



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **S. K.**
bytem X

zastoupená daňovou poradkyní Censitio s. r. o., IČO: 24774219
sídlem Ratajova 1113/8, 148 00 Praha 4 - Kunratice

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2019, č. j. X,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Návrh na snížení pokuty na částku 1 000 Kč se zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou dne 29. 11. 2019, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto její odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 30. 5. 2019, č. j. X (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

„prvostupňové rozhodnutí“), kterým byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 9 000 Kč a povinnost uhradit náhradu nákladů řízení v paušální výši 1 000 Kč za spáchání přestupku podle § 29 odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění účinném do 31. 10. 2019 (dále jen „zákon o evidenci tržeb“), neboť nevystavila účtenku a nezaslala datovou zprávou správci daně údaje o evidované tržbě ve výši 40 Kč přijaté dne 27. 6. 2018 v 16:14 hod. v době místního šetření v provozovně „X“ na adrese X, za nákup čistícího hadříku.

2. Žalobkyně uvádí, že finanční úřad neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že porušila zákonem stanovenou povinnost, neboť nebyla ke dni kontroly 27. 6. 2018 povinna evidovat tržby, jelikož její hlavní činnost v oboru optometrie je zařazena v klasifikaci CZ-NACE [pozn. soudu: jedná se o národní statistickou klasifikaci ekonomických činností zavedenou s účinností od 1. 1. 2008 sdělením Českého statistického úřadu (dále jen „ČSÚ“) publikovaným pod č. 244/2007 Sb., jež navazuje na unijní klasifikaci NACE Rev.2 zavedenou nařízením Evropského parlamentu a Rady ES č. 1893/2006; zkratka NACE je akronymem názvu *Nomenclature générale des Activités économiques dans les Communautés Européennes*] pod skupinu 86.90 „Ostatní činnosti související se zdravotní péčí“. Z této činnosti činil příjem žalobkyně v roce 2018 částku 1 927 341 Kč a pouze doplňkovou činností žalobkyně je nákup a prodej zboží spadající v CZ-NACE pod třídu 47.78, a to konkrétně hotových slunečních brýlí, pouzder na brýle a jiného příslušenství určeného k brýlím, ochranných pomůcek a ochranných prostředků zraku, například čistících prostředků na brýle, když příjem z této doplňkové maloobchodní činnosti činil v roce 2018 částku 43 198 Kč. Jelikož byly obě činnosti uskutečňovány v jedné provozovně, jednalo se v případě maloobchodní činnosti o tzv. minoritní činnost ve smyslu Metodického pokynu Generálního finančního ředitelství k aplikaci zákona o evidenci tržeb ze dne 2. 3. 2018, č. j. X, dle kterého by evidování tržeb z této tzv. minoritní činnosti podléhající evidenci tržeb dříve než tržby z hlavní činnosti nemělo být vymáháno Finanční správou až do okamžiku vzniku povinnosti evidovat tržby z činnosti hlavní. Žalobkyně proto neměla pochyb o zařazení své (hlavní) činnosti mimo obor CZ-NACE 47.48 a finanční úřad ani neprokázal, že by žalobkyni povinnost evidovat tržby stíhala. Proto bylo nutno v souladu se zásadou *in dubio pro reo* v pochybnostech rozhodnout ve prospěch žalobkyně.
3. Žalobkyně dále namítá nepřiměřenou výši pokuty, neboť uložená výše pokuty (9 000 Kč) je pro ni velmi citelná. Výši pokuty nelze odůvodňovat výší tržeb v letech 2017 a 2018, neboť není klíčový samotný příjem (tržby), ale skutečný základ daně, tedy rozdíl příjmů a výdajů, který v roce 2017 činil 165 010,63 Kč a v roce 2018 pouze 34 210,63 Kč. Dále nebylo zohledněno, že celý systém elektronické evidence tržeb (dále jen „EET“) je naprosto novým systémem, který se jeho uživatelé teprve učí používat. Jelikož se jedná o první pochybení žalobkyně, měla by výchovná funkce pokuty převládat nad funkcí represivní. Nezaevidování tržby ve výši 40 Kč není způsobilé vyvolat daňový únik či pokřivení podnikatelského prostředí. Není třeba ani přikládat velký důraz přitěžující okolnosti spočívající v tom, že byly spáchány dva přestupky zároveň (nevystavení účtenky a neodeslání datové zprávy správci daně), neboť nezaevidování tržby pravidelně rezultuje v nevydání účtenky. Z těchto důvodů žalobkyně uvádí, že přiměřená pokuta by měla být v řádech stokorun, maximálně ve výši 1 000 Kč, a to i s ohledem na povinnost uhradit náhradu nákladů přestupkového řízení v paušální výši 1 000 Kč. Pro případ, že by soud žalobu zamítl, proto žalobkyně navrhuje, aby soud přistoupil podle § 78 odst. 2 s. ř. s. ke snížení pokuty na částku 1 000 Kč, přičemž se dovolává rozsudku Krajského soudu

v Ostravě ze dne 15. 5. 2019, č. j. 25 Af 26/2018-60, který mj. s odkazem na to, že první pokuta by měla plnit především preventivní funkci, také přistoupil v obdobném případě ke shodnému snížení pokuty.

4. V doplnění žaloby doručeném dne 25. 2. 2020 žalobkyně v reakci na zrušení rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2019, č. j. X, rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 12. 12. 2019, č. j. X, se závěry NSS polemizuje, když po věcné stránce namítá, že se NSS vůbec nezabýval důvody, proč zákonodárce stanovil horní hranici pokuty v zákoně o evidenci tržeb ve srovnání s jinými předpisy tak vysoko, a upozorňuje na v minulosti Ústavním soudem (dále jen „ÚS“) zrušenou výměru pokuty za nelegální zaměstnávání nálezem ze dne 9. 9. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 52/13. NSS také opomněl zohlednit, že EET je unikátním projektem, v němž se všechny subjekty teprve učí pohybovat, a proto by v prvních měsících po jeho zavedení měla ze strany kontrolních orgánů panovat určitá tolerance a spíše preventivní a výchovné působení. Žalobkyně dále poukazuje s odkazem na nálezy ÚS ze dne 27. 6. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 16/99, jímž byla zrušena část pátá občanského soudního řádu, a na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 6. 11. 2018 ve věci *Ramos Nunes de Carvalho e Sá proti Portugalu* (stížnosti č. 55391/13, č. 57728/13 a č. 74041/13) na nezbytnost přezkumu výše uložené pokuty krajským soudem v rámci tzv. plné jurisdikce ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod ve znění pozdějších protokolů, vyhlášené pod č. 209/1992 Sb. (dále jen Úmluva), čemuž podle ní odporuje aktuální právní úprava v § 78 odst. 2 s. ř. s., která neumožňuje v případě nízké intenzity nepřiměřenosti uložené pokuty soudu tuto výši pokuty moderovat. Aplikace takové právní úpravy je způsobilá porušit právo žalobkyně na spravedlivý proces ve smyslu čl. 6 Úmluvy, a proto žalobkyně navrhl, aby soud podal ÚS návrh na zrušení ustanovení § 78 odst. 2 s. ř. s., resp. v něm obsaženého slova „zjevně“.
5. Žalovaný po rekapitulaci průběhu řízení uvedl, že klasifikací hlavní činnosti žalobkyně se finanční úřad i žalovaný podrobně zabývali na str. 9 až 13 prvostupňového rozhodnutí a v bodech 31 až 33 napadeného rozhodnutí, přičemž shodně dovodili, že hlavní činnost žalobkyně je podřaditelná pod soubor činností klasifikovaných jako CZ-NACE 47.78. Činnost optiků je výslovně uvedena hned ve druhé odrážce příslušné části vysvětlivek k CZ-NACE vydaných ČSÚ, přičemž závěr o tom, že hlavní činností žalobkyně je „optika“, má žalovaný za prokázanou v souladu s tvrzeními žalobkyně provedeným přestupkovým řízením. Žalobkyní tvrzené zařazení činnosti optika do klasifikace CZ-NACE 86.90 – Ostatní činnosti související se zdravotní péčí není podloženo vůbec žádnou skutečností. Ačkoliv lze přisvědčit žalobkyni, že ve správním spise obsažené vyjádření ČSÚ formou e-mailu ze dne 4. 4. 2019 není oficiálním dokumentem ČSÚ, nemá tato skutečnost vliv na jeho obsah, v němž ČSÚ potvrzuje zařazení činnosti optiků do kategorie CZ-NACE 47.78. Výši uložené pokuty žalovaný považuje za přiměřenou, finanční úřad totiž uložil žalobkyni pokutu jen ve výši 1,8 % z její maximální možné výše, a to s ohledem na všechny zjištěné polehčující i přitěžující okolnosti. Žalovaný zohlednil příjmy a výdaje žalobkyně a má za to, že uložená pokuta nemá pro žalobkyni likvidační charakter a není nepřiměřená. Nelze souhlasit s tvrzením žalobkyně, že celý systém EET je naprosto novým systémem, když od zavedení povinnosti EET v maloobchodě dne 1. 3. 2017 do spáchání předmětných přestupků žalobkyní uplynulo téměř 16 měsíců. Žalobkyní namítané rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě pak bylo zrušeno rozsudkem, ve kterém NSS uzavřel, že „*dobu přesahující 5 měsíců nepovažuje za natolik krátkou, aby závažnost spáchaných přestupků bylo možno „omluvit“ neosvojením si povinností zadat tržbu do*

pokladního systému a vydat účtenku“. Taktéž výše nezaevidované tržby (40 Kč) není významná, neboť při ukládání pokuty za tento přestupek zde není přímá úměra ani závislost mezi cenou prodávaného zboží a výší uložené pokuty. Finanční úřad výši uložené pokuty nepostihuje potenciální přímý daňový „únik“, ale postihuje vytvoření a udržování „díry v systému“, kterou mohou nerušeně odtékat na daních značné prostředky. Jedná se tedy o ohrožovací delikt. Společenskou škodlivost takového jednání lze dovodit rovněž z úmyslu zákonodárce, jenž stanovil výši sankce s horním limitem až 500 000 Kč. K návrhu na moderaci výše pokuty žalovaný upozornil na přípustnost takového postupu soudu pouze v případě zjevně nepřiměřené výše pokuty. Posouzení ústavnosti takové podmínky je podle žalovaného plně na soudu, žalovaný však namítá, že ani zrušení této podmínky ÚS by s ohledem na zásadu zákonnosti nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jelikož žalovaný rozhodoval podle právní úpravy platné a účinné v rozhodné době.

6. Ze správního spisu soud zjistil, že dle protokolu o místním šetření dle § 80 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění zákona č. 94/2018 Sb. (dále jen „daňový řád“) byla dne 27. 6. 2018 v 16:25 zahájena kontrola v provozovně žalobkyně – X. Místní šetření bylo zahájeno v 16:10 hodin. Kontroloři provedli za hotové nákup čistícího hadříku za 40 Kč v 16:14 hodin, přičemž platba nebyla zaevidována a účtenka nebyla vytištěna, čímž mělo dojít k porušení § 18 odst. 1 písm. a) a b) zákona o evidenci tržeb. Účtenka byla vystavena až dodatečně v 16:29 hodin poté, co se v 16:25 hodin úřední osoby prokázaly služebním průkazem. Žalobkyně při podpisu protokolu pouze uvedla, že se zápisem nesouhlasí.
7. Žalobkyni bylo následně oznámeno zahájení řízení o přestupku, na což žalobkyně v rámci ústního jednání dne 12. 12. 2018 reagovala předložením písemného vyjádření, v němž shodně jako v žalobě popsala svou činnost a namítala především chybnou klasifikaci její hlavní činnosti (provozování oční optiky), jež podle ní spadá pod CZ-NACE 86.90, v důsledku čehož žalobkyně neměla povinnost evidovat tržby v EET (činila tak jen dobrovolně). K vyjádření přiložila odpověď ČSÚ ze dne 12. 9. 2016 na žádost o informace, ve které ČSÚ uvedl (pozn. soudu: jde o parafrázi pasáže věnované oddílu 47 CZ-NACE v metodice vydané ČSÚ dne 24. 1. 2008 pod č. j. 50/2008-21), že *„činnosti zatříděné do oddílu 47 jsou maloobchodní činnosti (kromě maloobchodu s motorovými vozidly) tj. činnosti nákupu a prodeje nového zboží (bez dalšího zpracování) nebo použitého zboží, především široké veřejnosti pro osobní potřebu nebo pro spotřebu a využití v domácnostech prostřednictvím prodejen, stánků, zásilkových domů, internetu, podomních a pouličních prodačů, automatů atd. Maloobchodní činnost zahrnuje také nezbytné služby související s prodejem zboží, např. třídění, oddělování, míšení a balení, prováděné ve vlastní režii.“* K tomu ČSÚ dodal, že klasifikace jsou závazné pouze při poskytování statistických údajů státní statistické službě, přičemž mohou být použity i pro jiné účely podle zvláštního zákona, za což však přebírá zodpovědnost (včetně výkladu ke konkrétní problematice) orgán státní správy, jenž takto statistickou klasifikaci využívá. Výklad pro potřeby zákona o evidenci tržeb je tak v gesci Ministerstva financí.
8. Podle vytištěného výpisu z intranetu EET žalobkyně tržby v EET evidovala v období od 12. 2. 2017, přičemž do 16. 10. 2018 zaevidovala celkem 1 904 tržeb. V den kontroly zaevidovala osm tržeb (včetně sporné dodatečně zaevidované tržby) v celkové hodnotě přes 14 000 Kč. Podle živnostenského rejstříku žalobkyně byla držitelem živnostenského oprávnění s předmětem podnikání „oční optika“, jež realizovala v provozovně, v níž

proběhla kontrola. Finanční úřad ověřil, že žalobkyně není v katastru nemovitostí vedena jako vlastníka nemovitosti a že v registru vozidel je evidována jen jako provozovatel zaniklého osobního vozu. Dále finanční úřad zjistil objem evidovaných tržeb v letech 2017, 2018 a 2019 a v jednotlivých kalendářních měsících od ledna 2018 do března 2019 a též údaje z přiznání k dani z příjmů za rok 2017 (příjmy 1 109 942 Kč, základ daně 165 011 Kč). Konečně finanční úřad do spisu založil e-mail vedoucí oddělení klasifikací, číselníků a SMS odboru obecné metodiky ČSÚ ze dne 4. 4. 2019, která v reakci na dotaz pracovnice Finanční správy ČR citující mimo jiné popis činností uváděný žalobkyní a popis obsahové náplně živnosti oční optika uvedený v příloze č. 2 nařízení vlády č. 155/2016 Sb. sdělila, že výčet těchto činností odpovídá zařazení očních optiků do CZ-NACE 47.78. Podotkla, že též zkontrolovali kdysi jimi revidovaný metodický materiál a nenavrhují k němu žádné změny, doplnění uváděných činností optiků do dokumentu tak nebude chybou.

9. Prvostupňovým rozhodnutím ze dne 30. 5. 2019 byla žalobkyně uznána vinnou spácháním přestupku podle § 29 odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona o evidenci tržeb, a byla jí uložena pokuta ve výši 9 000 Kč spolu s povinností nahradit paušální částku nákladů řízení ve výši 1 000 Kč. Finanční úřad konstatoval, že začátek povinnosti evidovat tržby je rozčleněn dle klasifikace NACE. Ke každé jednotce je pro statistické účely přiřazen jeden kód NACE podle její hlavní ekonomické činnosti, tedy činnosti, která největší měrou přispívá k přidané hodnotě jednotky. Samotná výroba brýlových a slunečních skel broušených dle lékařského předpisu, kontaktních čoček a ochranných brýlí spadá pod oddíl NACE 32.50, avšak žalobkyně tento oddíl jako svoji činnost neuvádí a ani z průběhu řízení vykonávání této činnosti nevyplývá, a proto se jí finanční úřad nezabýval. Do třídy NACE 47.78 – ostatní maloobchod s novým zbožím ve specializovaných prodejnách je pak zahrnuta mimo jiné i činnost optiků. Do oddílu NACE 86.90 – ostatní činnosti související se zdravotní péčí naproti tomu spadají činnosti humánního lékařství, které nejsou vykonávány v nemocnicích nebo lékaři či zubními lékaři; činnosti zdravotních sester, porodních asistentek, fyzioterapeutů a jiného středního zdravotnického personálu (např. v oblasti optometrie aj.). Tyto činnosti jsou vykonávány ve zdravotnických střediscích, která jsou součástí podniků, škol, domovů pro seniory aj. K tomu finanční úřad uvádí, že optometrie je charakterizována jako činnost vyšetřování zrakových funkcí, stanovení příslušné dioptrické korekce a aplikace kontaktních čoček, přičemž se nejedná o stanovení diagnózy a léčení očních chorob. Finanční úřad vycházel zejména z materiálu uveřejněného na webu www.etrzby.cz provozovaném Finanční správou České republiky s názvem „Do které fáze evidence tržeb spadá činnost očních optiků?“, kde je k zařazení činností optiků pod kódy NACE mimo jiné uvedeno, že:

NACE 47.78 – ostatní maloobchod s novým zbožím ve specializovaných prodejnách zahrnuje např. prodej brýlí způsobem, kdy optik nakoupí obroučky, dioptrická skla objedná od výrobce a v provozovně je pouze zabrousí do obrouček, ale také prodej brýlí, které kompletně vyrobila externí firma na přání zákazníka, nebo doporučení lékaře či optometristy. Pod tuto činnost spadá rovněž čištění brýlí ultrazvukem, drobné úpravy a opravy brýlí, prodej příslušenství k brýlím, pomůcek a prostředků k ochraně korekčních očních pomůcek.

NACE 86.90 – Ostatní činnosti související se zdravotní péčí, jedná se o činnost vyšetření zraku optometristou.

10. Z informací zveřejněných na portálu www.etrzby.cz dle odůvodnění prvostupňového rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že činnost optiků pro potřeby evidence tržeb spadá do třídy NACE 47.78 – ostatní maloobchod s novým zbožím ve specializovaných prodejnách,

přičemž tyto činnosti spadají do 2. fáze elektronické evidence tržeb od 1. 3. 2017. Závěr o začlenění činnosti optiků pro statistické účely kódem 47.78 finanční úřad vyvodil i z vyjádření ČSÚ ze dne 4. 4. 2019 k dotazu na zařazení dílčích činností optiků. S ohledem na výše uvedené neměl finanční úřad pochyb o zařazení činnosti žalobkyně do 2. fáze EET, a to i s ohledem na to, že žalobkyně ve svém stanovisku sama uvedla, že předmětem její činnosti na provozovně jsou právě individuální zhotovení, výdej a opravy korekčních očních pomůcek, a to na základě lékařem vydané zakázkové karty (poukazu) na výrobu brýlí, na základě něž jsou zhotovovány nové brýle. V případě, že přinese zákazník původní brýle, provádí žalobkyně měření dioptrií skel. Následně si zákazník vybere obruby, u kterých provádí žalobkyně měření a vyhodnocení parametrů hlavy. Dle finančního úřadu žalobkyně ve svém stanovisku uvedla výčet dílčích činností očního optika zařazených do třídy CZ NACE – 47.78 a stejně tak žalobkyní uvedené činnosti dle přílohy č. 2 nařízení vlády č. 155/2016 Sb. jsou dílčími činnostmi očních optiků, zařazenými do třídy CZ NACE – 47.78. Žalobkyně vykonává činnosti zařazené pod oddíl NACE 86.90 – ostatní činnosti související se zdravotní péčí, a to konkrétně měření dioptrií skel, pouze v případě, že zákazník přinese původní brýle, popřípadě požaduje zhotovení brýlí, aniž by měl k dispozici zakázkovou kartu vyplněnou očním lékařem. Činnost optometrie zahrnuje vyšetřování zrakových funkcí a stanovení příslušné dioptrické korekce. Avšak naprostá většina činností prováděných obviněnou tak, jak to vyplývá z jejích vyjádření, je zařazena pod třídu NACE 47.78, jako např. individuální zhotovení, výdej a opravy optických korekčních zdravotnických prostředků, zjištění polohy zornic, inklinace a prohnutí brýlového středu a dalších parametrů potřebných ke zhotovení optických zdravotnických prostředků, přepočtení stanovené dioptrické hodnoty astigmatické korekce a výpočet změny korekce vzhledem k její konečné poloze před okem, přizpůsobení zhotoveného optického korekčního zdravotnického prostředku rozměrům hlavy uživatele, podávání odborných informací o způsobu používání optických korekčních zdravotnických prostředků a jejich údržbě aj., přičemž žalobkyně tyto činnosti mylně podřazuje pod skupinu NACE 86.90. Dále žalobkyně provádí činnosti, které sama podřazuje pod třídu NACE 47.78, jako např. prodej a opravy brýlových obrub, slunečních a ochranných brýlí a prodej příslušenství k nim. Z vyjádření žalobkyně tak nevyplývá, že činnost optometrie je její hlavní činností. Uvádí-li žalobkyně, že činnost optometrie a oční optiky je vertikálně provázána, jelikož po činnosti optometrika následuje činnost očního optika při kompletaci a prodeji brýlí, pak tím podle finančního úřadu potvrzuje, že činnosti optometristy a očního optika v rámci své činnosti nijak nerozlišuje a práci optometristy neúčtuje zvlášť. Zároveň sama žalobkyně uvedla, že pokud přichází zákazník do provozovny se zakázkovou kartou (poukazem) od lékaře na výrobu brýlí, není již vyšetření optometristou nutné. Žalobkyně proto nijak neprokázala, že by tato činnost byla její hlavní činností a ostatní činnosti by byly vůči činnosti optometrie pouze minoritní. Jako hlavní činnost byla na základě veškerých podkladů spisu finančním úřadem označena činnost spadající do třídy NACE 47.78, u které povinnost evidovat tržby nastala od 1. 3. 2017. Z uvedeného též vyplývá, že žalobkyní vyčíslené rozdělení na hlavní a minoritní činnost neodpovídá skutečnému stavu činností prováděných na provozovně. Finanční úřad dále s ohledem na pochybnosti o tom, že by optometrie byla hlavní činností žalobkyně, uvedl, že žalobkyně ani na svých internetových stránkách www.optikaketova.cz vůbec neuváděla služby optometristy, pouze odkazovala na možnost vyšetření a přeměření zraku u MUDr. K. v Roztokách u Prahy. Z toho finanční úřad usoudil, že tvrzení žalobkyně o poskytovaných službách v provozovně se nemusí zakládat na pravdě. Nakonec finanční

úřad uvedl, že žalobkyně mohla v případě pochyb ohledně klasifikace požádat podle § 32 zákona o evidenci tržeb o závazné posouzení, jež by bylo závazné jak pro ni, tak i pro správce daně. Žalobkyně sice uvádí, že její činnost nepodléhá evidenci tržeb, ale dne 22. 2. 2017 na daňovém portále řádně zaregistrovala svou provozovnu a od uvedeného dne zasílá evidované tržby do systému evidence tržeb. V provozovně má navíc umístěno informační oznámení, že je povinna vystavit účtenku podle zákona o evidenci tržeb, což je v rozporu s jejím tvrzením, že eviduje jen dobrovolně, aby se naučila se systémem pracovat. Žalobkyně ostatně v průběhu přestupkového řízení nedoložila žádné relevantní podklady prokazující jí tvrzenou skutečnost, že její hlavní činností v provozovně je optometrie, tedy činnost nepodléhající evidenci tržeb. Žalobkyně pouze popsala jí vykonávanou činnost jako činnost očního optika a zároveň argumentovala tím, že je zařazena pod oddíl NACE 86.90. Žalobkyně se nesnažila přesně vymezit jednotlivé činnosti, např. prostřednictvím účetní evidence či vystavovaných dokladů tak, aby bylo možno najisto posoudit, že služby optometristy poskytované v provozovně jsou stěžejní.

11. Výši uložené pokuty finanční úřad na třech posledních stranách prvostupňového rozhodnutí podrobně odůvodnil tak, že jako výchozí částku při ukládání pokuty za porušení povinností stanovených v § 18 odst. 1 písm. a) a b) zákona o evidenci tržeb (nevystavení účtenky a neodeslání datové zprávy o tržbě) zvažoval maximálně částku 20 000 Kč, neboť skutkový stav v posuzovaném řízení nezahrnoval žádné výjimečné okolnosti, jež by výjimečně mohly opodstatňovat uložení pokuty v horní polovině zákonného rozpětí pokuty až do 500 000 Kč. Jelikož nebyla zjištěna závažná porucha na zákonem chráněném zájmu, jímž je zájem společnosti na řádném zajištění průkaznosti finančních toků, na kontrole odvodů do veřejných rozpočtů, na vytváření a ochraně rovného a spravedlivého podnikatelského prostředí a na ochraně práv spotřebitelů, snížil její výši na 12 000 Kč. Přitom finanční úřad přihlédl k přitěžující okolnosti spočívající v současném spáchání více přestupků, jako polehčující okolnosti s výrazným vlivem na výši pokuty ale zároveň vyhodnotil fakt, že se jednalo o první zjištěné porušení zákona o evidenci tržeb, že nezaevidování tržby v okamžiku jejího uskutečnění bylo zjištěno pouze v jednom případě a že ze systému evidence tržeb je patrné, že tržby žalobkyně evidovala i po provedeném místním šetření. Proto přistoupil k uložení sankce pouze při dolní hranici zákonné sazby ve výši 9 000 Kč, jejíž výši považoval za adekvátní s ohledem na dosavadní rozhodovací praxi v obdobných případech, přičemž zohlednil, že pokuta není likvidační, neboť žalobkyně evidovala v systému evidence tržeb za provozovnu v roce 2017 tržby v celkové výši 1 293 580 Kč a v roce 2018 v celkové výši 1 830 027 Kč.
12. Žalobkyně se bránila odvoláním, ve kterém argumentovala totožně jako v žalobě nesprávnou klasifikací její hlavní činnosti a nepřiměřeností uložené pokuty. Napadeným rozhodnutím ze dne 8. 10. 2019 žalovaný odvolání zamítl a potvrdil prvostupňové rozhodnutí. Ohledně klasifikace činnosti žalobkyně žalovaný odkázal na prvostupňové rozhodnutí, s nímž se zcela ztotožnil, přičemž odkázal na vysvětlivky ČSÚ ke klasifikaci CZ-NACE, jež činnost optiků výslovně uvádějí u třídy NACE 47.78, a k námitce nezávažnosti informací na webu www.etrzby.cz připomenul, že i žalobkyní předložená odpověď ČSÚ na žádost o poskytnutí informací zmiňuje, že klasifikace činností pro potřeby zákona o evidenci tržeb je v gesci Ministerstva financí. Uloženou sankci žalovaný nepovažoval za nepřiměřenou, neboť polehčující okolnosti spočívající v prvním zjištěném porušení povinnosti, v nezjištění úmyslu a v tom, že se jedná o pochybení v jediném případě, přičemž následně žalobkyně tržby evidovala, finanční úřad při určení výše pokuty zohlednil. Výše pokuty u přestupků je určována ve sféře správního uvážení (diskreční

pravomoci správního orgánu), tedy zákonem dovolené volnosti správního orgánu rozhodnout ve vymezených hranicích. Při stanovení pokuty bylo podle žalovaného přihlédnuto i ke zjištěným individuálním majetkovým poměrům žalobkyně prostřednictvím údajů z veřejných rejstříků, včetně dostupných údajů o stavu hospodaření. Také žalovaný se zaobíral příjmy žalobkyně v letech 2017 a 2018 evidovanými v systému EET za předmětnou provozovnu, jež se s jedinou výjimkou pohybovaly v rozmezí cca 120 000 Kč až 190 000 Kč, na základě kterých neshledal, že by pokuta byla uložena v likvidační výši. Pokud jde o rozdíl mezi příjmy a výdaji (cca 165 000 Kč v roce 2017 a cca 43 000 Kč v roce 2018), ten je podle žalovaného jen krátkodobým ukazatelem majetkových poměrů a sám o sobě nečiní výši uložené pokuty likvidační. Žalovaný podotkl, že žalobkyně svými příjmy překročila hranici pro plátcovství DPH, takže není malým podnikatelem, nýbrž subjektem, který by neměl ohrozit ani neočekávaný výdaj vícenásobně překračující výši pokuty. Zároveň žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2003, č. j. 6 A 96/2000-62, publikovaný pod č. 225/2004 Sb. NSS, dle kterého za zjevně nepřiměřenou pokutu nejspíše nebude možné považovat pokutu uloženou ve výši 4 % zákonného rozpětí. V tomto konkrétním případě byla přitom žalobkyni uložena pokuta jen na úrovni 1,8 % zákonného rozpětí. Žalovaný proto shledal uloženou pokutu přiměřenou a dostatečně plnící svou preventivní i represivní funkci. Napadené rozhodnutí bylo doručeno zástupkyni žalobkyně dne 8. 10. 2019.

13. Soud poté, co ověřil, že žaloba byla podána včas, že je věcně i místně příslušným soudem a že napadené rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Soud rozhodl podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, jelikož jak žalobkyně, tak posléze dodatečně i žalovaný vyjádřili souhlas s takovým postupem. Soud přitom dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
14. Podle § 18 odst. 1 zákona o evidenci tržeb je poplatník povinen nejpozději při uskutečnění evidované tržby
 - a) zaslat datovou zprávou údaje o této evidované tržbě správci daně a
 - b) vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne.
15. Podle § 29 odst. 1 zákona o evidenci tržeb se právnická nebo podnikající fyzická osoba 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.Dle odst. 2 písm. b) téhož paragrafu lze za přestupek uložit pokutu do 500 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. a) nebo b).
16. Podle § 37 odst. 1 písm. b) bodu 2 zákona o evidenci tržeb evidovanými tržbami dočasně nejsou od prvního dne čtvrtého kalendářního měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona všechny tržby, s výjimkou velkoobchodu a maloobchodu uvedených v klasifikaci NACE pod kódy 45.1, 45.3, 45.4, pokud jde o obchod, 46 a 47. Dle odst. 2 téhož paragrafu se klasifikací NACE pro účely tohoto zákona rozumí klasifikace ekonomických činností uvedená v nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 ze dne 20. prosince 2006, kterým se zavádí statistická klasifikace ekonomických činností NACE Revize 2 a kterým se mění nařízení Rady (EHS) č. 3037/90 a některá nařízení ES o specifických statistických oblastech, v platném znění.

17. Žalobkyně prvním žalobním bodem namítala, že správní orgány neunesly své důkazní břemeno a neprokázaly, že žalobkyně porušila zákonem stanovenou povinnost. Žalobkyně opakovaně s totožnými argumenty v rámci správního řízení namítala, že její činnost jakožto provozovatelky optiky nebylo možné řadit pod oddíl NACE 47 – maloobchod, ale jako činnost spadající pod skupinu NACE 86.90 – ostatní činnost související se zdravotní péčí. Soud se ovšem stejně jako žalovaný ztotožňuje s přesvědčivým a zevrubným odůvodněním prvostupňového rozhodnutí (a tedy i napadeného rozhodnutí), dle kterého z obsahu správního spisu, ale především i ze samotných tvrzení žalobkyně jednoznačně vyplývá, že žalobkyní prováděná hlavní činnost představuje především činnost optiků, a nikoliv optometristů. Finanční úřad v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí zcela správně uvedl, že příjem žalobkyně plyne primárně z prodeje koncového produktu, když ani z tvrzení žalobkyně nevyplývá, že by její činnost jakožto optometristky byla účtována zvlášť, nadto z obsahu spisu i z tvrzení žalobkyně dále vyplývá, že k činnosti žalobkyně jako optometristky dochází pouze v případech, kdy si zákazník nepřinese zakázkovou kartu od očního lékaře.
18. Soud v tomto směru poukazuje na veřejně dostupnou Metodiku ČSÚ Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE dne 24. 1. 2008, č. j. 50/2008-21, jež výslovně pro třídu 47.78 Ostatní maloobchod s novým zbožím ve specializovaných prodejnách pod druhou odrážkou zahrnuje „*činnost optiků*“. Ve třetím odstavci popisu činností řazených do oddílu 47 pak ČSÚ v metodice uvádí, že „[z]acházení se zbožím obvyklé v obchodě nemá vliv na základní vlastnosti zboží a může zahrnovat např. třídění, oddělování, míšení a balení, prováděné ve vlastní režii.“ S ohledem na příkladný výčet doplňkových činností týkajících se prodávaného zboží tak lze dovodit, že sem mohou patřit i další činnosti, jež nemají vliv na základní vlastnosti zboží (v daném případě na povahu zboží jakožto korekční pomůcky zraku) a jež jsou obvyklé při maloobchodním prodeji zboží. Nepochybně sem tak lze zařadit i doprovodné činnosti spočívající v kompletaci zboží (úprava a zasazení skel do zákazníkem vybrané obruby), stejně jako činnosti spočívající v dílčí individualizaci zboží (měření hlavy a polohy zornic s navazujícím poradenstvím při výběru vhodných obrub a skel, úpravy prohnutí brýlového středu, kloubů a sedel brýlí). Jakkoliv činnost optiků je spojena s vyšší složitostí a frekvencí takových činností než u jiných maloobchodních činností, lze nalézt jisté paralely takových postupů např. v lepších maloobchodních prodejnách s oděvy, které také mohou poskytovat v omezeném rozsahu individualizaci prodávaného zboží (úprava délky či šířky oděvů), v maloobchodu se sportovním vybavením (kompletace vybraných doplňků na prodávané kolo) či v maloobchodu s počítači (zajištění instalace vybraného programového vybavení na prodávaný počítač). Zároveň není důvodu předpokládat, že by přidaná hodnota spojená s kompletací a individualizací prodávaného zboží převyšovala hodnotu samotných brýlových obrub a skel. Sama skutečnost, že při činnosti optika jsou pravidelně spojovány dvě zpravidla samostatně pořizované složky (brýlové obruby a skla), přitom s ohledem na shora zmíněnou metodiku ČSÚ podřazující činnost optiků výslovně pod třídu 47.78 zjevně není důvodem pro to, aby uvedená činnost byla považována za výrobní nebo za poskytování zdravotních služeb. Zhotovování individuálních brýlí a ostatních optických korekčních zdravotnických prostředků včetně jejich dílčích úprav a oprav tedy nevybočuje z činnosti statisticky zařazené jako specializovaný maloobchodní prodej zboží (byť na základě individuálních specifických objednávek). Tato činnost je proto správně žalovaným a finančním úřadem zařazena do třídy NACE 47.78 - Ostatní maloobchod s novým zbožím ve specializovaných prodejnách. Skutečnost, že ČSÚ řadí činnost optiků do třídy

NACE 47.78, ostatně potvrzuje i jím vydaný Převodník OKEČ (5 míst) – NACE (5 míst) ze dne 1. 1. 2008, který ve vztahu k položce 52.48 1 původní klasifikace OKEČ také uvádí, že jí odpovídá podtřída NACE 47.78.1 Maloobchod s fotografickým a optickým zařízením a potřebami s poznámkou se do této podtřídy převádí „vše, včetně – činnosti optiků“.

19. Toliko část činnosti spočívající ve vyšetřování zrakových funkcí a stanovení příslušné dioptrické korekce, která v některých případech může předcházet samotnému prodeji, spadá pod skupinu NACE 86.90 – ostatní činnosti související se zdravotní péčí. V tomto směru lze opět ve shodě se správními orgány odkázat na příslušnou pasáž Metodiky ČSÚ Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE dne 24. 1. 2008, č. j. 50/2008-21, jež výslovně do skupiny 86.90 zahrnuje „činnosti zdravotních sester, porodních asistentek, fyzioterapeutů a jiného středního zdravotnického personálu (např. v oblasti optometrie, hydroterapie, zdravotních masáží, rehabilitačního lékařství, logopedie, medicínální pedikúry, homeopatie, chiropraxe, akupunktury)“. Tato skupina zahrnuje i jiné činnosti, pro všechny je však společné, že jsou vykonávány na lidském těle či jeho součástech (vyšetření krve), popř. takové činnosti jsou nejvýznamnější složkou činností (činnost záchranné služby včetně sanitních vozů). Tomu též odpovídá, že zde je výslovně uvedena činnost v oblasti optometrie, nikoliv však výroba a prodej korekčních optických pomůcek, léčiv či zdravotnických pomůcek. Optometrii definuje ustanovení § 11 odst. 2 zákona č. 96/2004 Sb., o podmínkách získávání a uznávání způsobilosti k výkonu nelékařských zdravotnických povolání a k výkonu činností souvisejících s poskytováním zdravotní péče a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o nelékařských zdravotnických povoláních), tak, že za výkon povolání optometristy se považuje činnost v rámci diagnostiky a korekce očních refrakčních vad a poradenství a aplikace kontaktních čoček. V souladu se zmíněnou metodikou a zákonnou definicí optometrie je tak třeba konstatovat, že prakticky žádná z činností uváděných žalobkyní nepředstavuje činnost, jež je statisticky zaříděna do skupiny NACE 86.90, jelikož žalobkyně ani neuvádí, že by sama vyšetřovala a měřila zrak svým zákazníkům, nanejvýše měří parametry přinesených brýlí. Z uvedených činností tvrdila pouze to, že poskytuje poradenství v oblasti kontaktních čoček. Taková činnost však nemůže ani zdaleka představovat hlavní a převažující část její činnosti, zejména když ji zmiňuje jen okrajově jako jednu z mnoha jejích činností, jež primárně souvisí s prodejem brýlí.
20. Lze tak hodnotit jako zcela správný závěr finančního úřadu, že primární činnost žalobkyně spočívala v maloobchodním prodeji spadajícím do kategorie NACE 47.78, na kterou se nevztahovala výjimka z povinnosti evidovat tržby dle ust. § 37 odst. 1 písm. b) bodu 2 zákona o evidenci tržeb. Finanční úřad se ostatně zabíral i otázkou vlivu optometrické činnosti na hlavní příjem žalobkyně a poukázal na údaje na webových stránkách žalobkyně (stejně jako na omezené rozměry prodejny), na základě nichž lze mít zásadní pochyby o tom, zda vůbec k optometrické činnosti u žalobkyně docházelo. Žalobkyně přitom proti tomuto závěru po skutkové stránce nijak nebrojila a nečiní tak ani v žalobě. Její argumentace totiž bez dalšího pouze setrvává na názoru, že činnosti optika nejsou maloobchodní činností, tedy na vlastním výkladu statistické nomenklatury, pro což však reálně žádné konkrétní argumenty nepředkládá a nijak nereaguje na vysvětlení poskytnutá správními orgány. Soud proto dospěl k závěru, že finanční úřad i žalovaný řádně zjistil skutkový stav a správně jej vyhodnotil tak, že hlavní činnost žalobkyně převážně spočívá v činnostech, jež lze podřadit pod třídu NACE 47.78 - Ostatní maloobchod s novým zbožím ve specializovaných prodejnách.

21. Finančnímu úřadu a potažmo též žalovanému lze nanejvýše vytknout, že namísto toho, aby zdůraznili a jednoznačně poukázali na to, že žalobkyně tvrdí prakticky pouze výkon činností spadajících pod třídu NACE 47.78, opakovali, že žalobkyně neprokázala, že by její hlavní činnost a příjmy z ní spočívaly v optometrické činnosti. Tím mohly vyvolat u žalobkyně mylný dojem, že je v přestupkovém řízení důkazní břemeno na ní, což pochopitelně není. Správní orgány byly povinny i bez návrhu žalobkyně zjišťovat v přestupkovém řízení všechny skutečnosti svědčící v její prospěch i neprospěch a vést za tím účelem dokazování, nelze jim však vytýkat, jestliže neprováděly podrobné dokazování k okolnostem, které žalobkyně (co do skutkového stavu) vůbec netvrdila, resp. u nichž z jejích skutkových tvrzení vyplývalo, že představují jen zcela okrajovou činnost, u níž bylo zcela nepravděpodobné, resp. prakticky vyloučené, že by mohla zpochybnit závěr o tom, že hlavní činnost žalobkyně spočívala v činnosti optika. Zmíněná nepřesná formulace v rozhodnutích správních orgánů však nebyla stěžejní a nosnou argumentací, z celkového kontextu odůvodnění je totiž patrné, že napadené rozhodnutí spočívá primárně na závěru, že žalobkyně nesprávně právně (resp. z hlediska statistické nomenklatury) kvalifikuje činnosti vykonávané v její provozovně. Nejedná se tak o vadu, která by mohla mít za následek nezákonnost či nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí. Soud tedy konstatuje, že finanční úřad řádně prokázal a též právně vysvětlil, proč žalobkyně měla povinnost ke dni kontroly evidovat tržby dle zákona o evidenci tržeb.
22. Soud neshledal důvodnou ani druhou námitku žalobkyně ohledně nepřiměřenosti uložené pokuty.
23. 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.
24. Nejprve je nutno k námitce žalobkyně o možnosti přezkumu výše uložené sankce za přestupek pouze v případě zjevné nepřiměřenosti této pokuty uvést, že má pravdu v tom, že podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy má v rámci práva na spravedlivý proces garantováno, že soud musí přezkoumat správní rozhodnutí dotýkající se občanských práv či závazků, resp. trestního obvinění ve smyslu Úmluvy v tzv. plné jurisdikci, tedy co do právního i skutkového hodnocení věci, zahrnujíc v to i přiměřenost uložené sankce. Žalobkyně správně uvádí, že v případě zjevných excesů je možno napadené rozhodnutí zrušit z důvodu nezákonnosti dle § 78 odst. 1 s. ř. s. či z důvodu zjevné nepřiměřenosti dle § 78 odst. 2 s. ř. s., nesprávný je však závěr žalobkyně, že v případě jakési „mírné nepřiměřenosti“ nedochází k soudnímu přezkumu vůbec. Právě otázka přiměřenosti (tedy včetně její míry) je přezkoumávána soudem jako celek, jejím důsledkem však nemá a nemusí být vždy zásah do činnosti správního orgánu v případě zjištění drobných nedostatků. Soud nemá primárně sloužit jako tzv. další instance správního řízení, nýbrž do rozhodnutí správních orgánů zasahovat jen v určitých, zákonem stanovených případech. Úmluvou stanovený požadavek plné jurisdikce není důvodu vykládat absurdně tak, že soud musí zasáhnout v případě každé i drobné nepřiměřenosti, i kdyby dle jeho názoru výše uložené pokuty měla být třeba jen o 1 Kč nižší. Soudní přezkum má sloužit k zajištění ochrany práva účastníka, pakliže došlo k pochybení ze strany správního úřadu v takové míře, že dochází k závažnému porušení práv účastníka. Zároveň však není důvodu (i

s ohledem na ústavně zakotvenou dělbu moci) zasahovat do správního uvážení správních orgánů v případech málo závažných. Nelze ostatně ani přehlížet skutečnost, že v oblasti relativně volného správního, resp. soudního uvážení nelze v praxi ani nalézt jedinou spravedlivou výši sankce, ale spíše jistý interval, v němž by se výše sankce měla pohybovat, nemá-li se objektivně navenek jevit nespravedlivou. Uvnitř takových mezí, na nichž lze předpokládat přibližnou shodu mezi různými posuzovateli, však již i přes shodná východiska v podobě polehčujících a přitěžujících okolností či individuálních poměrů pachatele se názory různých osob v kontextu jejich osobnostního nastavení, životních zkušeností a dalších rozličných parametrů budou zpravidla dílčím způsobem lišit. Bylo by tak nepraktické, pokud by soud měl zasahovat i tehdy, jestliže výměra uložené sankce nevybočuje z oněch konsenzuálních objektivních hranic spravedlnosti, jelikož by to *de facto* vedlo ke zcela náhodným a subjektivním výsledkům takového přezkumu. Pakliže správní orgán v rámci mezí správního uvážení dospěje k určitému závěru o výši sankce, tento závěr respektuje literu zákona, je řádně odůvodněn a ani není zřetelně, tedy objektivně nespravedlivý, nemělo by s ohledem na dělbu moci k zásahům do rozhodovací činnosti, resp. volné úvahy správních orgánů ze strany soudů docházet. Ani požadavky čl. 6 odst. 1 Úmluvy podle přesvědčení soudu k něčemu takovému nesměřují, nanejvýše z nich lze dovodit, že pojem zjevné nepřiměřenosti nesmí být vykládat přísně, ale musí zahrnovat všechny případy, v nichž lze objektivně vyhodnotit sankci za nepřijatelnou, byť se pohybuje v zákonných mezích. Soud proto nesdílí názor žalobkyně, že část § 78 odst. 2 s. ř. s. ve slovu „zjevně“ je v rozporu s ústavním pořádkem a z tohoto důvodu ani nepředkládal návrh ÚS.

25. K samotné nepřiměřenosti pokuty pak soud uvádí, že uloženou sankci ve výši 9 000 Kč s ohledem na zjištěný skutkový stav považuje za přiměřenou. Žalobkyně namítá, že nebyly dostatečně zohledněny polehčující okolnosti. K tomu soud ale uvádí, že v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí je přehledně vysvětleno, jakým způsobem dospěl finanční úřad k určení výše pokuty a že byly zohledněny všechny přitěžující i polehčující okolnosti (že se jednalo o první zjištěné porušení zákona o evidenci tržeb, nezaevidování tržby v okamžiku jejího uskutečnění bylo zjištěno pouze v jednom případě a že je ze systému evidence tržeb patrné, že tržby žalobkyně evidovala i po provedeném místním šetření). Námitka novosti systému EET není ani podle soudu důvodná a tuto skutečnost nelze považovat za polehčující okolnost, neboť v době prováděné kontroly žalobkyně evidenci v systému EET prováděla již druhým rokem (a je jedno, že tak dle svých slov údajně činila dobrovolně). Nemohlo se tudíž jednat o systém nový, a to ani v obecné rovině, ani konkrétně pro žalobkyni, neboť osvojení si ovládání příslušného zařízení, jež je třeba užívat při každé tržbě, tedy mnohokrát denně, je namísto očekávat nanejvýše v řádu několika málo týdnů, což představovalo v případě provozovny žalobkyně mnoho desítek, resp. více než sto použití (viz výpis dokládající, že jen v den kontroly proběhlo 8 tržeb). Soud zde odkazuje i na závěry rozsudku ze dne 12. 12. 2019, č. j. 7 Afs 230/2019-34, ve kterém NSS v jiné věci uzavřel, že „*dobu přesahující 5 měsíců nepovažuje za natolik krátkou, aby závažnost spáchaných přestupků bylo možno „omluvit“ neosvojením si povinností zadat tržbu do pokladního systému a vydat účtenku*“.
26. Stejně tak nelze považovat za rozhodující polehčující okolnost skutečnost, že nezaevidováním tržby v hodnotě 40 Kč nemohlo dojít k daňovému úniku či k pokřivení podnikatelského prostředí. Smyslem zákona o EET totiž není vytvořit namátkovou evidenci tržeb, nýbrž zákon slouží právě k tomu, aby byly pro účely zdanění zachyceny veškeré, zejména hotovostní platby, a to třebaže se jedná o malé částky. Smyslem ukládané

povinnosti je zajistit úplný přehled o přijímaných tržbách a jednání, při němž si povinný subjekt vybírá, jestli tu kterou transakci zaeviduje či nikoliv podle její výše, je jednoznačným a závažným porušením této povinnosti, nabourávajícím samotný smysl právní úpravy. Polehčující okolností je tak spíše okolnost, že tržba je zaevidována se zpožděním (jako v tomto případě, což je ale oslabeno tím, že tak bylo učiněno až poté, co žalobkyně zjistila, že v její provozovně probíhá kontrola plnění povinností podle zákona o evidenci tržeb) nebo že dojde k omylu při zadání její výše, takže následně je nutno provést opravu umělým vytvořením další tržby, popř. není-li možné zaevidovat zápornou položku, zůstává odeslaný údaj chybným, ale nikoliv případ, že vůbec tržba evidována nebyla, resp. k její evidenci dojde až pod tlakem zjištěné přítomnosti pracovníků správce daně. Soud nemá ani za to, že by bylo namístě přihlížet též k tvrzené nejistotě žalobkyně o tom, zda jí provozovaná činnost podléhá evidenci tržeb, jelikož správní orgány mají pravdu v tom, že jí nic nebránilo si vyžádat závazné posouzení podle § 32 zákona o evidenci tržeb. Nadto z veřejně dostupné metodiky ČSÚ bylo snadno zjistitelné, že ČSÚ činnost optiků považuje za maloobchodní činnost, což dávala najevo, jak bylo zmíněno již v prvostupňovém rozhodnutí, i Finanční správa ČR na svém portálu www.etrzby.cz. Za daných okolností tak údajné přesvědčení žalobkyně, že její tržby nepodléhají evidenci, bylo vysloveným hazardem a nelze jej považovat ani za projev dobré víry, ani za polehčující okolnost, nehledě na to, že z rozsahu a dlouhodobosti účasti žalobkyně na systému EET se spíše jeví, že jde jen o účelové tvrzení.

27. Z odůvodnění prvostupňového rozhodnutí dále nevyplývá, že by byla významně nadhodnocena přítěžující okolnost současného spáchání dvou přestupků, ostatně uložená pokuta ani nepřesáhla částku 10 000 Kč, což při maximální možné výši až 500 000 Kč je vskutku velmi nízká částka. K tomu, že skutečně jde o přítěžující okolnost a že soudu nepřísluší hodnotit různou maximální výši pokut zvolenou zákonodárcem pro různé skutkové podstaty přestupků, lze opět poukázat na závěry rozsudku NSS ze dne 12. 12. 2019, č. j. 7 Afs 230/2019-34. Při úvaze o výši ukládané pokuty přitom není (s výjimkou úvahy o možných likvidačních následcích) jakkoliv relevantní ani částka nákladů přestupkového řízení, jelikož ta nemá funkci represivní nebo preventivní, nýbrž výhradně restituční, a nadto jen symbolickou, neboť náklady na vedení přestupkového řízení jsou zpravidla vyšší.
28. Výše příjmů žalobkyně pak byla zkoumána pro ověření, zda uložená pokuta ve výši 9 000 Kč (zde spolu s náklady řízení ve výši 1 000 Kč) nemá na žalobkyni likvidační charakter. Jakkoliv zde soud dává zčásti žalobkyni za pravdu, že při hodnocení důsledků ukládané peněžité povinnosti není rozumné se omezit jen na samotné příjmy, ale je nutné přihlídnout i k nezbytným výdajům, potažmo tedy k základu daně, stejně tak má zčásti pravdu i žalovaný, jestliže uvádí, že výše zisku je přechodným a kolísavým parametrem, který také nemá zásadní vypovídací hodnotu. Rozhodující jsou totiž celkové majetkové a příjmové poměry přestupce, tedy jednak naakumulovaná hodnota jeho majetku a vedle toho rozsah jeho příjmů po očištění nezbytných výdajů, a to z pohledu střednědobého vývoje včetně zohlednění očekávaného trendu v nejbližší budoucnosti. V důsledku toho není důvodu neuložit vysokou pokutu podnikateli, třebaže je soustavně několik let ve ztrátě, disponuje-li hodnotným majetkem, aniž by byl významně předlužen, stejně jako podnikateli s nízkou hodnotou aktiv, jestliže vykazuje významný zisk. Celá tato otázka je však v případě pokuty uložené žalobkyni prakticky nevýznamná, neboť při nízké výši peněžité povinnosti (10 000 Kč), jež nedosahovala ani výše její denní tržby a odpovídala jen přibližně jedné desetíně průměrného zisku v posledních dvou letech, tato částka ani

zdaleka nemohla mít pro žalobkyni likvidační účinky, tj. nehrozilo jí z tohoto důvodu ukončení podnikatelské činnosti nebo to, že na splácení pokuty bude vydělávat několik dalších let. Je sice patrné, že v případě žalobkyně by snad i pokuta v této výši mohla být do jisté míry citelná, to však není vadou, nýbrž smyslem a účelem ukládaného peněžitého trestu. Pokud snad přesto žalobkyně měla za to, že výše ukládané pokuty ohrožuje životaschopnost jejího podnikání, pak tuto skutečnost měla označením konkrétních skutečností správním orgánům nastínit, jelikož ze shromážděných podkladů k její majetkové a příjmové situaci, jež nejsou nijak povrchní, nic takového ani vzdáleně neplyne. Námitka nepřiměřenosti je proto s ohledem na výše uvedené nedůvodná, přičemž soud dodává, že i při vlastním hodnocení odpovídající výše pokuty by se pohyboval v oblasti kolem částky 10 000 Kč.

29. S ohledem na shora uvedené soud dospěl k závěru, že podaná žaloba je nedůvodná, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s., a to včetně návrhu na moderaci uložené pokuty.
30. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. V případě úspěšného žalovaného totiž ze soudního spisu neplyne, že by mu vznikly nějaké náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, jejíž nedílnou součástí je i obhajoba vlastního rozhodnutí před správními soudy.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě **dvou týdnů** ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze 25. srpna 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu