práva podnikat, přičemž zásah do vlastnictví je sekundární a manifestuje se právě tvrzeňým neústavním omezením, nebo dokonce znemožněním podnikání.“

[18] V bodě 75 a násl. nálezu pak Ústavní soud uvedl, že: „zavedení nové evidence žádné z obou základních práv (bod 68) neporušuje (není to jeho smyslem), je to naopak sám daňový subjekt, kdo výběrem vhodného technického řešení (viz širokou škálu hardwarových a softwarových produktů nabízených řadou specializovaných subjektů) může eventuálnímu negativnímu a nepřiměřenému efektu evidence tržeb na jeho podnikání bránit. Ostatně vládě lze dát za pravdu v tom, že vedlejším efektem bude narovnání podnikatelského prostředí, což je v dané souvislosti nepochybně pozitivní motiv. Ani sama navrhovatelka přesvědčivě netvrdí, že by nová forma evidence měla, sama o sobě, „rdousící efekt“ na podnikání menších poplatníků daně nebo že by znamenala zmaření samé podstaty jejich majetku. S obdobným argumentem se ostatně nedávno vypořádal Ústavní soud Rakouské republiky ve svém nálezu ze dne 9. 3. 2016 sp. zn. G 606/2015 - srov. odst. 3.2.3 tohoto nálezu; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <https://www.ris.bka.gv.at> - v němž nepřiznal ústavněprávní relevanci požadavku na zvýšení obratu, s nímž je spojena povinnost používat registrační pokladnu, neboť ani on nepřisvědčil námitce, že by nová povinnost měla na „menší“ subjekty likvidační efekt; naopak vyzdvihl, že je potřeba bránit umělému krácení obratu motivovanému snahou vyhnout se nové formě elektronické evidence. Z tohoto důvodu není podle Ústavního soudu důvodný názor, že nová forma evidenční povinnosti porušuje samotnou podstatu a smysl práva podnikat (či sekundárně práva vlastnit majetek), byť se jistě v praxi mohou objevit individuální případy, kdy se daňové subjekty pod vlivem nové formy evidenční povinnosti rozhodnou ve své ekonomické činnosti nepokračovat, a to například proto, že pro ně není komfortní používat nové technologie. Při posouzení, zda hodnocená právní úprava sleduje legitimní cíl, Ústavní soud přisvědčuje argumentu zařazenému do vyjádření vlády, že evidence tržeb doplňuje stávající systém o plošně zacílené hlášení údajů o platbách vyznačujících se nízkou nebo nejasnou mírou dohledatelnosti vůči správci daně. 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 [srov. též sněmovní tisk č. 513/0, VII. volební období Poslanecké sněmovny (od 2013) - důvodová zpráva - obecná část - kapitola 2. Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy]. [...] Nakonec zbývá určit, zda je evidenci tržeb možno hodnotit ještě jako rozumný prostředek, jenž má k vytyčenému cíli vést. K zodpovězení této otázky je podle Ústavního soudu

třeba porovnat eventuální řešení, jež mohl zákonodárce zvolit místo elektronické evidence. Alternativu k elektronické on-line evidenci představuje buď vedení dosavadní „průběžné“ evidence například podle zákona o účetnictví, kdy i za současného stavu musí daňový subjekt vynaložit prostředky a úsilí a při kontrole správci daně správnost jím přiznané a odvedené daně doložit. Mezistupněm mezi posuzovanou on-line variantou a dosavadním způsobem evidence jsou v zahraničí používané registrační pokladny s autonomním fiskálním datovým úložištěm (systém registračních pokladen byl například v Itálii zaveden již na základě zákona z roku 1983, od 1. 1. 2017 již funguje on-line režim). Doplnění stávajícího systému pomocí řešení založeného na registračních pokladnách s autonomním fiskálním datovým úložištěm by jistě splnilo základní cíl (tedy zefektivnění výběru daně), nicméně by znamenalo zátěž daňových subjektů spočívající v pořízení si nového zařízení (v tomto směru proto nelze sledovat zásadní rozdíl) a navíc by tato varianta vyžadovala pravidelný sběr dat. Rozhodl-li se tedy zákonodárce pro on-line řešení, zvolil cestu jdoucí s trendem dnešní doby ocitající se na prahu IV. průmyslové revoluce (srov. k tomu například Gilchrist, Alasdair. Industry 4.0: The Industrial Internet of Things. New York: Apress, 2016). Řešení zvolené v právní úpravě tak lze z ústavního hlediska označit za rozumné.“ (důraz přidán).

[19] Nutno dodat, že Ústavní soud se v citovaném nálezu nevyjádřil v tom smyslu, že by sankce ukládané podle zákona o EET byly nepřiměřené, protiústavní, či např. vymykající se pokutám ukládaným za jiná protiprávní jednání (k tomu viz žalobcovo srovnání s pokutami za nepovolenou jízdu přes železniční přejezd). Stejně tak se Ústavní soud nevyjádřil v uvedeném nálezu v tom smyslu, že by správní soudy měly na zjevnou nepřiměřenost pokut podle zákona o EET ve smyslu ustanovení § 78 odst. 2 s. ř. s. (podle kterého postupoval krajský soud) nahlížet jinak, než doposud činily.

[20] Podle § 78 odst. 2 s. ř. s.: *Rozhoduje-li soud o žalobě proti rozhodnutí, jímž správní orgán uložil trest za správní delikt, může soud, 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.*

[21] Správní soudy se výkladem uvedeného ustanovení opakovaně zabývaly.

[22] V rozsudku ze dne 30. 11. 2005, č. j. 1 As 30/2004 - 82, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[m]oderální právo soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu umožňuje soudu k návrhu žalobce buď snížit uložený trest, nebo od něj upustit (§ 78 odst. 2 s. ř. s.). To je ve správním soudnictví poměrně výjimečné: zde je totiž pravidlem kasační přezkum (ať už na úrovni krajského soudu ve vztahu k rozhodnutí správního orgánu, nebo u Nejvyššího správního soudu ve vztahu k rozhodnutí krajského soudu), který nedává správnímu soudu pravomoc k tomu, aby rozhodnutí sám měnil, a skýtá mu pouze dvě základní možnosti: zamítnout nedůvodný návrh (žalobu či kasační stížnost), nebo napadené rozhodnutí k důvodnému návrhu zrušit (a nejčastěji vrátit k dalšímu řízení), případně vyslovit nicotnost správního rozhodnutí.“ Právní věta vztahující se k citovanému rozsudku pak stanoví, že „[m]oderuje-li soud trest za správní delikt, musí též odůvodnit, v čem spatřuje zjevnou nepřiměřenost trestu a na základě jakých kritérií dospěl k jím stanovené výši trestu.“ (důraz přidán).

[23] Obdobně viz i rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 11. 2004, č. j. 10 Ca 250/2004 - 48, č. 225/2004 Sb. NSS, ve kterém soud zdůraznil preventivní a

pokračování

represivní funkce pokuty a dále uvedl, že soud může k moderaci přistoupit pouze, jedná-li se o pokutu zjevně nepřiměřenou: „*preventivní úloha postihu spočívá netoliko v účinku vůči žalobci, ale musí mít sílu odradit od nezákonného postupu i další adresáty stejných zákonných povinností; tento účinek pak může vyvolat toliko postih odpovídající významu chráněného zájmu, včas a věcně správně vyvozený. Jde-li o finanční postih, musí být znatelný v majetkové sféře delikventa, tedy být nikoli pro něho zanedbatelný, a tak nutně musí v sobě obsahovat i represivní složku. V opačném případě by totiž postih delikventa smysl postrádal. Moderační právo soudu, tj. možnost upuštění od potrestání či snížení postihu má proto místo toliko tam, jak sám zákon stanoví, kde jde o případ zjevné nepřiměřenosti.*“

[24] Na uvedené navázal zdejší soud v rozsudku ze dne 24. 4. 2018, č. j. 9 As 55/2017 - 93, ve kterém opět akcentoval, že moderovat soud může výhradně pokutu zjevně nepřiměřenou, přičemž je nutné zohlednit rozpětí výše pokuty stanovené zákonodárcem (za zjevně nepřiměřenou soud nepovažoval pokutu ve výši 6 % ze zákonného rozmezí): „*pro zásah do správního uvážení při výměře pokuty nepostačí běžná nepřiměřenost, ale je nutné, aby nepřiměřenost sankce dosáhla kvalitativně vyšší míry a byla zjevně nepřiměřená. Při takové úvaze jistě nepostačí vyjít pouze z konkrétní výše pokuty v dané věci, ale v první řadě je třeba se zaměřit na rozpětí pokuty stanovené zákonodárcem. Právě on nastavením rozpětí pokut určuje typovou závažnost příslušného postihovaného protiprávního jednání. Přiměřenost v individuálním případě se pak musí posuzovat zejména s ohledem na maximální možnou výši pokuty. V posuzované věci představuje uložená pokuta 6 % z maximální možné výše. To lze jen těžko považovat za nepřiměřené, natožpak za zjevně nepřiměřené.*“ Obdobně viz i rozsudek zdejšího soudu ze dne 24. 4. 2018, č. j. 9 As 55/2017 - 93.

[25] I rozsudek ze dne 21. 8. 2003, č. j. 6 A 96/2000 - 62, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 225/2004 Sb., vychází z toho, že při zkoumání přiměřenosti pokuty je nutno zohlednit zákonné rozpětí sankce, kterou lze za dané protiprávní jednání uložit. Zdejší soud v uvedeném rozhodnutí konstatoval, že za pokutu zjevně nepřiměřenou „nejspíše nebude možno považovat pokutu uloženou ve 4 % zákonného rozpětí.“ Právní věta vztahující se k uvedenému rozsudku (publikovaná ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) pak stanoví, že „[o] zjevně nepřiměřenou výši sankce (§ 78 odst. 2 s. ř. s.) nejde v případě, kdy pokuta byla uložena těsně nad spodní hranicí zákonného rozmezí.“

[26] Na uvedené zdejší soud navázal v rozsudku ze dne 19. 4. 2012, č. j. 7 As 22/2012 - 23, (rovněž publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu - pod č. 2672/2012 Sb.), kde uvedl: „*Smyslem a účelem moderace totiž není hledání „ideální“ výše sankce soudem místo správního orgánu, ale její korekce v případech, že by sankce, pohybující se nejen v zákonném rozmezí a odpovídající i všem zásadám pro její ukládání a zohledňující kritéria potřebná pro její individualizaci, zjevně neodpovídala zobecnitelné představě o adekvátnosti a spravedlnosti sankce. V případech sankcí z obecných hledisek méně závažných, tedy i v případě pokuty ve výši 10.000 Kč, proto moderace sankce bude zpravidla vzácnější než v případě sankcí výrazných.*“ (důraz přidán).

[27] V rozsudku ze dne 7. 3. 2019, č. j. 1 Azs 459/2018 - 26, zdejší soud zopakoval, že „[s]oudy se nemohou „pasovat“ do role správního orgánu a nahradit jeho činnost činností svou, byť by to bylo prováděno sebelepšími úmysly (např. rychlostí a efektivitou procesu - jako je tomu ostatně i v projednávané věci). Úloha soudní kontroly nespočívá v tom, že by rozhodovala

namísto veřejné správy, a to ani v případě uplatnění tzv. moderačního práva podle § 65 odst. 3 a § 78 odst. 2 s. ř. s. Jde naopak o kontrolu správnosti a zákonnosti postupů veřejné správy ze strany nezávislé moci soudní (srov. rovněž Potěšil, L., Šimíček, V. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Leges, 2014, s. 45-46).“ V tomto smyslu viz dále např. i rozsudky zdejšího soudu ze dne 23. 7. 2019, č. j. 2 As 23/2018 - 29, a ze dne 24. 1. 2019, č. j. 5 As 279/2016 - 45.

[28] Z usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 20. 4. 2010, č. j. 1 As 9/2008 - 133, č. 2092/2010 Sb. NSS, pak plyne, že při zkoumání výše pokuty je kromě rozpětí zákonné sazby sankce nutno přihlédnout i ke konkrétním skutkovým okolnostem věci: „[A]by pokuta za jiný správní delikt naplnila svůj účel z hlediska individuální i generální prevence, musí být citelným zásahem do majetkové sféry pachatele. Odpovídající intenzita majetkové újmy bude v konkrétních případech záviset na řadě faktorů, v prvé řadě však na závažnosti spáchaného deliktu. Ta v sobě vždy zahrnuje jak typovou závažnost, kterou zákonodárce vyjádřil již rozpětím zákonné sazby pro uložení pokuty, tak individuální závažnost protiprávního jednání v konkrétním případě.“ Obdobně viz např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Ads 140/2014 - 58.

[29] V nyní projednávané věci byl žalobce potrestán za spáchání přestupků podle § 29 odst. 1 písm. a) a b) zákona o EET

[30] Podle § 29 odst. 1 zákona o EET: *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, c) umístit informační oznámení, nebo d) zacházet s autentizačními údaji nebo certifikátem pro evidenci tržeb tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití.*

[31] Podle § 29 odst. 2 zákona o EET: *Za přestupek lze uložit pokutu do a) 50 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. c) nebo d), b) 500 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. a) nebo b).*

[32] Za každý z přestupků spáchaných žalobcem lze tedy uložit pokutu až do výše 500 000 Kč. Jedná se přitom o nejvyšší možnou pokutu, kterou lze uložit za přestupek dle zákona o EET, z čehož lze dovodit úmysl zákonodárce důsledně chránit společnost před uvedeným jednáním, resp. (hrozbou citelných pokut) předcházet porušování uvedených norem (není přitom úkolem zdejšího soudu přezkoumávat, proč zákonodárce zvolil takovou výši sazby, resp. proč u jiných protiprávních jednání zvolil sazby nižší). Nutno dodat, že zákonodárce nestanovil minimální výši pokuty (stanovil pouze, že pokutu lze uložit až do výše 500 000 Kč), což správnímu orgánu ještě lépe umožňuje zohlednit konkrétní závažnost daného jednání, jakož i další okolnosti vč. majetkových a osobních poměrů delikventa a tomu přizpůsobit výši sankce (podpůrně viz nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, či ze dne 9. 9. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 52/13).

[33] Ze spisu (shora rekapitulován) vyplývá, že žalobci byla uložena pokuta ve výši 6 500 Kč, což představuje 1,3 % ze zákonného rozpětí pro každý ze spáchaných přestupků. Pokuta se tedy pohybovala u dolní hranice zákonné sazby. Na tomto závěru přitom ničeho nemění fakt, že zákonodárce sazbu pokuty ponechal ve stejné výši pro fyzické i právnické osoby (skutečnost, že se jedná o fyzickou osobu, může nicméně být zohledněna v rámci

pokračování

zkoumání majetkových poměrů přestupce, k tomu viz dále). Přehlédnout přitom nelze ani § 41 odst. 2 přestupkového zákona, podle kterého jsou-li společně projednávány dva nebo více přestupků, správní orgán může uložit pokutu ve vyšší sazbě, a to tak, že horní hranice sazby pokuty za přestupek nejprísněji trestný se zvyšuje až o polovinu, nejvýše však do částky, která je součtem horních hranic sazeb pokut za jednotlivé společně projednávané přestupky.

[34] Z výše citované judikatury přitom plyne, že za popsané situace (vysoká typová závažnost jednání a pokuta uložená při hranici dolní sazby) by zde musely být zásadní skutečnosti (polehčující okolnosti, majetkové poměry přestupce atp.), které by uloženou pokutu činily zjevně nepřiměřenou. Tento závěr ostatně potvrzuje i žalobcem připomínaný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č. j. 29 Af 19/2016 - 30, ve kterém tento soud uvedl, že považuje „za potřebné posuzovat otázku zjevné nepřiměřenosti dále a podrobněji a nikoli ustat pouze na tom, že uložená pokuta je zcela při dolní hranici zákonného rozpětí. Zdejší soud má totiž za to, že i pokuta nedosahující jednotek procent maximálního zákonného rámce může být v určitém případě (byť zřejmě zcela výjimečně) zjevně nepřiměřenou.“ Nejvyšší správní soud nicméně skutečnosti akcentované krajským soudem v této souvislosti neshledal natolik závažnými, aby tyto činily uloženou pokutu zjevně nepřiměřenou.

[35] Kasační soud totiž nemůže (ve shodě se stěžovatelem) předně souhlasit s tím, že by za polehčující okolnost bylo možno považovat délku doby od zavedení evidenční povinnosti. Krajský soud v rozsudku uvedl, že je třeba přihlídnout k tomu, že od zavedení povinnosti elektronické evidence tržeb v maloobchodu (1. 3. 2017) do okamžiku spáchání přestupků (24. 8. 2017) uplynula nedlouhá doba, která mohla zdůvodnit „neautomatizování“ či neosvojení si úkonů spojených s EET na straně povinných subjektů. Kasační soud dobu přesahující 5 měsíců nepovažuje za natolik krátkou, aby závažnost spáchaných přestupků bylo možno „omluvit“ neosvojením si povinnosti zadat tržbu do pokladního systému a vydat účtenku (tj. úkonů, které osoba na pozici prodavačky činila na každodenní bázi již před zavedením evidenční povinnosti). Nutno dodat, že sama zaměstnankyně žalobce při místním šetření uvedla, že účtenky běžně vydává (viz protokol č. j. 2990876/17/3205-60561-809915).

[36] Kromě právě uvedené skutečnosti (doby od zavedení evidence tržeb) pak krajský soud v rozsudku zohlednil pouze skutečnosti, které jako polehčující okolnosti posoudily již správní orgány. Byl nicméně názoru, že těmito měla být přisouzena vyšší váha. S tím se kasační soud neztotožnil. Jedná se totiž o skutečnosti, které nevypovídají ničeho natolik zásadního o situaci žalobce, že by zapříčiňovaly zjevnou nepřiměřenost sankce uložené na samé spodní hranici zákonné sazby (viz výše). Uvedené platí zejména pro skutečnost, že se jednalo pravděpodobně o neúmyslné jednání způsobené vysokou fluktuací zákazníků a četností tržeb v malých částkách. Uvedené totiž platí pro prakticky veškeré provozovny zabývající se maloobchodem. Cílem zákona o EET je přitom narovnat podnikatelské prostředí ve všech segmentech trhu bez ohledu na velikost daňového subjektu (viz body 16 a 78 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 a rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 45/2019 - 55). Pokud pak jde o krajským soudem zdůrazněnou preventivní funkci pokuty, která měla být zachována tím, že předchozí ani následná místní šetření neodhalila žádné porušení zákona o EET, nutno v souladu s výše citovanou judikaturou

připomenout i represivní funkci pokuty a potřebnost toho, aby pokuta odradila od nezákonného postupu i další adresáty stejných zákonných povinností.

[37] Zjevnou nepřiměřenost pokuty pak nelze konečně dovodit ani z toho, že žalobce „je spíše drobným podnikatelem, kde i nevelké rozdíly v uložené sankci mohou být výrazněji počítovány v jeho majetkové sféře“. Jedná se totiž pouze o obecné konstatování, které žalobce jakkoli nevyčleňuje z množiny veškerých „drobných podnikatelů“. Správní orgány se přitom majetkovou sférou žalobce zabývaly a jejich posouzení této otázky aproboval i krajský soud (viz odstavec 17 rozsudku), když uvedl, že „nemůže žalovanému ničeho vytknout ani v případě zjišťování majetkových poměrů žalobce. Správní orgány při ukládání správních trestů vycházejí při zjišťování osobních a majetkových poměrů z údajů doložených samotným účastníkem řízení, případně z těch, které si opatří samostatně bez součinnosti účastníka řízení. Ačkoli je patrné, že z přehledu tržeb nevyplývá celková ekonomická situace žalobce, žalovaný tímto vyloučil likvidační charakter ukládané pokuty. Žalobce zároveň netvrdil nic, co by prokazovalo opak.“

[38] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že žalobci mohlo být kladeno k tíži spáchání dvou přestupků. Ačkoliv lze krajskému soudu přisvědčit v tom, že dané přestupky (nezaevidování tržby a nevystavení účtenky) budou velmi často spáchány současně, nic to nemění na skutečnosti, že se jedná o dvě samostatné skutkové podstaty, které mohou být spáchány samostatně. Jak již bylo výše uvedeno, podle § 29 odst. 1 písm. a) a b) zákona o EET: *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.* Nutno dodat, že podle § 40 zákona přestupkového zákona platí, že jako k přitěžující okolnosti se přihlédne zejména k tomu, že pachatel: *a) spáchal přestupek tak, že využil něčí bezbrannosti, podřízenosti nebo závislosti na jiné osobě, b) spáchal více přestupků, c) spáchal přestupek opakovaně, d) zneužil ke spáchání přestupku svého zaměstnání, postavení nebo funkce, e) spáchal přestupek jako člen organizované skupiny, nebo f) spáchal přestupek na dítěti, osobě těhotné, nemocné, zdravotně postižené, vysokého věku nebo nemohoucí.* (důraz přidán). Z § 40 písm. b) přestupkového zákona tedy vyplývá, že lze zohlednit i skutečnost, že došlo ke spáchání více přestupků. Uvedený aspekt tedy mohly správní orgány reflektovat i při ukládání pokuty (podpůrně viz i rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 8. 2017, č. j. 5 As 259/2015 - 33). Lze nicméně dodat, že spáchání dvou přestupků nebylo správními orgány vyhodnoceno jako zásadní přitěžující okolnost, o čemž svědčí fakt, že žalobci byla za spáchání obou přestupků uložena pokuta představující pouze 1,3 % ze zákonného rozmezí (viz výše).

[39] Na výše uvedených závěrech nemůže nic změnit ani vyjádření žalobce ke kasační stížnosti. Ačkoliv kasační soud respektuje žalobcem připomínaný omezený přezkum diskrece krajského soudu při aplikaci jeho moderační pravomoci, tato musí být realizována v souladu s právní úpravou, jejími východisky a taktéž se závěry relevantní judikatury, k tomu však nedošlo. Žalobce přitom nepodal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v důsledku čehož se Nejvyšší správní soud nemohl věcně zabývat tvrzeními žalobce (obsaženými v jeho vyjádření ke kasační stížnosti), ve kterých napadal rozsudek krajského soudu (nesprávné posouzení přičitatelnosti jednání, protokolu z místního šetření, unesení důkazního břemene stěžovatelem, nepřiměřenost uložené sankce atd.). Návazně pak stran těchto otázek nemohl Nejvyšší správní soud zavázat krajský soud závazným právním názorem, jak žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti výslovně

pokračování

požadoval. Pro úplnost kasační soud dodává, že v dalším řízení se krajský soud bude zabývat všemi uplatněnými žalobními námitkami, tj. včetně těch, které žalobce zopakoval ve vyjádření ke kasační stížnosti. Z procesní opatrnosti soud dodává, že rozsudky akcentované žalobcem ve vyjádření ke kasační stížnosti se týkaly jiných protiprávních jednání, než porušení zákona o EET, přičemž se lišily i v dalších ohledech. V rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 11. 2015, č. j. 62 Af 33/2014 - 43, byla za zjevně nepřiměřenou označena pokuta ve výši 17 % zákonného rozmezí, tato byla snížena na 2 % sazby (což bylo označeno za pokutu „symbolickou“). Ve věci vedené Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 29 Af 19/2016 pak krajský soud akcentoval, že *„existuje evidentní nepoměr mezi množstvím [cenou] předmětných zkapalněných ropných plynů a uloženou pokutou [193 kusů 10kg lahví v celkové hodnotě 24 271 Kč bez DPH versus pokuta ve výši 50 000 Kč]“* a také, že *„sám žalobce svoje pochybení napravil, a to ještě před provedením daňové kontroly.“*

[40] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), ve kterém je vázán shora vyslovenými právními názory (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[41] Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatel sice kasační stížností napadl pouze výrok I rozsudku krajského soudu, nicméně podle § 109 odst. 3 s. ř. s. platí, že Nejvyšší správní soud není rozsahem kasační stížnosti vázán tehdy, je-li na napadeném výroku závislý výrok, který napaden nebyl. V daném případě jsou úzce provázány všechny výroky rozsudku krajského soudu. Výrokem II byla totiž žaloba částečně zamítnuta - toto částečné zamítnutí bylo zapříčiněno právě tím, že krajský soud provedl moderaci pokuty (s čímž se kasační soud neztotožnil, viz výše). Výrok III se pak týkal náhrady nákladů řízení, a je tedy závislý na výrocích I a II. Za této situace vzájemné provázanosti výroků pokládal Nejvyšší správní soud za jedině možné zrušit rozsudek krajského soudu jako celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 7 As 264/2018 - 36).

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. prosince 2019

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu