ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Michala Bobka v právní věci žalobce: **Zdeněk Renc**, se sídlem Husovo náměstí 54, Rakovník, zastoupen Mgr. Johanou Hlaváčovou, advokátkou se sídlem Akademická 663/5, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 16. 2. 2022, č. j. 55 Af 5/2020 - 54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též „správní orgán I. stupně“) ze dne 10. 7. 2019, č. j. 3762700/19/2100-11480-209336 (dále též „rozhodnutí o přestupcích“), byla žalobci uložena pokuta ve výši 37 000 Kč za přestupky spočívající:

> (a) v porušení povinnosti zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o evidenci tržeb“), neboť
>
> > (i) dne 14. 8. 2018 v době místního šetření od 13:00 hod. do 13:15 hod. v provozovně „Renc Optik“ na adrese Husovo náměstí 54, 269 01 Rakovník, nejpozději při uskutečnění evidované tržby nezaslal v čase 13:05 hod. údaje o přijaté tržbě v souladu s ustanovením § 18 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb a

(ii) v období od 1. 3. 2017 do 11. 1. 2019 nezaslal datovou zprávou správci daně údaje o dalších evidovaných tržbách v dané provozovně nejpozději při jejich přijetí podle § 18 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb (v období od 1. 3. 2017 do 31. 12. 2017 v minimální výši X, v období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 v celkové výši X a v období od 1. 1. 2019 do 11. 1. 2019 v celkové výši X);

(b) v porušení povinnosti vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne, podle § 29 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb, neboť dne 14. 8. 2018 ve výše uvedené provozovně nevystavil v době místního šetření od 13:00 hod. do 13:15 hod. účtenku za tržbu přijatou v čase 13:05 hod. v souladu s § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb ve spojení s § 20 odst. 1 písm. a), c), d), e), f), h) a i) téhož zákona.

[2] Rozhodnutím ze dne 9. 10. 2019, č. j. 41502/19/5000-10610-709567, žalovaný k odvolání žalobce rozhodnutí o přestupcích změnil tak, že žalobce byl ve vztahu k přestupku dle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb (nezaslání údajů o evidované tržbě) uznán vinným pouze z jednoho přestupku, neboť trvající přestupek spočívající v neodesílání údajů o evidovaných tržbách v období od 1. 3. 2017 do 11. 1. 2019 zkonzumoval i neodeslání údajů o evidované tržbě během místního šetření dne 14. 8. 2018. V ostatním žalovaný odvolání zamítl a rozhodnutí o přestupcích potvrdil. Aproboval závěr správního orgánu I. stupně, který žalobci nepřisvědčil v tom, že by v rozhodném období neměl povinnost evidovat své tržby podle zákona o evidenci tržeb. Žalobce tuto povinnost měl, a to již ode dne 1. 3. 2017. K uvedenému datu žalovaný dodal, že pro určení, od jakého data žalobci povinnost tržby evidovat vznikla, bylo nutno určit, pod jaký kód NACE spadala hlavní ekonomická činnost žalobce [pozn. soudu: klasifikace NACE je statistickou klasifikací ekonomických činností zavedenou s účinností od 1. 1. 2008 sdělením Českého statistického úřadu (dále též „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*; dále též „NACE“]. Dle správních orgánů hlavní činnost, kterou žalobce v rozhodném období vykonával, spadala pod kód NACE 47.78 (ostatní maloobchod s novým zbožím ve specializovaných prodejnách), a nikoliv pod kód 32.50 (výroba lékařských a dentálních nástrojů a potřeb). Žalobce proto spadal do tzv. druhé vlny elektronické evidence tržeb, a tržby měl proto začít evidovat již od 1. 3. 2017.

II.

[3] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou. Krajský soud v Praze (dále též „krajský soud“) žalobu zamítl. Uvedl, že v posuzované věci bylo sporné, zda byl žalobce povinen evidovat tržby podle zákona o evidenci tržeb již v rámci tzv. 2. vlny evidence tržeb, tedy od 1. 3. 2017. Žalobce byl přesvědčen, že tomu tak nebylo, neboť jeho hlavní ekonomickou činností byla činnost očního optika, která spadá pod kód NACE 32.50 (výroba lékařských a dentálních nástrojů a potřeb), a tedy nepodléhala evidenci tržeb již od 1. 3. 2017. Správní orgány naopak hlavní činnost žalobce zařadily do NACE třídy 47.78 (ostatní maloobchod s novým zbožím ve specializovaných prodejnách), u které bylo nutno tržby evidovat právě v druhé vlně evidence tržeb, tj. od 1. 3. 2017. Krajský soud správním orgánům přisvědčil. Odkázal na Metodiku ČSÚ ze dne 24. 1. 2008,

č. j. 50/2008-21 (Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE), která pod činnosti třídy 47.78 výslovně řadí právě „*činnost optiků*“. Z třídy 32.50 pak tato metodika „*činnost optiků*“ výslovně vylučuje a řadí do ní „*výrobu výrobků pro oční lékařství, např. brýlových a slunečních skel, skel broušených dle lékařského předpisu, kontaktních čoček, ochranných brýlí*“. Žalobce přitom netvrdil, že by sám vyráběl brýlová skla nebo že by vykonával činnosti, které by vybočovaly z činnosti optiků. Jeho hlavní činnost proto nebylo možno zařadit pod NACE třídu 32.50. Krajský soud dále s odkazem na svůj rozsudek ze dne 25. 8. 2021, č. j. 51 Af 24/2019 - 48, dodal, že pod třídu 47.78 mohou spadat i doprovodné činnosti očního optika spočívající v dílčí individualizaci a kompletaci zboží (zejména zasazení brýlových skel do obrub). Není důvod předpokládat, že by přidaná hodnota spojená s kompletací a individualizací prodávaného zboží převyšovala hodnotu samotných brýlových obrub a skel. Lze nalézt určitou paralelu s činností prováděnou např. v některých prodejnách s oděvy, které také mohou poskytovat v omezeném rozsahu individualizaci prodávaného zboží. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce o nedostatečně provedeném místním šetření a nedostatečně zjištěném skutkovém stavu. Akcentoval, že spor mezi žalobcem a správními orgány nebyl ohledně skutkového stavu (tj. ohledně obsahu činností vykonávaných žalobcem). Spor spočíval v podřazení tohoto skutkového stavu (tj. v podřazení hlavní ekonomické činnosti žalobce) pod příslušnou třídu NACE klasifikace. Z uvedených důvodů krajský soud žalobu zamítl. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

III.

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Uvedl, že nepopírá, že provádí činnost spadající pod kód 47.78 (ostatní maloobchod ve specializovaných prodejnách). Tato činnost je však pouze činností doplňkovou. Hlavní činnost stěžovatele spadá pod kód 32.50 (výroba lékařských a dentálních nástrojů a potřeb). Tato skutečnost vyplynula i z účetních dokladů stěžovatele. Dle stěžovatele krajský soud libovolně zaměňuje pojmy a není konzistentní v jejich používání – jedná se o pojmy *optik, oční optik, brýle, dioptrické brýle, základní čočky na lékařský předpis, obruby* a *výroba*. Optik je „pouhým“ prodejcem hotových výrobků (a jeho činnosti tak spadá pod kód 47.78). *Oční* optik je pak kvalifikovaným výrobcem zdravotních pomůcek (a jeho činnost tak spadá pod kód 32.50). Co se týče krajským soudem zmiňované Metodické příručky ke klasifikaci NACE, třída 47.78 skutečně zahrnuje činnost optiků a třída 32.50 činnost optiků vylučuje. Stěžovatel ovšem kromě činnosti optika (spočívající v doplňkovém prodeji zboží souvisejícího s hlavní činností stěžovatele – tj. v prodeji čistících ubrousků, pouzder, roztoků pro kontaktní čočky atd.) provozuje zejména činnost *očního* optika (spočívající ve výrobě lékařských potřeb, tedy výrobě dioptrických brýlí skládajících se z obrub a čoček). O tom, že činnost stěžovatele spadá do třídy 32. 50, ostatně svědčí i převodník mezi dřívější klasifikací a nyní využívanou klasifikací NACE. Paralela krajského soudu týkající se úpravy oděvů je dle stěžovatele zcela lichá. Souhlasit přitom nelze ani s tvrzením krajského soudu, že přidaná hodnota spojená s kompletací a individualizací prodávaného zboží nepřevyšuje hodnotu samotných brýlových obrub a skel.

[5] Stěžovatel dále uvedl, že chybná klasifikace vykonávaných činností je systémovým problémem. V oboru očních optiků dochází k nekonzistentnímu výkladu sdělení Českého

statistického úřadu č. 244/2007 Sb., což vede k svévolným zásahům do evidencí a rejstříků. Stěžovatel měl k datu 16. 8. 2018 v rejstříku živnostníků uvedenou mj. i činnost třídy 32.50, avšak tato byla bez jeho souhlasu z rejstříku vymazána. Stěžovatel dále tvrdil, že činnost evidovanou pod kódem 32.50 měl kromě Národního registru zdravotnických prostředků evidovánu i v Registru ekonomických subjektů. K výmazu této informace došlo v dubnu roku 2018, a to bez součinnosti stěžovatele. Stěžovatel byl názoru, že veškeré popsané problémy zapříčiňuje skutečnost, že předpisy ČSÚ obsahují vágní a neurčité formulace.

[6] V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatel tvrdil, že místní šetření provedené v jeho provozovně bylo nedostatečné. Toto proběhlo pouze ve veřejné části provozovny, tedy v prodejně, kde je realizována jen doplňková činnost. Pokud správní orgány neprověřily celou provozovnu stěžovatele, nemohly správně posoudit poměr mezi činností hlavní a vedlejší. Správní orgány proto dle stěžovatele nesplnily svoji povinnost zjišťovat skutečnosti svědčící ve prospěch i neprospěch účastníka řízení, a zjišťování skutkového stavu bylo zcela nedostatečné.

[7] Stěžovatel dále krajskému soudu vytkl, že se nezabýval jeho žalobní námitkou obsaženou na straně 6 žaloby, kde stěžovatel tvrdil, že ze sdělení Generálního finančního ředitelství zveřejněného na webu finanční správy by mělo plynout, že výroba dioptrických brýlí je výrobou lékařských pomůcek, a spadá tak pod NACE třídu 32.50.

[8] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud posoudil otázku zařazení činnosti stěžovatele pod NACE klasifikaci správně. Hlavní ekonomická činnost stěžovatele spadala pod kód 47.78. Žalovaný nesouhlasil ani s tvrzením, že by správní orgány provedly nedostatečné zjištění skutkového stavu. Správní orgány (a ani krajský soud) nezpochybňovaly, že stěžovatel vykonával takové činnosti, které sám tvrdil. Spor byl pouze stran toho, do jaké třídy NACE je tyto činnosti nutno zařadit. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

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

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Předmětem věci je, zda hlavní ekonomická činnost, kterou stěžovatel v rozhodném období vykonával, spadala do tzv. druhé vlny elektronické evidence tržeb, a zda tak stěžovateli vznikla povinnost tržby evidovat již ke dni 1. 3. 2017.

[13] Nejvyšší správní soud se předně zabýval tím, jakou činnost stěžovatel v rozhodném období vykonával. Ze správního spisu v této souvislosti plyne, že úřední osoby správního orgánu I. stupně provedly dne 14. 8. 2018 místní šetření v provozovně stěžovatele „Renc Optik“ na adrese Husovo náměstí 54, Rakovník. Z úředního záznamu o tomto místním šetření č. j. 4052064/18/2121-60562-204730 plyne, že na dané adrese se nachází oční optika, ve které jsou prodávány brýle a související příslušenství (pouzdra na brýle, utěrky na brýle, roztoky určené k čištění brýlových čoček atp.). Dále je zde možné si nechat vyšetřit zrak, provádí se zde prodej a úprava brýlových a slunečních skel a kontaktních čoček.

[14] Z následně vyžádaného účetnictví stěžovatele pak správní orgán I. stupně zjistil, že stěžovatelem vydané paragony jsou označena buď jako V (výroba), nebo jako PP (přímý prodej). Stejným způsobem jsou tržby rozděleny i v soupisu denních tržeb. Jako výroba jsou označeny paragony na korekční brýle, zálohy a doplatky na korekční brýle, výměna skel, skla se zábrusem. Přímý prodej zahrnuje prodej roztoků na kontaktní čočky, pouzder na brýle, klipů na brýle, utěrek na brýle atp. Správní orgán I. stupně provedl namátkovou analýzu tržeb za měsíc únor roku 2017, ze které vyplynulo, že tržby stěžovatele činily X – z toho prodej korekčních brýlí a aplikace kontaktních čoček odpovídaly celkové částce X a prodej brýlových obrub, kontaktních čoček, roztoku na kontaktní čočky, slunečního klipu a slunečních brýlí odpovídal celkové částce X Kč.

[15] Ve vyjádření zaevidovaném správním orgánem I. stupně dne 8. 2. 2019 pod č. j. 644320/19 stěžovatel ohledně své činnosti uvedl, že je diplomovaným očním optikem a optometristou. Vyrábí korekční pomůcky s odborným dohledem týkajícím se všech nutných parametrů. Jeho práce spočívá v kontrole dioptrií (provedené přímo stěžovatelem či na základě předpisu od očního lékaře), dále ve výběru vhodné obruby s důrazem na správnou velikost, typ, materiál a inklinaci. V provozovně stěžovatele dále probíhá výběr vhodných korekčních skel a materiálu, povrchové úpravy a průměru skel. Vybraná skla se poté objednají u výrobce skel, který je stěžovateli dodá v jím vypočteném průměru. Brýle jdou následně „do výroby“ v provozovně stěžovatele. Sklo se nejprve vyměří na fokometru. Prověří se, zda sklo přišlo správně z výroby, a vyhledá se v něm optický střed dané dioptrie. V dalším přístroji se provede upnutí obruby a určí se budoucí tvar skla. Tento tvar je přenesen do dalšího centrovacího přístroje, kam se přiloží předem označené sklo a vypočte se podle naměřených parametrů budoucího nositele vzdálenost očních středů. Následně se sklo vycentruje tak, aby v konečné fázi budoucí nositel viděl přesně zornicemi přes optické středy obou skel. Takto vycentrovaná skla se jedno po druhém upnou do brousícího přístroje, do kterého se z centrovacího přístroje převedou data. Následně se provede zábrus skel. Vybroušená skla již mají tvar očnic z obruby. Je nutné tato ručně zjemnit po okrajích. Následně je kovová obruba kompletně rozebrána a jsou do ní vsazena skla. Někdy je nutné skla ještě dobrousit, aby nevzniklo nechtěné pnutí. Celé brýle pak jsou opět sesazeny dohromady (v případě plastových brýlí je nutné obrubu zahřát ve speciálním zahřívacím zařízení). Ve finální fázi pak dochází k čištění, úpravě a finální kontrole brýlí.

[16] Zákon o evidenci tržeb pro určení, kdy které tržby začaly podléhat elektronické evidenci, využíval tzv. NACE klasifikaci, tj. společnou statistickou klasifikaci ekonomických činností v Evropské unii. Správní orgány (a krajský soud) byly názoru, že popsanou hlavní činnost stěžovatele bylo nutno podřadit pod kód NACE 47.78 (ostatní maloobchod s novým zbožím ve specializovaných prodejnách). Stěžovatel je naopak

přesvědčen, že jeho hlavní činnost spadala pod kód NACE 32.50 (výroba lékařských a dentálních nástrojů a potřeb).

[17] Podle § 37 odst. 1 písm. b) bodu 2 zákona o evidenci tržeb evidovanými tržbami dočasně nebyly 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** (důraz přidán).

[18] Z uvedeného tedy plyne, že evidenci tržeb v rozhodném období podléhaly mimo jiné činnosti velkoobchodu a maloobchodu zařazené pod NACE kód 47 (včetně kódu 47.78, pod nějž řadí stěžovatelovu hlavní ekonomickou činnost správní orgány), a naopak evidenci tržeb nepodléhaly činnosti výslovně ve výjimce neuvedené, tedy ani činnosti zařazené pod NACE kód 32.50, pod nějž řadí svou činnost stěžovatel.

[19] Podle § 37 odst. 2 zákona o evidenci tržeb 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.*

[20] Odkazované nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 zavádí společnou statistickou klasifikaci ekonomických činností v Evropské unii, dále uváděnou jako „NACE Rev. 2“.

[21] Podle přílohy I nařízení č. 1893/2006 přitom pod kód 32.50 patří *výroba lékařských a dentálních nástrojů a potřeb* (*manufacture of medical and dental instruments and supplies*) a pod kód 47.78 pak *ostatní maloobchod s novým zbožím ve specializovaných prodejnách* (*other retail sale of new goods in specialised stores*).

[22] Podle čl. 4 odst. 1 nařízení č. 1893/2006 se statistiky ekonomických činností jednotlivých členských států vypracovávají za použití NACE Rev. 2 nebo národní klasifikace, která z ní vychází.

[23] Podle sdělení Českého statistického úřadu ze dne 18. 9. 2007, o zavedení Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE), publikovaného pod č. 244/2007 Sb. (dále též „sdělení ČSÚ“), Český statistický úřad zavedl s účinností od 1. 1. 2008 Klasifikaci ekonomických činností (dále jen „CZ-NACE“), která byla vypracována podle mezinárodní statistické klasifikace ekonomických činností, a to v souladu s unijním nařízením č. 1893/2006.

[24] Vlastní systematická část klasifikace CZ-NACE je uvedena v příloze sdělení ČSÚ. Dle této přílohy pod kód 32.50 patří shodně jako dle nařízení č. 1893/2006 *výroba lékařských a dentálních nástrojů a potřeb* a pod kód 47.78 pak *ostatní maloobchod s novým zbožím ve specializovaných prodejnách*.

[25] Dle sdělení ČSÚ pak dále platí, že [m]*etodická část, systematická část, vysvětlivky ke klasifikaci i převodník stávající OKEČ na CZ-NACE bude rovněž k dispozici na internetových stránkách Českého statistického úřadu na adrese www.czso.cz*.

[26] Podle čl. 19 odkazované metodické příručky se NACE „*skládá z hierarchické struktury (systematické části), vysvětlivek a metodické příručky.*“

[27] Podle vysvětlivek ČSÚ přitom do třídy 32.50 (výroba lékařských a dentálních nástrojů a potřeb) nepatří mj. „*činnost optiků*“. Tato třída dle vysvětlivek zahrnuje „*výrobu laboratorních, chirurgických, zdravotnických a dentálních přístrojů a nástrojů, zařízení a pomůcek; výrobu ortodontických pomůcek, zubních náhrad a rovnátek. Zahrnuje také výrobu lékařského, dentálního a podobného nábytku, u něhož přídavné funkce určují účel využití, např. hydraulické funkce zubařského křesla.*“ Konkrétně do dané třídy patří např. *výroba chirurgických roušek a sterilního šicího materiálu a sterilních tkanin, výroba cementu pro zubní výplně, výroba cementu pro kostní rekonstrukce, výroba laboratorních ultrazvukových čisticích přístrojů, výroba laboratorních sterilizačních přístrojů, výroba nábytku a vybavení lékařských a zubních ošetřoven, operačních sálů a prostor veterinárních pracovišť, výroba kostních destiček a šroubů, injekčních stříkaček, jehel, katétrů, kanyl atd., výrob dentálních nástrojů a přístrojů (včetně zubařských křesel s vestavěnými přístroji), výroba umělých zubů, můstků atd. v zubních laboratořích a* ***výroba výrobků pro oční lékařství, např. brýlových a slunečních skel, skel broušených dle lékařského předpisu, kontaktních čoček, ochranných brýlí*** (důraz přidán).

[28] Do třídy 47.78 (ostatní maloobchod s novým zbožím ve specializovaných prodejnách) pak vysvětlivky řadí: „*maloobchod s fotografickými potřebami, optickými výrobky a výrobky jemné mechaniky,* ***činnost optiků****, maloobchod se suvenýry, rukodělnými výrobky a náboženskými předměty, činnosti komerčních uměleckých galerií, maloobchod s topným olejem, plynem v lahvích, uhlím a palivovým dřevem, maloobchod se zbraněmi a munici, maloobchod s poštovními známkami a mincemi, maloobchod se službami komerčních uměleckých galerií, rámovaní obrazů, maloobchod s nepotravinářským zbožím jinde nezařazeným*“ (důraz přidán).

[29] Na základě citovaného nelze dle názoru zdejšího soudu dospět k jinému závěru, než že hlavní činnost stěžovatele, jak ji zjistily správní orgány a jak ji tento sám popsal, spadala pod NACE třídu 47.78 (ostatní maloobchod s novým zbožím ve specializovaných prodejnách). Stěžovatel provozoval oční optiku. Vysvětlivky ČSÚ přitom „*činnost optiků*“ výslovně zařazují pod třídu 47.78. Ze třídy 32.50 (výroba lékařských a dentálních nástrojů a potřeb) pak vysvětlivky „*činnost optiků*“ explicitně vylučují. Do třídy 32.50 vysvětlivky zařazují pouze „*výrobu výrobků pro oční lékařství, např. brýlových a slunečních skel, skel broušených dle lékařského předpisu, kontaktních čoček, ochranných brýlí*“. Z podkladů získaných během přestupkového řízení (zejm. z protokolu o místním šetření a z účetních dokladů) však neplyne, že by stěžovatel v rámci své hlavní činnosti vyráběl kontaktní čočky, ochranné brýle či brýlová a sluneční skla. To přitom netvrdil ani sám stěžovatel. Stěžovatel naopak výslovně konstatoval, že brýlová skla objednává u externích dodavatelů. Správní orgán I. stupně v této souvislosti dodal, že skutečnost, že stěžovatel brýlová skla nevyrábí, nýbrž je objednává u externích dodavatelů, plyne i z faktur předložených stěžovatelem. Z těch lze dovodit, že stěžovatel brýlová skla objednává např. u obchodní společnosti Rodenstock ČR, s.r.o. či obchodní společnosti Hoya Lens CZ a.s. Hlavní činnost prováděnou stěžovatelem proto nebylo namístě podřadit pod třídu 32.50.

[30] Nelze přitom přisvědčit tvrzení stěžovatele, že zařazení jeho činnosti do třídy 32.50 odůvodňuje skutečnost, že stěžovatel vyrábí dioptrické brýle (upravuje brýlová skla a obruby dle charakteristik zákazníka a následně celé brýle kompletuje). Z výše

provedeného shrnutí rozhodných předpisů totiž zřetelně plyne, že do třídy 32.50 patří výroba brýlových skel, nikoliv navazující výroba (resp. kompletace) dioptrických brýlí spočívající zjednodušeně řečeno v úpravě skel a obrub dle parametrů jejich budoucího nositele a v navazující kompletaci celých dioptrických brýlí. Aprobovat pak nelze ani související názor stěžovatele, že „*činnost optiků*“ (vyloučená ze třídy 32.50) spočívá pouze v doplňkovém prodeji zboží – tj. v prodeji čistících ubrousků, pouzder, roztoků pro kontaktní čočky atd. a že tuto je nutno odlišovat od činnosti *očních* optiků, která spočívá ve výrobě lékařských potřeb, tedy výrobě dioptrických brýlí skládajících se z obrub a čoček. Tento závěr neplyne z žádného z výše citovaných rozhodných předpisů (které zdejší soud na rozdíl do stěžovatele nepovažuje za vágní a neurčité).

[31] Podpůrně je pak možno poukázat i na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2021, č. j. 51 Af 24/2019 - 48, s jehož závěry se zdejší soud ztotožňuje. V uvedeném rozhodnutí krajský soud dovodil, že pod kód 47.78 „*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).* […] *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 zatříděné 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.*“ Právní věta daného rozsudku pak zní následovně: „*Činnost očních optiků včetně kompletace zboží (úprava a zasazení skel do zákazníkem vybrané obruby) a dílčí individualizace zboží (měření hlavy a polohy zornic s navazujícím poradenstvím při výběru vhodných obrub a skel, úpravy prohnutí brýlového středu, kloubů a sedel brýlí) spadá do oddílu 47 statistické klasifikace ekonomických činností NACE [nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006, kterým se zavádí statistická klasifikace ekonomických činností NACE Revize 2]. Takové činnosti proto spolu s vlastním prodejem korekčních pomůcek zraku odůvodňují vznik povinnosti evidovat tržby v provozovně oční optiky podle § 37 odst. 1 písm. b) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, již ode dne 1. 3. 2017.*“

[32] Kromě citované judikatury pak nelze přehlédnout ani fakt, že otázkou, od jakého data mají oční optikové evidovat své tržby, se zabývala i sama finanční správa. Ta na svých webových stránkách zveřejnila příspěvek nazvaný „*Do které fáze evidence tržeb spadá činnost očních optiků?*“. V tomto veřejně přístupném příspěvku (založeném ve správním spise a přiloženém stěžovatelem ke kasační stížnosti) je přitom konstatováno, že do třídy 47.78 spadá činnost očních optiků spočívající v „*prodeji brýlí způsobem, kdy optik nakoupí obroučky, dioptrická skla objedná od výrobce a v provozovně je pouze zabrousí do obrouček* […] *Pod tuto činnost spadá čištění býlí ultrazvukem, drobné úpravy a opravy brýlí, prodej příslušenství k brýlím, pomůcek a prostředků určených k údržbě, k ochraně korekčních očních pomůcek (pouzdra na brýle, utěrky a roztoky určené k čištění brýlových čoček).*“ Akcentovat je

pak nutno i fakt, že v reakci na tento příspěvek Společenství českých optiků a optometristů na svých webových stránkách zveřejnilo v roce 2017 následující text týkající se evidence tržeb: „*Po několikatýdenních dohadech, do které vlny EET spadá činnost očních optiků, se po 6. březnu 2017 na webových stránkách finanční správy k EET v sekci* ***Nejčastější dotazy podnikatelů*** [...] *v sekci* ***Koho a kdy se bude evidence tržeb týkat*** *objevil dotaz* ***Do které fáze evidence tržeb spadá činnost očních optiků?*** *Ze zveřejněné odpovědi plyne, že činnost očních optiků finanční správa z kategorie 32.50 vyloučila a zařadila ji do kategorie 47.78.* ***Doporučujeme tedy předejít možným potížím a začít evidovat tržby co nejdříve.***“ (viz sdělení Společenství českých optiků a optometristů založené ve správním spisu a přiložené stěžovatelem ke kasační stížnosti). V tomto ohledu lze podpůrně zmínit i vyjádření vedoucí oddělení klasifikací, číselníků a SMS Českého statistického úřadu ze dne 4. 4. 2019 (ve správním spise založeno pod pořadovým číslem 18). Z tohoto vyjádření plyne, že i činnost spočívající v odborné kompletaci dioptrických brýlí a souvisejících úkonech spadá dle ČSÚ do třídy 47.78.

[33] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud nepochybil, pokud aproboval závěr správních orgánů, že stěžovatelova hlavní ekonomická činnost (ač tato spočívala mj. i v odborných činnostech souvisejících s prodejem dioptrických brýlí) spadala pod NACE třídu 47.78, pročež stěžovatel měl v rozhodném období povinnost evidovat své tržby podle zákona o evidenci tržeb. Na tomto závěru přitom nemůže nic změnit polemika stěžovatele s tvrzením krajského soudu ohledně paralely mezi činností očního optika a činností úpraven oděvů či jeho polemika s tvrzením soudu, že přidaná hodnota spojená s kompletací a individualizací prodávaného zboží nepřevyšuje hodnotu samotných brýlových obrub a skel. Krajský soud na uvedených argumentech svoje rozhodnutí nevystavěl. Jednalo se pouze o podpůrné argumenty. I kdyby tyto nebyly v rozsudku uvedeny, nic by to nezměnilo na esenciálním závěru krajského soudu ohledně zatřídění činnosti stěžovatele. Ve světle výše uvedeného pak nemůže obstát ani odkaz stěžovatele na převodník mezi dřívější klasifikací a nyní aplikovanou klasifikací NACE. Ke zrušení rozsudku nemůže vést ani tvrzení stěžovatele, že krajský soud libovolně zaměňoval pojmy a nebyl v jejich užívání konzistentní. Ke stěžovatelem tvrzené nutnosti rozlišovat mezi pojmy optik a oční optik, Nejvyšší správní soud odkazuje na výše uvedené. K dalším pojmům, které snad měl krajský soud nesprávně používat (*brýle, dioptrické brýle, základní čočky na lékařský předpis, obruby* a *výroba*), Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel blíže nekonkretizoval, jak měl krajský soud tyto pojmy nesprávně využívat. Stěžovatel pak neuvedl ani to, jak by případná nesprávná práce s danými pojmy měla ovlivnit zákonnost napadeného rozsudku. K navazujícím tvrzením stěžovatele ohledně systémovosti nesprávného výkladu dotčených předpisů ČSÚ a ohledně nezákonných zásahů do veřejných rejstříků a evidencí kasační soud konstatuje, že předmětem jeho posouzení může být pouze nynější případ, tedy to, zda správní orgány pochybily, pokud hlavní ekonomickou činnost stěžovatele podřadily pod NACE kód 47.78 (k tomu viz výše uvedené). Nejvyšší správní soud se proto nemohl zabývat jinými skutečnostmi, tedy například tím, zda změna v zápisech ve veřejných rejstřících ohledně stěžovatele byla provedena zákonně, nebo nikoliv, či zda veřejná správa systémově nesprávně vykládá předpisy týkající se NACE klasifikace. Nutno pak v této souvislosti konečně dodat i to, že pro zatřídění činnosti stěžovatele pod NACE kód pro účely elektronické evidence tržeb nebylo rozhodné, jak je (či byla) činnost stěžovatele evidována v Národním registru zdravotnických prostředků či v Registru ekonomických subjektů (výpisy z daných registrů přiložené ke kasační stížnosti jsou proto irelevantní).

[34] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil ani v tom, že by skutková zjištění správních orgánů v dané věci byla nedostatečná. Stěžovatel v této souvislosti konkrétně poukazoval na nedostatečnost místního šetření provedeného v jeho provozovně dne 14. 8. 2018. Kasační soud souhlasí s tím, že ze souvisejícího protokolu o předmětném místním šetření neplyne, že by úřední osoby správního orgánu I. stupně během místního šetření navštívily jinou část provozovny, než její část určenou k prodeji široké veřejnosti. To však neznamená, že by bylo dané místní šetření, resp. veškerá navazující skutková zjištění správních orgánů nedostatečné. Jak již uvedl krajský soud v bodě 34 rozsudku, mezi stěžovatelem a správními orgány nebyl spor ohledně skutkových zjištění. Správní orgány plně akceptovaly, že stěžovatel vykonává svoji činnost tak, jak ji popsal ve svém vyjádření učiněném v rámci přestupkového řízení, tedy, že stěžovatel v provozovně provádí mj. i úpravy skel a obrub a kompletaci dioptrických brýlí. Správní orgány pro posouzení charakteru činnosti stěžovatele využily i jím předložené účetní doklady. Skutková zjištění, ke kterým správní orgány dospěly, přitom stěžovatel v přestupkovém řízení nerozporoval. Stěžovatel nesouhlasil „pouze“ s tím, že správní orgány jeho činnost podřadily pod třídu 47.78. Jinými slovy, spor mezi stěžovatelem a správními orgány nespočíval ve zjištění skutkového stavu, nýbrž v tom, jak tento skutkový stav právně posoudit – tj. pod jakou NACE třídu je nutno zařadit hlavní ekonomickou činnost stěžovatele. Námitka nedostatečného zjištění sutkového stavu tedy není důvodná. Přehlédnout přitom nelze ani skutečnost, že stěžovatel ani nyní v podané kasační stížnosti skutková zjištění správních orgánů fakticky nezpochybňuje – neuvádí, jaká konkrétní skutková zjištění byla nedostatečná, resp. jaké skutkové okolnosti měly správní orgány přehlédnout či nezohlednit.

[35] Ke zrušení rozsudku pak konečně nemůže vést ani tvrzení stěžovatele, že krajský soud se nezabýval žalobním bodem uvedeným na straně 6 žaloby, kde stěžovatel tvrdil, že ze sdělení Generálního finančního ředitelství zveřejněného na webu finanční správy by mělo plynout, že výroba dioptrických brýlí je výrobou lékařských pomůcek (a spadá tak do třídy 32.50). Je pravdou, že stěžovatel v dané části žaloby obsáhle citoval předmětné sdělení Generálního finančního ředitelství a dovozoval, že správní orgány měly jeho činnost podřadit pod NACE kód 32.50, neboť stěžovatel „*zhotovuje individuální korekční (zdravotní pomůcku)*“. Není již však pravdivé tvrzení stěžovatele, že krajský soud by se danou argumentací nezabýval. V této souvislosti je předně nutno uvést, že povinností správního soudu není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009 vydaném pod sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl, že: „[n]*ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Přesně takto přitom krajský soud v nyní projednávané věci postupoval, když v rozsudku přezkoumatelně a dostatečně vysvětlil, z jakého důvodu je dle jeho názoru nutno činnost stěžovatele zařadit pod NACE kód 47.78, a nikoliv pod kód 32.50. Krajský soud se pak explicitně věnoval i stěžovatelem odkazovanému sdělení Generálního finančního ředitelství, když v bodě 28 rozsudku uvedl,

že zatřídění činností očního optika dle vysvětlivek ČSÚ „*odpovídá i metodická informace Generálního finančního ředitelství, na niž odkázaly správní orgány*“.

[36] Nejvyšší správní soud tedy na základě kasačních tvrzení neshledal důvod ke zrušení rozsudku krajského soudu. Současně neshledal ani existenci vad, ke kterým je povinen přihlížet *ex offo* (srov. např. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Z uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl. Ve věci soud rozhodl dle § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

[37] O náhradě nákladů tohoto řízení kasační soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 16. srpna 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu