



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj), soudce Mgr. Alexandra Krysla a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **R. W.**
sídlem Ch.
zastoupená advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97/25, 460 07 Liberec

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2018, č. j. 29801/18/5000-10610-712427,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2018, č. j. 29801/18/5000-10610-712427, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 24 456 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Davida Hejzlara, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2018, č. j. 29801/18/5000-10610-712427 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo podle § 90 odst. 1 písm. c) změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*prvoinstanční orgán*“) ze dne 18. 12. 2017, č. j. 1007965/17/2400-11451-405029 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), tak, že část textu výroku: „*II. Za spáchaný přestupek se obviněné ukládá pokuta podle ustanovení § 29 odst. 2 písm. b) ZoET, ve spojení s § 35 a násl. přestupkového zákona ve výši 12 000 Kč (slovy dvanáct tisíc korun českých)*“ byla nahrazena textem: „*II. Za spáchaný přestupek se obviněné ukládá pokuta podle ustanovení § 29 odst. 2 písm. b) ZoET, ve spojení s § 35 a násl. přestupkového zákona ve výši 6 000 Kč (slovy šest tisíc korun českých)*“. Ostatní text výroku rozhodnutí zůstal nezměněn. Pokuta byla žalobkyni uložena za přestupek podle § 29 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb, kterého se dopustila tím, že dne 5. 9. 2017 v čase 11:11 hodin v provozovně žalobkyně s názvem „*Květiny R. w.*“ nacházející se v obchodním domě Prior na adrese Svobody 2094/6, Cheb, řádně nevystavila účtenku se všemi povinnými údaji podle ustanovení § 20 zákona o evidenci tržeb ve znění účinném v době vydání rozhodnutí tomu, od koho evidovaná tržba plyne, čímž porušila povinnost stanovenou v ustanovení § 18 odst. 1 písm. b) téhož zákona.

II.

Žaloba

2. Podstatou projednávané věci je důležitá otázka, zda platné právní předpisy brání tomu, aby účtenka ve smyslu ZoET byla vystavena taktéž i v elektronické formě, a to i v případě fyzického nákupu zákazníka, když samotný ZoET nikterak neupravuje formu účtenky, nýbrž pouze údaje a náležitosti, které je nutno na účtence uvádět. Správce daně na základě kontrolního nákupu u žalobkyně dospěl k závěru, že žalobkyně porušila ZoET, když v souvislosti s příslušným nákupem nevystavila „*řádnou účtenku*“. Dle názoru správce daně je takovou účtenkou pouze účtenka vystavená v papírové (tištěné) podobě, pokud si zákazník elektronickou účtenku výslovně nevyžádá, přičemž správce daně se v tomto svém stanovisku ve značné míře odkazuje nikoli na právní předpisy, nýbrž na vlastní metodické pokyny daňové správy.
3. Žalobkyně s uvedeným závěrem nesouhlasila, neboť z její strany byla vystavena řádná účtenka v elektronické podobě se všemi náležitostmi dle ZoET, a to v situaci, kdy zákazník (kontrolní orgán) byl již při vstupu do provozovny s takovým postupem srozuměn, obdržel přístupové údaje k této účtence umístěné na internetu a při nákupu nepožadoval účtenku v tištěné formě. Žalobkyně byla přesvědčena o tom, že dodržela podmínky a požadavky vyplývající z příslušné zákonné úpravy, jakož i vlastní smysl a účel této zákonné úpravy. Vystavením elektronické účtenky se nedopustila porušení jakéhokoli ustanovení ZoET, ani poškození jakýchkoli práv zákazníka.
4. V odvolání žalobkyně namítala (a zároveň i konkrétním způsobem doložila), že v daném případě účtenka ve smyslu ZoET ve skutečnosti vystavena byla, přičemž je možné ověřit její existenci a samotnou tržbu zákazníkem nebo kontrolním orgánem v databázi správce daně. Žalobkyně namítala, že svým postupem ve věci evidence tržeb zcela naplňuje účel ZoET, přičemž se v této souvislosti nedopustila žádného jednání, které by mohlo být označeno za protiprávní a postihováno správní sankcí. Žalovaný následně vydal napadené rozhodnutí, kterým toliko snížil uloženou pokutu.

5. Dle mínění žalobkyně bylo napadené rozhodnutí vydáno v rozporu s právními předpisy. Žalobkyně namítala, že se žalovaný ve svém rozhodnutí nevypořádal úplně a dostatečně s námitkami, které byly předmětem podaného odvolání. Správce daně přistoupil k uložení pokuty pro údajné nevystavení řádné účtenky. Podle žalobkyně se jednalo o nesprávný závěr, který je v rozporu se skutkovým stavem věci. Žalobkyně ve skutečnosti účtenku v souvislosti s kontrolním nákupem správce daně vystavila, přičemž tato účtenka obsahovala veškeré náležitosti stanovené zákonem. Žalobkyně se tak nedopustila žádného protiprávního jednání, které je jí ze strany finančních orgánů vytýkáno. Žalobkyně přitom zdůraznila, že při posouzení této otázky je nutno vycházet ze závazných právních předpisů, a to v souladu se základními ústavními zásadami, kterými jsou zásada obecně dovolovací dle čl. 2 odst. 4 Ústavy (ve vztahu k občanům), resp. zásada obecně povolovací zakotvená v čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (ve vztahu k orgánům veřejné moci).
6. Žalobkyně nadále trvala na tom, že vystavila účtenku v elektronické podobě se všemi náležitostmi podle § 20 odst. 1 ZoET, přičemž zákazník (tj. správní orgán činící kontrolní nákup) obdrže 1 přístupové údaje k účtence umístěné na internetu. Pokud by snad zákazník neměl přístup na internet, pak mohl a měl postupovat podle pokynů uvedených u přístupových údajů k účtence, a to odeslat SMS s kódem na uvedené číslo. Lze shrnout, že vystavením účtenky a jejím umístěním na internet nebyl porušen ani § 18 odst. 1 písm. b) ZoET, když účtenka tomu, od koho tržba plynula, byla vystavena ve správný okamžik při uskutečnění evidované tržby a byla pro dotyčného dostupná, přičemž je dostupná doposud.
7. Žalobkyně v souvislosti se závěrem žalovaného v napadeném rozhodnutí ohledně přednosti a závaznosti tištěné formy namítala, že ZoET formu účtenky nikterak neupravuje. ZoET upravuje ve vztahu k účtence pouze údaje, které je třeba na účtence uvádět. Přitom jen porušení zákona lze považovat za přestupek a sankcionovat. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na § 5 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Jakýkoli čin lze klasifikovat jako přestupek pouze tehdy, pokud se jedná o protiprávní jednání. Podle § 29 ZoET je protiprávní takové jednání, při kterém nedojde k vystavení účtenky. K takovému protiprávnímu jednání však v daném případě nedošlo, neboť účtenka vystavena byla.
8. Podle žalobkyně finanční orgány ve svém závěru, podle něhož žalobkyně „nevystavila řádnou účtenku“, vycházely primárně z vlastních metodických pokynů, které stanoví dodatečné podmínky a požadavky, které se nachází mimo rámec zákona. Takový postup správce daně a žalovaného není přijatelný, neboť je v rozporu s výše zmiňovanými ústavními zásadami. Finanční orgány v dané věci uvedené principy svým výkladem a aplikací ZoET porušily, neboť uplatnily takové závěry, které nejsou v zákoně nijak vyjádřeny, ani ze zákona nijak nevyplývají. Vystavovat elektronické účtenky je možné a zcela legální a zákon neukládá vystavovat účtenky výhradně v tištěné formě. Finanční orgány přitom odkazovaly toliko na jejich vlastní metodický pokyn, který však nelze zaměňovat za závazný právní předpis ve smyslu výše citovaných ústavních zásad. Metodický pokyn součástí právního řádu ČR není, resp. není pramenem práva, a nelze jej proto považovat za obecně závazný předpis. Proto jeho případné nedodržení či porušení nemůže být přestupkem ve smyslu přestupkového zákona. Finanční správa není oprávněna doplňovat či měnit zákony tím, že v rámci svých metodických pokynů označí mimo rámec zákona určité jednání za přípustné a jiné za nepřípustné. Tím méně je pak oprávněna usuzovat na spáchání přestupku dle této metodiky, neboť její hodnocení by

mělo být zaměřeno výhradně na zkoumání souladu jednání subjektu se zákonem (zde ZoET).

9. Žalobkyně tudíž nadále trvala na tom, že účtenka byla vystavena, byla vystavena včas a má veškeré zákonem požadované náležitosti. Jako podstatné se jeví i to, že na základě výše uvedené účtenky lze i ověřit evidenci uskutečněné tržby zákazníkem nebo kontrolním orgánem v databázi správce daně. Nebylo tedy pravdivé tvrzení správce daně, že bylo znemožněno ověřit účtenku a samotnou tržbu zákazníkem nebo kontrolním orgánem.
10. Žalobkyně také namítala, že z její strany nedošlo ani k porušení účelu evidence tržeb dle ZoET. Účel evidence tržeb v ZoET není výslovně vymezen, nicméně lze jej dovodit z důvodové zprávy: „2. *Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy. Po materiální stránce navrhovaná právní úprava de facto doplňuje existující platné normy stanoveným směrem, a to zejména z hlediska způsobu a formy již dnes běžně prováděných úkonů (zejména vedení určité evidence transakcí a vydávání záznamních dokladů poplatníkovi). Hlavním cílem evidence tržeb je získání informací, které zabezpečí lepší správu daní (zejména daní z příjmů a daně z přidané hodnoty).*“ Smyslem a účelem evidence tržeb je tudíž získání informací pro lepší správu daní. Nutno konstatovat, že informace pro lepší správu daní správce daně získal již odesláním datové zprávy o uskutečněné tržbě. Forma, jakou byla účtenka vystavena, již nemohla a do budoucna ani nemůže nijak ovlivnit získání informací pro lepší správu daní, když byl dané účtence systémem EET přiřazen FIK a tržba je evidována v systému pro evidenci tržeb. Je-li tedy účelem zákona zabezpečit lepší správu daní, jak vyplývá z důvodové zprávy, pak tento účel byl bezesbýtku naplněn odesláním údajů do databáze správce daně. Odeslání údajů správní orgány nezpochybňují, v takovém případě ovšem nutno uzavřít, že k ohrožení „účelu evidence tržeb“ nedošlo.
11. K samotnému průběhu kontrolního nákupu považovala žalobkyně za nutné uvést, že správce daně po předání hotovosti neobdržel účtenku, nýbrž odkaz na elektronickou účtenku. Kontrolní nákup správce daně byl ukončen předáním hotovosti a odkazu na elektronickou účtenku. V rámci kontrolního nákupu nebyla správcem daně požadována účtenka v tištěné podobě. Pokud by kontrolní orgán uvedl, že nechce odkaz na elektronickou účtenku, ale listinnou účtenku, obdržel by účtenku náležitě vyplněnou na tiskopise dodaném spolu s SW aplikací. Úřední osoby vstupovaly do provozovny dveřmi, na kterých bylo sdělení o vystavování elektronických účtenek, tedy s touto skutečností musely být při vstupu do provozovny srozuměny. Při vlastním kontrolním nákupu k tomuto způsobu evidence tržeb nevyjádřily žádné výhrady a nepožadovaly výslovně vystavení účtenky v papírové podobě, tedy žalobkyně vycházela z oprávněného předpokladu, že daný „zákazník“ s vystavením elektronické účtenky (na které byl při vstupu upozorněn) souhlasí. Tato skutečnost byla zvýrazněna rovněž i tím, že žalobkyně má na prodejním pultě umístěn informační leták týkající se elektronických účtenek, což bylo správcem daně také doloženo. Ten však na uvedené skutečnosti nijak nerefletoval.
12. Žalobkyně namítla, že pokud finanční orgány na základě jejich vlastní metodiky dovodily, že k vystavení účtenky v elektronické formě je zapotřebí výslovný souhlas zákazníka, jednalo se o závěr, který ze ZoET nijak nevyplývá, a z hlediska zákonné úpravy a výše zmiňovaných ústavních zásad je tedy neoprávněný. Úřední osoby při kontrolním nákupu byly s vystavením elektronické účtenky srozuměny, přičemž ohledně tohoto postupu nevznesly při tomto nákupu žádnou výhradu, ani nevyzvaly žalobkyni k vystavení papírové účtenky, přičemž jak žalobkyně správci daně doložila, je vždy připravena takovému požadavku zákazníka prostřednictvím příslušného tiskopisu vyhovět.

13. Žalobkyně závěrem konstatovala, že restriktivní postoj finančních orgánů, který se týká vystavování účtenek v elektronické formě, není v širším kontextu srozumitelný. Pokud je pro účast v účtenkové loterii nutná aktivita na internetu, pak není důvod, proč bránit umístění a převzetí účtenek na témže médiu. Tento postup (tedy dostupnost účtenky na internetu) není zákonem zapovězen. Obdobně jsou od 1. 1. 2018 např. povinně vydávány recepty na léky pouze elektronicky. Tedy elektronická forma je forma obecně používaná a i zákony vyžadovaná a lze se domnívat, že taktéž i ZoET byl přijat s vědomím, že elektronická forma bude v dnešní době stále více rozvíjena a využívána. Finanční orgány ani poukazem na jejich metodický pokyn srozumitelně nezdůvodnily, proč by elektronická forma účtenek neměla naplňovat smysl a účel zákona, když lze naopak doložit, že takováto forma je zcela v souladu s příslušným zákonem. Na základě výše uvedeného žalobkyně shrnula, že v projednávané věci byla účtenka při uskutečnění evidované tržby vystavena, žádné ustanovení ZoET nebylo porušeno, k protiprávnímu jednání nedošlo, a proto není dán žádný titul k uložení pokuty.

III.

Vyřádění žalovaného k žalobě

14. Žalovaný s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasil a navrhl zamítnutí žaloby.
15. Žalovaný předně uvedl, že § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb stanoví, že poplatník je povinen nejpozději při uskutečnění evidované tržby vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne. Tato povinnost zahrnuje jak vystavení účtenky, tak i předání účtenky do dispozice původce tržby. Předání účtenky do dispozice původce tržby znamená, že poplatník musí účtenku se všemi náležitostmi dle § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb bez výzvy poskytnout původci tržby, tj. umístit ji na příslušné výdejní místo a neuskutečnit dispozici s účtenkou v rozporu se sdělenou vůlí původce tržby. Účtenka nesmí být vystavena mimo sféru původce tržby ani s ní nesmí být nakládáno proti vůli původce tržby. Tyto závěry potvrzuje komentář k zákonu o elektronické evidenci tržeb: *„Povinnost vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne, je splněna tehdy, je-li do sféry vlivu subjektu, který poskytl plnění, předáno potvrzení o proběhlé transakci s náležitostmi stanovenými § 20 ZoET. V souvislosti s povinností vystavit účtenku je nezbytné upozornit na skutečnost, že zákon nezakládá povinnost zákazníka účtenku převzít. Poplatník sice musí zákazníkovi umožnit převzetí účtenky, tedy její předání do dispozice poplatníka, ale je čistě na libovůli zákazníka, zda účtenku skutečně převezme, nebo projeví (konkludentně) vůli účtenku nepřevzít. Ve vztahu k přebírání účtenek zákazníkem byla zvolena cesta pozitivní motivace - vůle zákazníka účtenku od poplatníka vyžadovat bude podpořena doplňkovými nástroji k evidenci tržeb, zejména účtenkovou loterií, jejíž konání normuje v § 35 ZoET. Povinností poplatníka pak není účtenku zákazníkovi vnucovat. Má ji toliko zákazníkovi vystavit, čímž se rozumí dát mu ji do dispozice (například položit na pult).“*. Byť zákon o evidenci tržeb obecně nevylučuje vystavení účtenky v elektronické podobě a předání této účtenky do dispozice původce tržby elektronickou cestou (např. prostřednictvím e-mailu nebo zobrazením ve webovém rozhraní), vystavení účtenky v elektronické podobě je primárně předpokládáno u transakcí, které jsou uskutečňovány prostřednictvím internetu bez fyzické přítomnosti osob, které se jich účastní. V takovém případě lze totiž racionálně předpokládat, že pokud je transakce uskutečněna elektronicky bez fyzické přítomnosti daných osob, původce tržby disponuje náležitým technickým vybavením, jakož i technickými dovednostmi pro účely toho, aby byl schopen s účtenkou v elektronické

podobě bez dalšího libovolně disponovat dle své vůle.

16. Naopak v případě, kdy jsou účastníci transakce fyzicky přítomni, je primárně předpokládáno vystavení účtenky v tištěné podobě a její fyzické předání do dispozice původce tržby. Tento výklad § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb předjímal i zákonodárce, když v důvodové zprávě k citovanému ustanovení uvedl, že „[v] *případě fyzické přítomnosti původce tržby se „vystavením účtenky“ na straně poplatníka, který má tržbu evidovat, rozumí vystavit účtenku, bez výzvy ji fyzicky poskytnout zákazníkovi jejím umístěním na příslušné výdejní místo a neuskutečnit dispozici s účtenkou v rozporu se sdělenou vůlí původce plnění.*“ Dle žalovaného je zřejmé, že v případech uskutečnění transakce za fyzické přítomnosti stran dané transakce, mohou na straně původce tržby vystupovat i osoby, které nedisponují technickým vybavením či dovednostmi pro účely toho, aby mohly bez dalšího libovolně disponovat s účtenkou vystavenou v elektronické podobě. S ohledem na to lze vystavení účtenky v elektronické podobě v případě fyzické přítomnosti původce tržby připustit pouze tehdy, pokud původce tržby s takovým postupem poplatníka dobrovolně a výslovně souhlasí. Jak již žalovaný uvedl v bodu [20] napadeného rozhodnutí, vystavení elektronické účtenky zákazníkům, kteří o tuto formu vystavení účtenky neprojeví zájem, představuje obcházení smyslu zákona o evidenci tržeb a diskriminaci těch zákazníků, kteří nemají možnost či schopnost účtenku převzít v elektronické formě.
17. V nyní posuzovaném případě správní orgán provedl kontrolní nákup za částku 53 Kč v provozovně žalobkyně, při kterém byly strany této transakce fyzicky přítomny. Po předání hotovosti žalobkyni byl úřední osobě předán toliko lístek s kódem ... a s údajem, že účtenku je možné vyzvednout na adrese plat.ba/uctenka, případně po zaslání SMS s kódem účtenky na telefonní číslo +420778501015. Před uskutečněním předmětné transakce, v jejím průběhu, ani po jejím ukončení úřední osoba neprojevila souhlas s tím, aby byla účtenka vystavena v elektronické formě. Žalobkyně naopak účtenku se všemi náležitostmi dle § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb úřední osobě nepředala ani poté, co ji úřední osoba upozornila na to, že účtenka dané náležitosti musí obsahovat a nelze s ní nakládat proti vůli původce tržby. Žalobkyně tudíž fyzicky neposkytla účtenku se všemi náležitostmi dle § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb původci tržby jejím umístěním na příslušné výdejní místo, a uvedeným jednáním tak za situace, kdy zákazník nesouhlasil s vystavením účtenky v elektronické formě, porušila povinnost, kterou jí ukládá § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb. Žalovaný proto setrval na svém závěru, že došlo k naplnění skutkové podstaty přestupku dle § 29 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb.
18. K námitce žalobkyně, že úřední osoby vstupovaly do provozovny žalobkyně dveřmi, na kterých bylo umístěno informační sdělení o vystavování účtenek v elektronické formě, žalovaný ve shodě s bodem [24] napadeného rozhodnutí uvedl, že dané tvrzení nebylo prokázáno. Nadto žalovaný pro úplnost podotýká, že ani v případě prokázání daného tvrzení by nebylo možné bez dalšího dovodit, že úřední osoby vstupem do provozovny projeví souhlas s vystavením účtenky v elektronické formě.
19. Žalovaný současně zdůraznil, že správní orgán ani žalovaný nerozporují, ani nerozporovali, že žalobkyně splnila povinnost dle § 18 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb, když datovou zprávou zaslala správci daně údaje o předmětné tržbě. Stejně tak není sporu o tom, že účtenka týkající se předmětné transakce byla umístěna na internet. Umístění účtenky na internet v případě transakce za fyzické přítomnosti původce tržby, pokud původce tržby s takovým postupem žalobkyně neprojevil souhlas, však nemůže

představovat splnění povinnosti dle § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb, tj. vystavit účtenku tomu, od koho tržba plyne.

20. Pokud žalobkyně argumentovala, že s ohledem na možnost zaslání SMS s kódem účtenky mohou s danou účtenkou disponovat i osoby bez přístupu k internetu, žalovaný k tomu uvedl, že vystavení účtenky a její předání do dispozice původce tržby nemůže být podmíněno dalším úkonem ze strany původce tržby, nadto v tomto případě zpoplatněného, jelikož je zde zpoplatněna SMS obsahující žádost o zaslání účtenky. Podmínění předání účtenky do dispozice původce tržby zpoplatněným úkonem je diskriminující vůči zákazníkům bez přístupu k internetu.
21. K argumentaci žalobkyně, že orgány Finanční správy České republiky zaujímají restriktivní postoj k účtenkám v elektronické formě, žalovaný uvedl, že tento názor je neopodstatněný. Výklad zákona o evidenci tržeb zaujatý orgány Finanční správy České republiky, který je v souladu se zákonodárcem předpokládaným výkladem § 18 odst. 1 písm. b) téhož zákona, naopak připouští možnost vystavení účtenky v elektronické formě v celé řadě případů (např. transakce na internetu, transakce mezi stálými obchodními partnery, a rovněž i právě transakce za fyzické přítomnosti jejích účastníků), kdy jedinými podmínkami pro vystavení účtenky v elektronické formě je to, že příjemce tržby vystavení v elektronické formě umožňuje a nabízí, a současně to, že zákazník s vystavením účtenky v elektronické formě dobrovolně souhlasí. Tyto informace jsou pro subjekty evidence tržeb veřejně dostupné na webové adrese <http://www.e-trzby.cz>, kde je mimo jiné zveřejněna i důvodová zpráva k zákonu o evidenci tržeb a Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k aplikaci zákona o evidenci tržeb ze dne 31. 8. 2016, č. j. 14332/18/7100-10114-205170 (nyní platná verze 4.0). Žalovaný měl proto za to, že předmětné námitky žalobkyně nejsou důvodné.
22. Závěry žalovaného a správního orgánu přezkoumatelným způsobem vyplývají z výkladu § 18 odst. 1 písm. b) a § 29 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb, které byly v dané věci aplikovány. Žalobkyně byla sankcionována za porušení povinnosti vyplývající ze zákona o evidenci tržeb, nikoliv za porušení Metodického pokynu k aplikaci ZoET. Žalovaný tudíž popřel argumentaci žalobkyně, že příslušné závěry byly opřeny toliko o Metodický pokyn k aplikaci ZoET. Uvedený metodický pokyn, který je veřejně přístupný všem subjektům, přitom nestanoví žádné požadavky či povinnosti nad rámec zákona o evidenci tržeb, nýbrž pouze jednoznačným způsobem shrnuje zákonné povinnosti poplatníků a předestírá jejich výklad tak, aby s tímto výkladem byly seznámeny všechny subjekty evidence tržeb i správní orgány prověřující plnění povinností při evidenci tržeb dle zákona o evidenci tržeb.
23. Porušení povinnosti dle § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb má za následek ohrožení jednoho z účelů zákona o evidenci tržeb, a to umožnění dobrovolného zapojení veřejnosti do kontroly dodržování tohoto zákona, tzn. ověření evidování uskutečněné platby. Nelze tvrdit, že jediným smyslem a účelem zákona o evidenci tržeb je „*získání informací pro lepší správu daní*“, a následně tvrdit, že v případě nevystavení účtenky tomu, od koho tržba plyne, nedošlo k porušení účelu evidence tržeb dle zákona o evidenci tržeb, jak zjednodušeně činí žalobkyně. Ostatně sám zákonodárce vymezením formálních znaků skutkových podstat v § 29 odst. 1 písm. a) a b) zákona o evidenci tržeb důsledně rozlišuje mezi porušením povinnosti stanovené v § 18 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb a porušením povinnosti stanovené v § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb. Jak již žalovaný uvedl v bodu [26] napadeného rozhodnutí s odkazem na rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 9. 8. 2012, sp. zn. 9 As 34/2012, stanovením formálních znaků určité skutkové podstaty zákon předpokládá, že v případě naplnění daných znaků v běžně se vyskytujících případech bude daný skutek společensky škodlivý. Žalovaný měl proto za to, že předmětná námitka žalobkyně není důvodná.

IV.

Replika

24. Žalobkyně v podané replice setrvala na argumentech obsažených v žalobě.
25. Tvzení žalovaného, že není možné bez dalšího dovodit, že úřední osoby, které vstupovaly do provozovny žalobkyně dveřmi, na kterých bylo umístěno sdělení o vystavování účtenek v elektronické formě, projevíly souhlas s vystavením účtenky v elektronické formě, považovala žalobkyně v tomto případě za irrelevantní, neboť výslovný souhlas zákazníka s vystavením účtenky v elektronické formě není zákonným předpokladem splnění povinnosti dle § 18 odst. 1 písm. b) ZoET. V žádném případě se tedy nejedná o případ, kdy by žalobkyně jakkoli obcházela či nedodržovala platné právní předpisy týkající se evidence tržeb.
26. S tvrzením žalovaného, že podmínění předání účtenky do dispozice původce tržby zasláním zpoplatněné SMS s kódem účtenky pro osoby, které nemají k dispozici přístup k internetu, je diskriminujícím vůči zákazníkům bez přístupu k internetu, žalobkyně rovněž nesouhlasila, když přístup k účtence na základě zaslání SMS s kódem účtenky je pouhou alternativou k přístupu k účtence umístěné na internetu a účtence v tištěné podobě, o kterou má každý zákazník uskutečňující nákup v provozovně žalobkyně možnost požádat a tato mu bude vydána. Daný argument žalovaného se navíc jeví jako účelový, neboť je to právě finanční správa, která např. v rozšířených případech týkajících se DPH (konkrétně při posuzování „vědomostního testu“ a míry obezřetnosti příjemců zdanitelných plnění ve vztahu k jejich dodavatelům, u nichž byl detekován problém s odvodem daně) předpokládá, že v dnešní době je internet natolik rozšířeným a všeobecně vyhledávaným prostorem, že není standardní, aby v podnikatelské sféře působil subjekt, který právě tento prostor nevyužívá při komunikaci vůči svým zákazníkům (či potenciálním zákazníkům). Žalobkyně svým jednáním nikoho nediskriminovala, naopak se sama cítí být diskriminována postupem finančních orgánů, které přistupují k výkladu zákona nepřiměřeně restriktivním způsobem a brání jí, aby k vystavování účtenek používala elektronickou formu, která nejen že není zákonem zakázána, nýbrž dokonce ještě lépe než u tištěných účtenek odpovídá současnému trendu při plnění různých evidenčních povinností, potažmo účelu a smyslu tohoto zákona.
27. Žalovaný taktéž k ukládání povinností nad rámec zákona uvedl, že závěry žalovaného a správního orgánu přezkoumatelným způsobem vyplývají z výkladu § 18 odst. 1 písm. b) a § 29 odst. 1 písm. b) ZoET. Takové tvrzení žalovaného nemůže v žádném případě obstát, když takovéto závěry z citovaných ustanovení ZoET rozhodně nevyplývají, a naopak vycházejí pouze z metodických pokynů finančních orgánů, které stanoví dodatečné podmínky a požadavky, které se nachází mimo rámec zákona. K účelu evidence tržeb dle ZoET žalovaný konstatoval, že porušení povinnosti dle § 18 odst. 1 písm. b) ZoET má za následek ohrožení jednoho z účelů tohoto zákona, a to umožnění dobrovolného zapojení veřejnosti do kontroly dodržování tohoto zákona. V projednávaném případě však k žádnému takovému ohrožení nemohlo dojít, neboť veřejnosti reprezentované zákazníky žalobkyně, resp. správním orgánem při kontrolním nákupu, byla ze strany žalobkyně

umožněna kontrola dodržování ZoET, když z její strany byla zákazníkům (správnímu orgánu) vystavena řádná účtenka v elektronické podobě se všemi náležitostmi dle ZoET, a to v situaci, kdy zákazník (správní orgán) byl již při vstupu do provozovny s takovým postupem srozuměn, obdržel přístupové údaje k této účtence umístěné na internetu a při nákupu nepožadoval účtenku v tištěné formě. Pokud by zákazník (správní orgán) účtenku v tištěné formě požadoval, byla by mu žalobkyní vystavena.

V.

První rozhodnutí krajského soudu

28. Rozsudkem ze dne 30. 6. 2020, č. j. 30 A 203/2018-45, soud žalobu zamítl. Žalobkyně brojila proti rozsudku kasační stížností, na jejímž základě Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 1. 2021, č. j. 4 Afs 256/2020-44, předcházející rozsudek zdejšího soudu pro nepřezkoumatelnost zrušil. Nejvyšší správní soud uložil zdejšímu soudu, aby opětovně posoudil žalobní námitky uplatněné žalobkyní.

VI.

Posouzení věci soudem

29. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
30. Soud byl při přezkumu rozhodnutí vázán závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).
31. O žalobě rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobkyně s tím souhlasila a žalovaný se k výzvě soudu ve stanovené lhůtě nevyjádřil (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

VII.

Rozhodnutí soudu

32. Soud shledal žalobu důvodnou.
33. Předmětem sporu byla otázka, zda žalobkyně vystavila při prodeji květin ve své provozovně dne 5. 9. 2017 v čase 11:11 řádnou účtenku obsahující zákonem stanovené náležitosti.
34. Podle § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb platí, že „poplatník je povinen nejpozději při uskutečnění evidované tržby vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne.“ Údaje, jež je povinen na účtence uvést, vymezuje § 20 téhož zákona.
35. Důvodová zpráva k § 18 zákona o evidenci tržeb mimo jiné uvádí: „V případě fyzické přítomnosti původce tržby se „vystavením účtenky“ na straně poplatníka, který má tržbu evidovat, rozumí vystavit účtenku, bez výzvy ji fyzicky poskytnout zákazníkovi jejím umístěním na příslušné výdejní místo a neuskutečnit dispozici s účtenkou v rozporu se sdělenou vůlí původce plnění. Poplatník nesmí vystavit účtenku mimo sféru původce tržby (takovým vystavením není naplněna podmínka podle odst. 1 písm. b)), tedy vystavit účtenku po uskutečnění platby bez přítomnosti původce tržby, ani nakládat s účtenkou proti vůli původce tržby. Vůle původce však může být vyjádřena jak výslovně, tak konkludentně. [...] Poplatník může vystavit účtenku též elektronicky. Tento přístup se uplatní zejména v situacích, kdy nedochází k fyzickému kontaktu aktérů transakce nebo dokonce ani k fyzickému předání

zboží (např. nákup softwaru po internetu placený platební kartou).“

36. Z obsahu právě citovaného je zřejmé, že **zákon o evidenci tržeb nestanoví výlučnou podobu, v níž účtenka musí být zákazníkovi vystavena**. Účtenku je tedy obecně možné vystavit jak v písemné, tak v elektronické podobě. Oba účastníci se ostatně shodují na tom, že vydání účtenky v elektronické podobě namísto tištěné možné je, nicméně rozcházejí se s ohledem na podmínky takového postupu.
37. V projednávaném případě se jednalo o prodej zboží v obchodě, kde na jedné straně stála žalobkyně jako podnikatelka, prodávající, a na straně druhé úřední osoba v roli spotřebitele, kupujícího. Takovéto každodenní transakce jsou specifické tím, že k uzavření kupní smlouvy dochází v podstatě beze slov. Prodávající svoji nabídku vyjeví tím, že zboží vystaví a opatří je cenovkou [srov. § 1732 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*občanský zákoník*“)]. Kupující si vybírá zboží podle jeho vlastností, vzhledu, jakosti i ceny, a tím, že zaplatí kupní cenu, vyjadřuje souhlas se všemi náležitostmi kupní smlouvy.
38. Jestliže pro samotné uzavření kupní smlouvy – nepochybný hlavní motiv kupujícího, který přichází do provozovny a uskutečňuje platbu, jež podléhá zdanění – postačuje k prezentaci nabídky to, co může kupující spatřit pouhým okem (zboží určitého vzhledu a jakosti s uvedením údaje o ceně), nevidí soud důvod pro to, aby informace o vystavování účtenek v elektronické podobě nemohla být původci tržby předána shodným způsobem – viditelnou tištěnou informací, a aby tedy došlo ke „srozumění“ či **konkludentnímu souhlasu** s vydáním účtenky v podobě elektronické namísto obvyklé podoby listinné (tištěné), jakmile zákazník přichází zaplatit.
39. Právní úprava občanského zákoníku obecně stanovuje přísnější pravidla pro uzavírání smluv na dálku oproti každodenním transakcím v kamenných obchodech, a ne naopak. V případech obchodu na dálku má podnikatel (rozšířenou) informační povinnost vůči spotřebiteli (zákazníkovi) podle § 1824 občanského zákoníku. V realitě běžných obchodů tváří v tvář však tato povinnost odpadá [srov. § 1811 odst. 3 písm. a) občanského zákoníku].
40. To, že žalobkyně je popřípadě „průkopníkem“ při vydávání účtenek v elektronické podobě i při provádění transakcí, u nichž byl průměrný zákazník doposud zvyklý na přijímání tištěných účtenek, nemůže být přičítáno k tíži žalobkyně. Při takovém přístupu by byla vlastně popřena jakákoli možnost technologického pokroku v rámci uskutečňování každodenních transakcí. Lze uvést příklad placení zboží platební kartou namísto hotovosti. Rozhodně není pravdou, že by terminály pro placení kartou měli všichni prodejci zboží a poskytovatelé služeb naráz, naopak se jedná o postupně narůstající trend zejména v posledním desetiletí.
41. K otázce účelu a smyslu právní úpravy v zákoně o evidenci tržeb se vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, v bodě 78 takto: *„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].“ Důvodová zpráva k zákonu o evidenci tržeb v bodě 2.1. obecné části dále uvádí: „Na základě společenské poptávky po zvýšení efektivity výběru daní a zajištění spravedlivého konkurenčního prostředí se navrhuje umožnit veřejnosti zapojit se do efektivní kontroly plnění stanovených povinností. Dává se proto ke zvážení dobrovolná účast veřejnosti v plánovaném systému evidence z důvodu jejího bezprostředního a pravidelného kontaktu s povinnými subjekty a její osobní motivace na ověření souladu postupu povinných subjektů během evidence tržeb se zákonem o evidenci tržeb. Zákazník bude mít možnost na základě vydané účtenky ověřit, zda konkrétní tržba byla zaevidována.“

42. Soud má za to, že v případě, kdy zákon o evidenci tržeb nestanoví závazně podobu vydávané účtenky, musí mít poplatník zachovanou volbu způsobu, jakým povinnosti dle § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb dostojí. Náhled soudu reflektuje i skutečnost, že účtenka se vystavuje *tomu, od koho evidovaná tržba plyne*, zákazníci nemají povinnost účtenku – bez ohledu na její podobu – převzít a nemají povinnost zapojit se do kontroly dodržování zákona s cílem narovnání podnikatelského prostředí. Správce daně, kterému má evidence tržeb pomáhat při výběru daní, přitom účtenka mimo rámec kontroly dodržování pravidel podle zákona o evidenci tržeb primárně zajímat nemusí (nedostává se mu ani do dispozice). Veškeré informace o uskutečněných tržbách mu daňový subjekt zasílá (je povinen zasílat) datovou zprávou podle § 18 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb.
43. S otázkou možnosti vydávání účtenek v elektronické podobě souvisí i otázka jejich dostupnosti. Mají-li totiž mít ti zákazníci, kteří se chtějí do kontroly dodržování zákona o evidenci tržeb zapojit, možnost tak učinit, musejí mít k účtenkám přístup.
44. S doposud nejběžnější praxí při každodenních transakcích v kamenných obchodech, kdy prodávající položí tištěnou účtenku na pult a zákazník si ji buď vezme, nebo nechá ležet na místě, by byla zcela srovnatelná pouze situace při koupi zboží na dálku, kdy by se zákazníkovi po vyplnění všech údajů k objednavce a uhrazení kupní ceny účtenka zobrazila na obrazovce s tím, že si ji má buď stáhnout a uložit, nebo ji odmítnout. U ostatních transakcí je nicméně doposud třeba vždy nějaký „mezikrok“ – pravidelně jde o přihlášení do e-mailové schránky, vyhledání e-mailu a příloh a jejich stažení a otevření v odpovídající aplikaci.
45. V projednávaném případě je srovnatelným „mezikrokem“ zadání unikátního kódu na webových stránkách uvedených na ústřížku, který žalobkyně vydala úřední osobě. Okamžitá dispozice s účtenkou je pak možná, pokud zákazník kód ihned zadá do mobilního zařízení s přístupem k Internetu. Je nicméně třeba počítat i s množinou zákazníků, již by chtěli s účtenkou ihned disponovat, avšak nemají k Internetu přístup. Eventualita uvedená na lístku s přístupovým údajem, spočívající v odeslání SMS zprávy, odporuje podle soudu zákonu, neboť je s ohledem na pravděpodobnost zpoplatnění této služby diskriminační: zákazníci, kteří si nemohou zobrazit údaje na webové stránce, jsou diskriminováni oproti ostatním zákazníkům, jimž je účtenka zobrazena bez úhrady jakékoli finanční částky.
46. Tím se soud dostává k další alternativě, která se v řešené věci objevila, a tou je vydání tiskopisu se všemi údaji obsaženými v elektronické účtence. Z protokolu o místním šetření ze dne 5. 9. 2017 není přesně zřejmé, zda se text „SD informoval DS, že účtenka musí splňovat povinné náležitosti a nelze s ní nakládat proti vůli zákazníka (např. předání intern,

odkazů).“ vztahuje k ději, jenž nastal předtím, než se úřední osoby prokázaly služebním průkazem, nebo až poté v rámci již zahájeného jednání. Tato nejasnost nebyla napravena ani úředním záznamem ze dne 22. 9. 2017. Okamžik, kdy byla žalobkyně „informována“, by přitom mohl být důležitým vodítkem pro zjištění, zda žalobkyně ignorovala přání zákazníka obdržet účtenku v listinné podobě, anebo zda se jednalo o pouhé konstatování kontrolujících v rámci místního šetření, na nějž žalobkyně – ne zcela adekvátně – slovně reagovala.

47. Žalobkyně totiž do protokolu uvedla, že v případě nesouhlasu s elektronickou účtenkou je schopna vypsát zákazníkovi „paragon“, na nějž napíše název zboží, cenu, datum, razítko a podpis. V podání ze dne 24. 11. 2017 pak žalobkyně korigovala jak označení tiskopisu, který zákazníkovi nesouhlasícímu s vydáním elektronické účtenky předá, tak i údaje, které do něj opíše. Upozornila na letáček s informacemi o elektronické účtence umístěný v provozovně a nálepku s informací o vydávání elektronických účtenek umístěnou na vchodových dveřích.
48. Vzhledem k tomu, že se v žalované věci jedná o přestupkové řízení, považuje soud za nutné vyzdvihnout, že údajný pachatel přestupku má ponechán prostor pro zvolení strategie své obrany. Přestože prvotní vyjádření při prvním setkání se správním orgánem díky své autenticitě nepochybně váhu má, není možné jeho opravu bez dalšího vyloučit, je-li podložena důkazy na podporu tvrzení údajného přestupce.
49. Soud má za to, že s ohledem na závěry uvedené v bodu 38 výše je v souladu s očekáváními průměrného zákazníka i s ustanoveními soukromoprávních i veřejnoprávních předpisů situace, kdy poplatník vydá účtenku v tištěné podobě (ruční opis údajů) zákazníkovi teprve po jeho výslovném dotazu, to vše tehdy, když byl zákazník o vydávání účtenek v elektronické podobě dopředu informován.
50. Soud shrnuje, že ve věci žaloby zaujal s ohledem na skutečnost, že se jedná o oblast správního trestání, přístup příznivější pro žalobkyni. Při absenci jednoznačné právní úpravy podoby účtenky v právních předpisech neexistuje podklad pro to, aby orgány finanční správy ukládaly poplatníkům další podmínky, jak mají své evidenční povinnosti dostát, pokud hodlají vydávat elektronické účtenky, a to prostřednictvím metodických pokynů. Důvodová zpráva, která je hlavním vodítkem při výkladu zákona dle úmyslu zákonodárce, přitom k elektronickým účtenkám uvádí pouze to, co je citováno v závěru bodu 35 výše. Slovo „zejména“ jasně naznačuje, že zákonodárce neměl v úmyslu vyloučit i jiné situace, ve kterých elektronickou účtenku vydat lze. Soud nepopírá význam metodických pokynů při sjednocování praxe správních orgánů a „uvádění zákonů v život“, nicméně zde považuje požadavek finanční správy spočívající v nezbytnosti výslovného předchozího souhlasu s vydáním účtenky v elektronické podobě za vybočení z pravomoci tohoto orgánu.
51. Správní orgány tudíž podle názoru soudu vycházely z nesprávných východisek ohledně podmínek vydávání elektronických účtenek a eventuálního vydání tištěných účtenek za situace, kdy jsou oba účastníci současně přítomni při provádění transakce. Závěry soudu rovněž odrážejí zásady zakotvené v ústavním pořádku České republiky, jak je ostatně citovala žalobkyně.
52. Soud tedy shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Na otázku, zda žalobkyně vystavila řádnou účtenku se všemi náležitostmi, bude možné odpovědět teprve tehdy, až správní orgán opětovně posoudí, zda žalobkyně

úřední osobu v roli potenciálního zákazníka jednoznačně a viditelně informovala o tom, že vydává účtenky v elektronické podobě, a zda nebyla žádána účtenka v podobě listinné. Soud podotýká, že jedním z podkladů pro toto posouzení bude moci být i úřední záznam ze dne 17. 1. 2018, č. j. 6701/18/2400-11480-404909, jenž je součástí prvoinstančního správního spisu.

VIII.

Náklady řízení

53. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů řízení žalobkyně, když měla ve věci plný úspěch. Účelně vynaložené náklady řízení sestávají z následujících položek: 1) odměna zástupce za čtyři úkony právní služby v plné výši, kterými se rozumí převzetí a příprava zastoupení, seps žaloby a repliky a seps kasační stížnosti, tj. podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů celkem 12 400 Kč; 2) náhrada hotových výdajů zástupce v souvislosti s těmito čtyřmi úkony právní služby, tj. podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu 300 Kč/úkon, celkem 1 200 Kč; 3) příslušná částka daně z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést, ve výši 2 856 Kč; 4) zaplacené soudní poplatky za žalobu a kasační stížnost ve výši 8 000 Kč. Soud nezahrnul do účelně vynaložených nákladů řízení žalobkyně odměnu advokáta za tři porady se žalobkyní a náhradu hotových výdajů v souvislosti s nimi, neboť zástupce nedoložil konání porad a jejich délku, ani jejich nebytnost.
54. Celková výše nákladů řízení tedy činí **24 456 Kč**. Žalovaný je povinen tuto částku nahradit k rukám zástupce žalobkyně na účet č. 2111113170/2700 ve lhůtě, již soud považuje za přiměřenou vzhledem ke krokům nezbytným k realizaci platby.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 25. 5. 2021

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu