



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Radka Wernischová**, IČO: 699 73 067, se sídlem Evropská 124/23, Cheb, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2018, č. j. 29801/18/5000-10610-712427, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 5. 2021, č. j. 30 A 203/2018 – 87,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na nákladech řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Davida Hejzlara, advokáta, se sídlem 1. máje 97/25, Liberec.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 18. 12. 2017, č. j. 1007965/17/2400-11451-405029 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), byla žalobkyně uznána vinnou ze spáchání přestupku dle § 29 odst. 1 písm. b) zákona č. 112/2016, o elektronické evidenci tržeb (dále též „ZoET“), kterého se měla dopustit 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 § 20 ZoET tomu, od koho evidovaná tržba plyne, čímž porušila povinnost stanovenou v § 18 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím částečně změnil prvostupňové

rozhodnutí tak, že snížil pokutu uloženou za uvedený přestupek z 12.000 Kč na 6.000 Kč. Ve zbytku žalovaný ponechal prvostupňové rozhodnutí beze změny.

[2] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný mimo jiné uvedl, že má za prokázané, že žalobkyně vystavila elektronickou účtenku bez předešlého udělení souhlasu úředních osob provádějících kontrolu, čímž porušila § 18 odst. 1 písm. b) ZoET; nakládala tedy s účtenkou proti vůli původce tržby. Provozovna obchodu s květinami není specifickou formou podnikatelské činnosti, u které by bylo standardem předávání elektronických účtenek. Zákazník v takové provozovně obvykle vystavení elektronické účtenky nepředpokládá a nelze po něm požadovat, aby se tištěné účtenky dožadoval, a pokud by se s náležitostmi účtenky chtěl seznámit, aby učinil další kroky tím, že se přihlásí na webovou stránku, kde je účtenka umístěna či dokonce zaslal placenou SMS z vlastního mobilního telefonu.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž namítla, že se žalovaný nevypořádal úplně a dostatečně s odvolacími námitkami. Dále vyjádřila nesouhlas se závěry správních orgánů, že v průběhu kontrolního nákupu prováděného žalovaným porušila ZoET, když v souvislosti s příslušným nákupem nevystavila řádnou účtenku. Ze strany žalobkyně však byla vystavena řádná účtenka v elektronické podobě se všemi náležitostmi dle § 20 ZoET, kdy žalovaný 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. Vystavením účtenky a jejím umístěním na internet nebyl porušen ani § 18 odst. 1 písm. b) ZoET, kdy účtenka byla vystavena tomu, od koho tržba plynula, ve správný okamžik při uskutečnění evidované tržby a byla pro dotyčného dostupná. Tvrzení správního orgánu I. stupně, že zákazníkovi bylo znemožněno ověřit účtenku a jednotnou tržbu, je nepravdivé. Účtenku vystavenou žalobkyní a též samotnou tržbu je možné ověřit zákazníkem nebo kontrolním orgánem v databázi správního orgánu I. stupně.

[4] Žalobkyně dále odmítla závěr žalovaného ohledně přednosti tištěné formy účtenky před elektronickou formou. ZoET formu účtenky nikterak neupravuje, a tištěnou formu ani jinak neupřednostňuje. Vystavením elektronické účtenky se žalobkyně tudíž nedopustila porušení ZoET, přičemž pouze porušení zákona lze považovat za přestupek a sankcionovat. Přestupek spočívající v tom, že žalobkyně nevystavila řádnou účtenku nejpozději při přijetí tržby, nebyl spáchán, neboť žalobkyně požadavky zákona dodržela, a to včetně ustanovení upravujících náležitosti účtenky. Správní orgány nadto v odůvodnění svých závěrů nevycházely ze zákonné úpravy obsažené v ZoET, nýbrž z vlastních metodických pokynů, které nad rámec zákona stanoví dodatečné podmínky a požadavky. Takový postup je v rozporu s čl. 4 odst. 2 Ústavy a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Definice přestupku dle § 5 zákona č. 250/2016, o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, vychází z protiprávního jednání, tedy jednání, které je v rozporu se zákonem. Případné nedodržení metodického pokynu nemůže tedy být přestupkem. Finanční správa totiž není oprávněna doplňovat či měnit zákony svými metodickými pokyny, ve kterých označí určité jednání za přípustné a jiné za nepřípustné. Pokud správní orgány na základě jejich vlastní metodiky dovozují, že k vystavení účtenky v elektronické formě je zapotřebí výslovný souhlas zákazníka, jedná se o závěr, který ze ZoET nevyplývá.

pokračování

[5] Žalobkyně neporušila ani účel evidence tržeb dle ZoET, neboť smyslem a účelem evidence tržeb je získání informací pro správu daní, přičemž forma vystavené účtenky nemohla a do budoucna ani nemůže ovlivnit získání informací pro lepší správu daní, když byl dané účtence systémem EET přiřazen fiskální identifikační kód (FIK) a tržba je evidována v systému pro evidenci tržeb. Podstatné je, že v rámci kontrolního nákupu žalobkyně nebyla pracovníkem správního orgánu I. stupně požádána o účtenku v tištěné podobě. V takovém případě by obdržel tištěnou účtenku náležitě vyplněnou na tiskopise dodaném spolu s SW aplikací. Úřední osoby vstupovaly do provozovny dveřmi, které byly opatřeny sdělením o vystavování elektronických účtenek, tedy s touto skutečností musely být při vstupu do provozovny srozuměny. Žalobkyně měla na prodejním pultě umístěn informační leták týkající se elektronických účtenek, což bylo správnímu orgánu I. stupně doloženo. Restriktivní postoj finančních orgánů, který se týká vystavování účtenek v elektronické formě, není v širším kontextu srozumitelný, neboť pokud je pro účast v účtenkové loterii nutná aktivita na internetu, pak není důvod, proč bránit umístění a převzetí účtenek na téžmé médiu.

[6] Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 30. 6. 2020, č. j. 30 A 203/2018 - 45. Žalobkyně podala proti tomuto rozsudku kasační stížnost, na základě které Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 1. 2021, č. j. 4 Afs 256/2020 - 44, tento rozsudek krajského soudu zrušil, neboť jej shledal nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Krajský soud totiž opomněl vypořádat zásadní část žalobní argumentace žalobkyně a současně nedostatečně zdůvodnil vypořádání dalších námitek za pomoci závěrů žalovaného obsažených v napadeném rozhodnutí. Krajský soud rezignoval na vysvětlení jím užitě argumentace, když zejména nespecifikoval, proč nemůže být dohoda prodávajícího a původce tržby o vydání účtenky elektronicky založena na základě oznámení o vydávání účtenek v elektronické podobě a vystavení dokladu v listinné podobě na požádání zákazníka umístěném na vstupních dveřích provozovny. Nevysvětlil ani, na základě jakých úvah dospěl k závěru, že průměrný zákazník musí s ohledem na charakter prodeje provozovaného žalobkyní očekávat automatické vystavení účtenky v tradiční písemné podobě. Strohé a obecné vypořádání námitek stěžovatelky ohledně ukládání povinností nad rámec zákona prostřednictvím metodických pokynů správních orgánů ze strany krajského soudu pak rovněž Nejvyšší správní soud neshledal řádným a přezkoumatelným, neboť se krajský soud nijak nevypořádal s podstatou této námitek, kterou bylo uplatnění závěrů ze strany správních orgánů, jež nejsou v ZoET vyjádřeny a ani z něj nikterak nevyplývají. Krajský soud nereagoval na námitku žalobkyně, že nedošlo k porušení účelu a smyslu evidence tržeb, jak uváděly správní orgány.

[7] Krajský soud následně ve věci znovu rozhodl v záhlaví označeným rozsudkem, kterým rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Poukázal na § 18 odst. 1 písm. b) ZoET, důvodovou zprávu k tomuto zákonu a konstatoval, že ZoET 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 řízení se ostatně shodují na tom, že vydání účtenky v elektronické podobě namísto tištěné možné je, nicméně rozcházejí se v náhledu na podmínky takového postupu.

[8] Krajský soud dále zmínil závěry Ústavního soudu k otázce účelu a smyslu právní úpravy v ZoET uvedené v nálezu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, a navázal,

že jestliže ZoET nestanoví závazně podobu vydávané účtenky, musí mít poplatník zachovanou volbu způsobu, jakým povinnosti dle § 18 odst. 1 písm. b) ZoET dostojí. Poté se krajský soud zabýval způsobem, jakým žalobkyně vystavovala účtenky, a konstatoval, že 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 k ZoET jasně naznačuje, že zákonodárce neměl v úmyslu vyloučit i jiné situace, ve kterých elektronickou účtenku vydat lze. Soud nepopřel význam metodických pokynů při sjednocování praxe správních orgánů, nicméně zde považuje požadavek finanční správy spočívající v nezbytnosti výslovného předchozího souhlasu s vydáním účtenky v elektronické podobě za vybočení z pravomoci tohoto orgánu.

[9] Správní orgány podle krajského 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.

[10] Krajský soud uzavřel, že 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.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[11] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Za nesprávný označil názor krajského soudu, že postup žalobkyně při vydání elektronické účtenky při založení konkludentního souhlasu zákazníka s tímto postupem na základě oznámení umístěného na dveřích provozovny byl v souladu se zákonem. Stěžovatel konstatoval, že ZoET nestanovuje povinnou formu předávání účtenky. Z § 18 tohoto zákona vyplývá, že účtenku by měl původce tržby obdržet nejpozději při uskutečnění evidované tržby, tedy je zde předpoklad, že by se o tom měl dozvědět. K naplnění tohoto předpokladu je nezbytná dohoda mezi prodávajícím a původcem tržby (zákazníkem), kterou by měly obě strany akceptovat.

[12] Zákonodárce v důvodové zprávě možnost splnit evidenční povinnost vystavením účtenky v elektronické podobě připustil, nicméně tak, že poplatník nesmí vystavit účtenku mimo sféru zákazníka [takovým vystavením není naplněna podmínka podle ustanovení § 18 odst. 1 písm. b) ZoET], ani nakládat s účtenkou proti vůli původce tržby. V případě fyzické přítomnosti zákazníka se podle stěžovatele 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 umožnit zákazníkovi projev vůle s účtenkou disponovat. V těchto případech je primárně předpokládáno vystavení účtenky v tištěné podobě. Elektronické vystavení účtenky je dle důvodové zprávy připuštěno především v situacích, kdy je obchod realizován prostřednictvím internetu bez fyzické přítomnosti jednotlivých aktérů transakce. Finanční správa připustila elektronické předání účtenky i v dalších situacích, nicméně vždy za předpokladu, že takovéto předání účtenky vychází z dohody obou aktérů transakce

pokračování

nebo ze standardních postupů komunikace mezi poplatníkem a zákazníkem. Pokud jsou však oba aktéři transakce (zákazník a poplatník) fyzicky přítomni, na základě volby zákazníka vždy musí existovat možnost vystavení účtenky v jiné než elektronické formě, tj. v tištěné podobě. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2021, č. j. 29 A 93/2018 - 38, jenž dospěl k závěru, že zákonnou povinností je jednak účtenku vytisknout, ale též odtrhnout z tiskárny a předat ji do dispoziční sféry nakupujícímu; vystavení účtenky a její předání do dispozice zákazníkovi tedy nejsou dva samostatné počiny, které by bylo třeba odlišovat. Podle stěžovatele lze tento rozsudek *mutatis mutandis* aplikovat i na princip elektronické účtenky. Stěžovatel tak má za to, že obsahem zákonné povinnosti vystavit elektronickou účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne, je tedy zcela jednoznačně i aktivní úkon prodávajícího, kterým účtenku předá, např. zašle v okamžiku uskutečnění tržby na e-mail, do dispozice zákazníkovi, a to zcela automaticky a bez vyzvání či žádosti.

[13] Úřední osoby po provedení platby obdržely toliko lísteček s přístupovými údaji, kdy po jejich zadání na internetu bylo možno obdržet elektronickou účtenku. Pro správné posouzení věci je zásadní, zda je takový lísteček s kódem účtenkou, a zda tedy byl splněn zákonný požadavek, aby v okamžiku uskutečnění evidované tržby byla vystavena účtenka. Předaný lístek s kódem pro zobrazení účtenky jednoznačně nesplňuje náležitosti účtenky podle § 20 ZoET, a není tedy naplněn požadavek daný § 18 ZoET. Potvrzení, které obsahuje pouhý odkaz na internet a kód, není účtenkou ani ve smyslu ZoET, ani dle jiného zákona upravujícího vystavení dokladu o platbě. Klíčové je určení okamžiku, kdy je v dotčené situaci reálně účtenka vystavena. Pokud má být účtenka jakožto doklad o transakci se všemi náležitostmi vystavena v okamžiku uskutečnění evidované tržby a předána tomu, od něž evidovaná tržba plyne, tzn. do jeho sféry vlivu, dochází zde prakticky k tomu, že je do sféry vlivu předán pouze papírek s kódem, který nemá náležitosti účtenky – celá účtenka s patřičnými zákonnými náležitostmi se do sféry vlivu zákazníka dostane teprve v okamžiku, kdy si ji zákazník sám zobrazí na internetu nebo mu přijde jako SMS. Teprve tehdy má k dispozici všechny údaje z účtenky. Pokud tak zákazník neučiní bezprostředně po úhradě, není splněn požadavek jejího vystavení v okamžiku uskutečnění evidované tržby. Podle stěžovatele není možno předpokládat, že každý zákazník má přístup k internetu nepřetržitě a že si účtenku bezodkladně po provedení platby sám zobrazí. V posuzované věci tak byla zákazníkovi vystavena pouze listina s přístupovými údaji, nikoli účtenka s náležitostmi podle § 20 ZoET. Žalobkyně vydáním pouhého lístku s kódem s tím, že zákazník si účtenku musí zobrazit sám, a to v blíže neurčeném časovém okamžiku nepřekrývajícím se nutně s okamžikem uskutečnění tržby, nedostala své zákonné povinnosti.

[14] V souladu s principy ochrany spotřebitele má být oznámení o elektronické formě účtenek dostatečně zřetelné a pro zákazníka nepřehlédnutelné. V posuzované věci mělo být oznámení umístěno formou nálepky na dveřích při vstupu do provozovny, nicméně vzhledem k tomu, že jej kontrolní orgán až do okamžiku provedení kontrolního nákupu nezaregistroval, lze očekávat, že jej tím spíše nemohl zaregistrovat ani průměrný spotřebitel. Pokud existují pochybnosti o zřetelnosti a čitelnosti oznámení, resp. o samotné skutečnosti, že byl každý zákazník s oznámením srozuměn, měla by taková skutečnost jít k tíži podnikatele a ve prospěch zákazníka. Za zásadní podmínku pro vystavení elektronické účtenky stěžovatel označil to, že zákazník s vystavením účtenky

v elektronické formě dobrovolně souhlasí, avšak zároveň jsou si obě strany vědomy toho, že zákazník tento souhlas udělil. Je nezbytné, aby souhlas s vystavením elektronické účtenky (buť konkludentní) měl vždy podobu bezrozpornou, konkrétní a prokazatelnou. Neměl by být ponechán náhodě, jak by tomu bylo v případě realizace dohody formou prosté deklarace např. na dveřích prodejny. Závěr soudu o tom, že konkludentní souhlas je zákazníkem udělen, jakmile zaplatil, není správný, jelikož vychází z premisy, že se zákazník s paušálním oznámením seznámil, avšak tak tomu být nemusí. Nelze rezignovat na požadavek, aby pro vystavení elektronické účtenky byl nutný výslovný souhlas obou aktérů transakce a tuto dohodu nahradit pouhým informačním textem, k němuž se nemůže zákazník již dále vyjádřit a vyslovit svou svobodnou vůli.

[15] Vystavení účtenky vždy musí být aktivním úkonem poplatníka – prodávajícího, a nelze předpokládat aktivní úkon zákazníka. Pokud by si o takovou účtenku splňující náležitosti musel zákazník požádat, fakticky by tím postrádala smyslu norma, která konstatuje povinnost vystavit účtenku vždy automaticky, a byl by zde faktický stav totožný s účtenkami podle zákona o ochraně spotřebitele, živnostenského zákona, zákona o DPH, který podmiňuje vystavení účtenky se všemi náležitostmi žádostí zákazníka. Zde však není sporu o tom, že obsahově je ZoET odlišný a jednoznačně stanoví poplatníkovi povinnost zákazníkovi účtenku automaticky vydat.

[16] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry krajského soudu. Upozornila na skutečnost, že stěžovatel vytváří nepravdivý dojem, že příslušná účtenka byla žalobkyní vystavena až v okamžiku přístupu zákazníka do elektronického prostředí, kde byla uložena. Stěžovatel opakuje zavádějící závěry o údajné nutnosti aktivních kroků zákazníka k vystavení účtenky. Ve skutečnosti vedou tyto aktivní kroky zákazníka toliko k převzetí dané elektronické účtenky a v elektronické sféře je nutno vždy učinit některé aktivní kroky k tomu, aby došlo k zobrazení požadované informace. Žalobkyní zvolená aplikace zcela vyhovuje požadavku, aby byla vystavená elektronická účtenka zákazníkovi jednoduše přístupná. Lístek s přístupovými údaji, který vystavila zákazníkovi, nelze zaměňovat se samotnou účtenkou, která byla vystavena v elektronické formě, a to způsobem, který zákazníkovi umožňoval k účtence rychlý a jednoduchý přístup. Tvzení stěžovatele, že nebyl splněn požadavek vystavení účtenky v okamžiku uskutečnění evidované tržby, představuje nepravdivé tvrzení, neboť účtenka byla vystavena v elektronické podobě se všemi náležitostmi podle § 20 odst. 1 ZoET, přičemž zákazník obdržel k této účtence umístěné na internetu přístupové údaje. Účtenka tedy tomu, od koho tržba plynula, byla vystavena ve správný okamžik při uskutečnění evidované tržby.

[17] Není jasné, proč stěžovatel principálně nebrání možnosti zasílat účtenku např. na e-mail, zatímco v případě žalobkyně, kdy se jedná o stejný princip (tj. vystavení elektronické účtenky a následný krok zákazníka k jejímu vyzvednutí), dovozuje porušení zákona. Na základě účtenky vystavené v posuzované věci lze i ověřit evidenci uskutečněné tržby. K preferenci tištěné formy účtenek v kamenných obchodech před elektronickou formou stěžovatelka uvedla, že ZoET formu účtenky nikterak neupravuje. Vystavením elektronické účtenky se tudíž žalobkyně nedopustila porušení ZoET. Závěr žalovaného uvedený v odůvodnění jeho rozhodnutí, že postupem žalobkyně došlo k ohrožení účelu evidence tržeb, nelze akceptovat. Forma vystavení účtenky nemohla ovlivnit získání informací pro lepší správu daní, když byl dané účtence systémem EET přiřazen kód FIK

pokračování

a tržba je evidována v systému pro evidenci tržeb. Žalovaný vytváří ve své kasační stížnosti nepravdivý dojem, že zákazníkům nebylo umožněno projevit svobodou vůli směrem k vystavení účtenky v listinné podobě. Pokud by však pracovníci správce daně vznesli požadavek na vystavení takové účtenky, žalobkyně by jim neváhala papírovou účtenku vystavit. Zanedbání kontrolních pracovníků, kteří tuto variantu neověřili, nelze přičítat k tíži žalobkyně. Úřední osoby vstupovaly při kontrole do provozovny dveřmi, na kterých bylo sdělení o vystavování elektronických účtenek viditelně zveřejněno, tedy s touto skutečností musely být při vstupu do provozovny srozuměny. Účtenka byla při uskutečnění evidované tržby vystavena, žádné ustanovení ZoET nebylo porušeno, k protiprávnímu jednání nedošlo, a proto nebyl dán žádný důvod k uložení pokuty.

III. Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[19] Podle § 18 odst. 1 ZoET, ve znění účinném ke dni kontrolního nákupu, *poplatník je 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.*

[20] Podle § 20 odst. 1 ZoET, *poplatník je na účtence povinen uvádět a) fiskální identifikační kód, b) zrušeno, c) označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna, d) označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována, e) pořadové číslo účtenky, f) datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve, g) celkovou částku tržby, h) bezpečnostní kód poplatníka, i) údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.*

[21] Podle § 29 odst. 1 písm. b) téhož zákona *právníká nebo podnikající fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že jako osoba, která eviduje tržby, poruší povinnost vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne.*

[22] Nejvyšší správní soud pro přehlednost konstatuje, že správní orgány spatřují porušení § 18 odst. 1 ZoET v tom, že žalobkyně po uskutečnění kontrolním nákupem předala oprávněným úředním osobám, které tento kontrolní nákup uskutečnily, nikoli listinnou účtenku obsahující náležitosti uvedené v § 20 ZoET, ale pouze lístek s odkazem, pomocí něhož bylo možné účtenku v elektronické podobě vyzvednout na internetu nebo pomocí SMS zprávy.

[23] Mezi účastníky je nesporné, že účtenku lze vystavit jak v listinné tak i elektronické formě. Také důvodová zpráva k § 18 ZoET uvádí, že *„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)“*. Výslovně zmiňuje možnost vystavení elektronické

účtenky a příkladmo zmiňuje situaci, v níž zákonodárce předpokládal vystavení elektronické účtenky. Záleží tudíž pouze na volbě poplatníka, zda se rozhodne účtenky vystavovat v listinné či elektronické podobě, či zda bude oba způsoby nějakým způsobem kombinovat. Stěžovatel nijak nezpochybňuje, že žalobkyně účtenku vystavila v elektronické formě. Ve správním spise se ostatně nachází kopie předmětné elektronické účtenky vystavené žalobkyní, která má náležitosti vyžadované § 20 odst. 1 ZoET. V posuzované věci se tudíž nejedná o případ, kdy by došlo k porušení § 18 odst. 1 ZoET tím, že by účtenka vůbec vystavena nebyla. Povinnost vystavit účtenku žalobkyně splnila. Z toho, že žalobkyně ihned po uskutečnění kontrolního nákupu předala oprávněným úředním osobám lístek s odkazem na elektronickou účtenku, je dále zřejmé, že elektronická účtenka byla vystavena ihned po kontrolním nákupu. To je patrné i z toho, že datová zpráva o evidované tržbě podle § 18 odst. 1 písm. a) ZoET byla zaslána v 11:03:22 hod a účtenka elektronické evidence tržeb podle písm. b) téhož ustanovení byla vystavena ve stejný čas. Podmínky dovozované stěžovatelem z § 18 odst. 1 písm. b) ZeET (tj. že účtenku by měl původce tržby obdržet při uskutečnění evidované tržby a měl by se o tom dozvědět) tudíž byly v posuzované věci splněny, neboť původce tržby se o vystavení účtenky v elektronické formě při uskutečnění nákupu nepochybně dozvěděl právě předáním lístku s odkazem k vyzvednutí účtenky.

[24] K argumentaci stěžovatele, že poplatník nesmí vystavit účtenku mimo sféru zákazníka, ani nakládat s účtenkou proti vůli původce tržby, Nejvyšší správní soud konstatuje, že k takovému jednání v posuzované věci ze strany žalobkyně nedošlo. Žalobkyně předáním lístku s odkazem k vyzvednutí elektronické účtenky umožnila zákazníkovi, aby si elektronickou účtenku převzal. Stěžovatel se domnívá, že v případě fyzické přítomnosti zákazníka je primárně předpokládáno vystavení účtenky v listinné podobě, přičemž se vystavením účtenky na straně poplatníka, který má tržbu evidovat, rozumí vystavení účtenky, její fyzické poskytnutí bez výzvy zákazníkovi jejím umístěním na příslušné výdejní místo a umožnění zákazníkovi projevit vůli s účtenkou disponovat. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že se jedná o obvyklou praxi, z níž však ve vztahu k posuzované věci nelze bez dalšího dovodit, že by vystavení elektronické účtenky žalobkyní bylo v rozporu s § 18 odst. 1 písm. b) ZoET. Z ničeho totiž nevyplývá, že by nebylo možné elektronickou účtenku vystavit také v situaci, kdy je zákazník fyzicky přítomen.

[25] Z povinnosti poplatníka vystavit účtenku tomu, od koho plyne evidovaná tržba, logicky vyplývá oprávnění kupujícího účtenku převzít. Ustanovení § 18 ZoET však neukládá kupujícímu (původci tržby) povinnost účtenku převzít, a záleží tudíž pouze na rozhodnutí kupujícího, zda se tak rozhodne učinit. Aby tedy mohl kupující, v případě že se tak rozhodne, realizovat své oprávnění převzít účtenku vystavenou prodávajícím, musí mu prodávající umožnit s účtenkou disponovat. To žalobkyně učinila předáním lístku s odkazem k vyzvednutí účtenky v elektronické podobě.

[26] Ke stěžovatelem zmíněné potřebě souhlasu obou aktérů transakce s předáním elektronické účtenky Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že v rámci vystavení účtenky ve smyslu § 18 odst. 1 ZoET je třeba rozlišovat samotné vystavení účtenky a její následné předání kupujícímu. V případě účtenky vystavené v listinné podobě je po skončení nákupu uskutečněného za přítomnosti obou smluvních stran účtenka vytisknuta. Poté prodávající umožní kupujícímu s účtenkou disponovat a je již pouze

pokračování

na kupujícím, zda si účtenku převezme. Pokud si ji nepřevzme, nic to nemění na tom, že je vystavena. Pokud si ji hodlá převzít, pak musí za tímto účelem učinit úkon (účtenku si vzít).

[27] Elektronická účtenka je vystavena elektronicky, tj. existuje jako např. e-mail, příloha e-mailu či se nachází internetové stránce. Takovouto účtenku nemůže prodávající kupujícímu z povahy věci fyzicky předat, neboť fyzicky neexistuje – má pouze elektronickou formu. Stejně jako v případě listinné účtenky platí i v případě elektronické účtenky, že prodávající musí umožnit kupujícímu s účtenkou disponovat a je pouze na kupujícím zda si účtenku převezme, přičemž pokud si ji nepřevzme, nic to nemění na tom, že je účtenka vystavena. Úkony v souvislosti s převzetím a zobrazením elektronické účtenky se od sebe mohou mírně lišit (např. otevření e-mailu obsahujícího elektronickou účtenku, otevření přílohy e-mailu obsahujícího elektronickou účtenku, či otevření jedinečného odkazu na webovou stránku, kde se elektronická účtenka zobrazí). V případě elektronické účtenky tedy musí zákazník pro její převzetí, zobrazení a případné uložení či vytisknutí učinit nějaký další úkon či úkony, stejně jako je tomu v případě listinné účtenky. Pokud zákazník s vystavením elektronické účtenky souhlasí, pak je třeba vycházet z toho, že je srozuměn s tím, že pro zobrazení/uložení účtenky bude z jeho strany potřebný ještě další úkon či úkony. Pokud zákazník s vystavením elektronické účtenky v případě transakce, kdy jsou zákazník a poplatník fyzicky přítomni, nesouhlasí (ať už z jakéhokoli důvodu), může tento nesouhlas prodávajícímu sdělit. V takovém případě, musí být prodávající schopen vystavit zákazníkovi účtenku v listinné formě, aby dostal své povinnosti vyplývající z § 18 odst. 1 ZoET vystavit kupujícímu účtenku. Stěžovateli lze tudíž přisvědčit potud, že pokud jsou oba aktéři transakce (zákazník a poplatník) fyzicky přítomni, na základě volby zákazníka vždy musí existovat možnost vystavení účtenky v jiné než elektronické formě, tj. v listinné podobě. V posuzované věci však není na místě se zabývat tím, zda by žalobkyně vystavila účtenku v listinné formě či nikoli, neboť oprávněné úřední osoby v pozici zákazníka se vystavení listinné účtenky nijak nedomáhaly.

[28] K poukazu stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2021, č. j. 29 A 93/2018 - 38, Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto rozsudku se krajský soud zabýval případem, kdy obsluha účtenku vytiskla, neodtrhla ji však od tiskárny kryté regálem a nepředala ji do dispoziční sféry nakupující úřední osobě. Věc posuzovaná krajským soudem se tak týkala listinné účtenky, nikoli specifické situace účtenky vystavené v elektronické formě, jak je tomu v posuzované věci. Pro posuzovanou věc tak nejsou závěry krajského soudu přiléhavé a relevantní.

[29] Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž uvedl, že obsahem zákonné povinnosti vystavit elektronickou účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne, je i aktivní úkon prodávajícího, který účtenku předá, např. zašle v okamžiku uskutečnění tržby automaticky na e-mail zákazníka. Uvedené podle Nejvyššího správního soud představuje jednu z možností, jak při vystavení elektronické účtenky postupovat. V situaci žalobkyně však Nejvyšší správní soud nepovažuje takovýto postup při vystavení elektronické účtenky za vhodný a reálný, neboť vyžadovat při prodeji květin od kupujících e-mailu a poté je využít k zaslání účtenky, by nákup květin zkomplikovalo na úkor komfortu zákazníků. V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalobkyně prodává květiny,

tj. zboží, u kterého většina zákazníků účtenku nevyžaduje s ohledem na jeho povahu, kdy zejména řezané květiny nemají delší trvanlivost, a nepředpokládá se tudíž ani reklamace tohoto zboží, čímž se liší např. od nákupu věcí typu kniha, televize či počítač. Rovněž cena zboží prodávaného stěžovatelkou je zpravidla nižší, tudíž nijak nemotivuje zákazníky k převzetí účtenky. Zaslání účtenky na e-mail považuje Nejvyšší správní soud za vhodný postup při nákupech na internetu, kde zákazník předem svůj e-mail zadá v rámci vyplnění své objednávky. Stěžovatelem zmíněné automatické zaslání účtenky na e-mail přitom nevylučuje, že zákazník bude muset k převzetí/zobrazení účtenky učinit další úkon (např. pokud mu bude elektronická účtenka zaslána jako příloha e-mailu, bude se muset ke svému emailovému účtu přihlásit a tuto přílohu otevřít). Tato situace tak bude v principu podobná jako v posuzovaném případě žalobkyně, kdy zákazník, pokud si chtěl elektronickou účtenku v úvahu připadajícími možnostmi zobrazit, musel učinit úkon, při němž použil přístupové údaje předané mu žalobkyní na lístku.

[30] Postup žalobkyně, tj. vystavení účtenky v elektronické podobě a předání lístku s odkazem k této účtence, na němž lze účtenku zobrazit/převzít, za situace nabízené alternativy vystavení listinné účtenky tak podle Nejvyššího správního soudu představuje vystavení účtenky v souladu s § 18 odst. 1 písm. b) ZoET, neboť žalobkyně v rámci tohoto postupu účtenku v elektronické formě vystavila a zároveň umožnila kupujícímu s ní ihned disponovat. Nejvyšší správní soud má za to, že zobrazení účtenky na příslušné webové stránce představuje v současné době pro většinu zákazníků nenáročný úkon, který nepředstavuje nepřiměřenou překážku pro převzetí účtenky. Možnost vystavení listinné účtenky pak vychází vstříc té skupině zákazníků, pro které by takový postup představoval určité obtíže.

[31] K argumentaci stěžovatele, že je pro správné posouzení věci zásadní, zda je lístek s odkazem účtenkou ve smyslu ZoET, a zda tedy byl splněn zákonný požadavek, aby v okamžiku uskutečnění evidované tržby byla vystavena účtenka, Nejvyšší správní soud konstatuje, že z výše uvedeného je zřejmé, že elektronická účtenka byla vystavena v okamžiku uskutečnění evidované tržby. Lístek s odkazem představoval pouze prostředek k jejímu zobrazení a jeho předání zákazníkovi nic nemění na tom, že účtenka byla řádně vystavena a žalobkyně svou povinností vystavit účtenku podle § 18 odst. 1 ZoET splnila. Skutečnost, že předmětný lístek nesplňuje náležitosti účtenky a sám o sobě není účtenkou, proto nemůže mít za následek závěr, že žalobkyně porušila výše uvedené ustanovení ZoET.

[32] Stejně tak nelze přijmout argumentaci stěžovatele, že požadavek vystavení účtenky není splněn v okamžiku uskutečnění evidované tržby, neboť celá účtenka s patřičnými zákonnými náležitostmi se do sféry vlivu zákazníka dostane teprve v okamžiku, kdy si ji zákazník sám zobrazí na internetu nebo mu přijde jako SMS. To, zda vůbec a kdy se zákazník rozhodne si účtenku zobrazit/uložit, totiž nemá vliv na to, že elektronická účtenka byla v posuzované věci řádně vystavena bezprostředně po uskutečnění/ukončení nákupu a zákazník s ní po převzetí lístku s přístupovými údaji mohl jakkoli nakládat. Do sféry vlivu zákazníka tak, jak to požaduje stěžovatel, se tedy elektronická účtenka dostala. Skutečnost, že ne každý zákazník má mobilní přístup k internetu, a tudíž není schopen si účtenku ihned zobrazit, rovněž nemá vliv na vystavení účtenky, jedná se pouze o okolnost související se zobrazením/uložením účtenky. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná výše již uvedené, že zákazník mohl požádat o vystavení listinné

pokračování

účtenky a žalobkyně mu byla dle svého tvrzení a v prodejně umístěného oznámení připravena v tomto ohledu vyhovět. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud nepřisvědčil závěru žalovaného, že žalobkyně vydáním pouhého lístku s odkazem na elektronickou účtenku, kterou si zákazník mohl zobrazit sám v blíže neurčeném časovém okamžiku nepřekrývajícím se nutně s okamžikem uskutečnění tržby, nedostála své zákonné povinnosti.

[33] Z fotografie, kterou žalobkyně předložila v průběhu správního řízení, je zřejmé, že na dveřích provozovny žalobkyně se nacházelo oznámení, že žalobkyně vystavuje elektronické účtenky. Takovéto upozornění považuje Nejvyšší správní soud za dostatečné, neboť se s ním může každý zákazník před vstupem do obchodu v klidu seznámit. Z fotografie je patrné, že oznámení bylo čitelné, stručné a naprosto srozumitelné. Skutečnost, že kontrolní orgán toto oznámení nezaregistroval, tak podle Nejvyššího správního soudu nedokládá, že by průměrný spotřebitel oznámení nezaregistroval, a svědčí toliko o možné nepozornosti úředních osob při vstupu do prodejny. Lze tedy vycházet z toho, že zákazníci žalobkyně si byli toho, že žalobkyně vystavuje elektronické účtenky, vědomi a uskutečněním nákupu s tímto způsobem vystavení účtenky konkludentně souhlasili. Pokud by tomu tak nebylo, předmětné oznámení stěžovatelky by přehlédli a s vystavením elektronické účtenky by nesouhlasili, nic jim nebránilo požádat o vystavení listinné účtenky, a to i po vystavení účtenky elektronické. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že zákazník nemohl vyjádřit svou svobodnou vůli. Ani ze způsobu, jakým zákazníci stěžovatelky mohli případně projevit svůj nesouhlas s vystavením účtenky v elektronické formě, tak nelze dovozovat pochybení žalobkyně při vystavení elektronické účtenky. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že smyslem a účelem ZoET není primárně ochrana spotřebitelů při vystavení/převzetí účtenky, ale narovnání podnikatelského prostředí a zvýšení efektivity výběru daní (viz bod 78 nálezu Pl. ÚS 26/16 ze dne 12. 12. 2017 a bod 21 obecné části důvodové zprávy k ZoET), na které poukázal již krajský soud v bodě 41 kasační stížností napadeného rozsudku. Jedním z cílů právní úpravy bylo též „*umožnit veřejnosti zkontrolovat pravost účtenek vydávaných povinnými subjekty, což zároveň zpětně poskytne co největší množství účtenek od co nejširšího vzorku povinných subjektů správci evidence a správci daně pro další analytickou práci a cílené zaměření kontrol*“ (viz bod 2.2 x. obecné části důvodové zprávy). I tento sekundární účel však nebyl jednáním žalobkyně nijak ohrožen, neboť zákazníci stěžovatelky z řad veřejnosti mohli bez komplikací elektronickou účtenku, popř. též alternativně nabízenou účtenku listinnou, použít v účtenkové loterii ve smyslu § 35 ZoET, čímž byla zároveň umožněna analytická práce a cílené zaměření kontrol finanční správy.

[34] K závěrečné argumentaci stěžovatele, že vystavení účtenky vždy musí být aktivním úkonem poplatníka – prodávajícího a nesmí předpokládat aktivní úkon zákazníka, Nejvyšší správní soud konstatuje, že v posuzované věci k vystavení elektronické účtenky žádný aktivní úkon zákazníka třeba nebyl. Jak již totiž bylo uvedeno výše, žalobkyně elektronickou účtenku sama řádně vystavila a zákazníkovi předala lístek s přístupovými údaji. Elektronická účtenka tedy byla vydána automaticky, jak to požaduje stěžovatel, a nejednalo se o situaci, kdy by si zákazník o účtenku musel požádat.

[35] Nejvyšší správní soud tudíž na základě výše uvedeného uzavírá, že ze zjištěného skutkového stavu vyplývá, že žalobkyně elektronickou účtenku řádně vystavila,

a nedopustila se tudíž porušení § 18 odst. 1 písm. b) ZoET. Takto Nejvyšší správní soud v souladu s usnesením rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, dílčím způsobem korigoval závazný právní názor krajského soudu vyjádřený v kasační stížnosti napadeném rozsudku. Ten bude pro stěžovatele závazný v dalším řízení.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[36] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[37] O nákladech řízení o kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně úspěšná žalobkyně má právo na náhradu odměny právního zástupce za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 26. 7. 2021), podle § 11 odst. 1 písm. d) a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif) ve výši 3.100 Kč a na náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně již v řízení před krajským soudem doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna za zastupování o tuto daň ve výši 21%, tedy o 714 Kč. Celkově tedy je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni na nákladech řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. prosince 2021

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu