



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce:

R. F.

zastoupen společností T. G., daňová kancelář s. r. o.
sídlem J. 1284, 755 01 V.

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2018, č. j. 13949/18/5000-10610-712427,
ve věci uložení pokuty**

takto:

- I.** Pokuta uložená žalobci rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 11. 12. 2017 č. j. 3698415/17/3200-11480-803419 ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 3. 2018 č. j. 13949/18/5000-10610-712427 **se snižuje** na částku 1 000 Kč.
- II.** Ve zbytku se žaloba **se zamítá**.

Shodu s prvopisem potvrzuje

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou dne 28. 5. 2018 domáhal přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 11. 12. 2017, č. j. 3698415/17/3200-11480-803419. Prvostupňovým rozhodnutím byl žalobce uznán vinným ze spáchání přestupků na úseku evidence tržeb podle ust. § 29 odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o evidenci tržeb“) a žalobci byla za tyto přestupky uložena pokuta ve výši 10 000,- Kč a dále povinnost k náhradě nákladů řízení ve výši 1 000,- Kč. Napadené rozhodnutí změnilo prvostupňové rozhodnutí toliko co do výše uložené pokuty, když nově za spáchané přestupky byla žalobci uložena pokuta ve výši 6 500,- Kč.
2. Žalobce v podané žalobě nejprve poukazuje na právní základ sporu, když žalovanému vytýká, že výčet právních předpisů uvedených v napadeném rozhodnutí není kompletní, přičemž absentují důležitá ustanovení, což se dále projevuje také do zákonnosti a přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Další námitka žalobce směřuje do absence přičitatelnosti jednání zaměstnance žalobci. Prvostupňový správní orgán se dle žalobce nikterak nevypořádal s touto problematikou, když pouze uvedl, že odpovědnost obviněného za spáchané přestupky je objektivního charakteru. A ačkoli žalovaný v napadeném rozhodnutí souhlasil s nutností posouzení otázky přičitatelnosti jednání třetí osoby obviněnému, tak zároveň nepochopil smysl a účel odvolacího řízení, když překročil své pravomoce. Z ust. § 89 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), dle názoru žalobce totiž plyne, že odvolací správní orgán není oprávněn rozvíjet nejen myšlenky prvostupňového orgánu, ale ani případné vady opravovat či je nahradit novým dokazováním. Pokud tedy žalovaný napravil absentující úvahy o přičitatelnosti jednání zaměstnance žalobci a tyto do napadeného rozhodnutí doplnil, jednalo se o překročení jeho pravomocí. K důkaznímu prostředku v podobě protokolu o místním šetření žalobce uvedl, že tento nemůže sloužit jako důkaz. Protokol je totiž sepsán v souladu s ust. § 80 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a jako takový obsahuje příslušná poučení. Ve vztahu k třetí osobě (dále také „zaměstnankyně“) ovšem poučení absentuje. Z protokolu tedy není seznatelné, zda se ze strany třetí osoby jednalo o podání vysvětlení dle ust. § 79 daňového řádu, který pak ovšem v souladu s odst. 3 předmětného ustanovení nelze použít jako důkazní prostředek, nebo se jednalo o svědeckou výpověď, přičemž ovšem zcela absentuje jakékoliv poučení směřující k této osobě, a to včetně možnosti odepřít výpověď. Při této variantě navíc žalobce poukazuje na skutečnost, že předmětnému šetření nebyl přítomen a skrytý výsledek svědka je důkaz pořízený v rozporu se zákonem. Zmatečnost napadeného rozhodnutí shledává žalobce v bodě 21 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí, že: „nepřezkoumatelnost rozhodnutí zákon o odpovědnosti za přestupky či zákon o evidenci tržeb nedefinuje, nicméně lze v tomto případě analogicky vycházet z § 76 odst. 1 písm. a) a § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 sb., soudní řád správní“. Nepřezkoumatelnost je dle žalobce objektivním stavem, který nezávisí na právní úpravě. Jak žalovaný, tak také prvostupňový správní orgán, se spokojil s minimem důkazů, když při zjišťování skutkového stavu věci vycházel prakticky pouze ze sepsaného protokolu, který nelze použít jako zákonný důkaz. Prvostupňový správní orgán přitom mohl bez obtíží vyslechnout tuto osobu, čímž následně mohl prokázat přičitatelnost jejího jednání žalobci. Žalobce dále poukazuje na zjevnou manipulaci se zněním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 7 As 137/2011-52, kdy žalovaný část znění rozsudku přepsal dle svého uvážení a část ponechal, a to tak, aby zněl v jeho prospěch. K námitce nedostatečného vypořádání se s materiální stránkou přestupku žalobce uvádí, že prvostupňový správní orgán zcela zmatečně aplikuje naplnění materiální stránky přestupků, když z jeho závěrů vyplývá, že pro posouzení naplnění materiální stránky přestupku je nepodstatná výše

Shodu s prvopisem potvrzuje

nezaevidované tržby. Tento závěr považuje žalobce za absurdní. Žalovaný se pak opětovně dopustil překročení svých pravomocí, když se v napadeném rozhodnutí jal napravovat nesprávný úřední postup a doplnil své úvahy týkající se materiální stránky přestupku. Žalovaný navíc nepřihlédl k nápravě provedené žalobcem, jakmile pochybení ze strany zaměstnankyně zjistil. Žalobce také namítá nepřiměřenou výši udělené pokuty. Ačkoli prvostupňový správní orgán vyloučil uložení správního trestu v podobě napomenutí, protože přihlédl ke stupni společenské škodlivosti, tak přitom tento stupeň nikde nedefinoval. Dále žalobce trvá na tom, že mu byly přičteny pouze přitěžující okolnosti a polehčujícími okolnostem se prvostupňový správní orgán řádně nevěnoval. Stejně jako se nedostatečně zabýval majetkovými poměry žalobce, když vycházel při uložení pokuty z celkových tržeb a aplikoval je, jako by se jednalo o zisk. Dle žalobce nelze považovat ani příjem uvedený v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za měřítko vhodné k posouzení přiměřenosti udělené pokuty, neboť k příjmům je potřeba párovat také výdaje. Dle žalobce by i samotná výše pokuty měla odpovídat porušení povinností. V právním státě je nemožné, aby udělená pokuta byla téměř 3 100 násobkem předpokládané daňové povinnosti či 650 násobkem nezaevidované tržby.

3. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 1. 10. 2018 uvedl, že s právními názory uvedenými v žalobě nesouhlasí. K absenci přičitatelnosti jednání v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí, kde se touto otázkou zabýval. Upozornil také na dikci zákona o evidenci tržeb, stejně jako zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky, ve znění pozdějších předpisů, kdy z těchto zákonů jednoznačně vyplývá, že osobou, jejíž jednání je přičitatelné podnikající fyzické osobě, za účelem posouzení odpovědnosti za přestupek, se považuje mimo jiné i zaměstnanec. Přitom je nepochybná místní, časová a věcná vazba jednání zaměstnankyně žalobce k činnosti žalobce jako podnikající fyzické osoby. Žalovaný se neztotožňuje s námitkou, že odvolací orgán překročil své pravomoci. Jak uvedl žalobce, dle ust. § 89 správního řádu je odvolací orgán povinen přezkoumávat napadené prvostupňové rozhodnutí na základě rozsahu odvolání, čemuž žalovaný dostál. Žalovaný změnil rozhodnutí prvostupňového správního orgánu ve prospěch žalobce a vypořádal se s námitkami uvedenými v odvolání, přičemž nejde o porušení právních předpisů či pochybení, pokud odvolací orgán doplní či rozvine argumentaci správního orgánu, neboť správní řízení tvoří jeden celek. Žalovaný dále uvádí, že nedošlo k žádnému pochybení ani v souvislosti s protokolem a jeho užitím jako důkazního prostředku. Teorii žalobce o tom, že ze strany třetí osoby se jednalo buď o podání vysvětlení, nebo o svědeckou výpověď, považuje žalovaný za absurdní, neboť v rámci protokolu se běžně zaznamenává ústní jednání, které při místním šetření proběhne. Na předmětný protokol je tedy nutné nahlížet jako na listinu dokladující skutkový stav, o kterém není sporu. Třetí osoba se k porušení povinnosti sama přiznala, obsah protokolu nerozporovala a podepsala jej. Skutkový stav tak lze mít za dostatečně prokázaný. K námitce absence vypořádání se s materiální stránkou přestupků žalovaný nejprve uvedl, že pokud se týče pozměnění citace rozsudku Nejvyššího správního soudu, tak žalovaný provedl určité zobecnění za účelem vystižení základní myšlenky rozsudku ohledně formální a materiální stránky přestupku, přičemž se v žádném případě nemůže jednat o jakékoliv porušení práv žalobce. Žalovaný dále poukazuje na skutečnost, že v daném případě nenastaly žádné zvláštní okolnosti, které by vylučovaly porušení či ohrožení právem chráněného zájmu, přičemž nelze zjednodušeně dospět k závěru, že pokud zde nejsou „viditelné“ následky, neexistuje zde společenská škodlivost. Jednání žalobce lze bezpochyby považovat za společensky škodlivé, poškozující jednak primární cíl evidence tržeb, kterým je narovnání přehledu pro účely správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný připomněl, že odstranění protiprávního stavu není polehčující okolností, jak již uvedl v napadeném rozhodnutí. K námitce nepřiměřenosti udělené pokuty žalovaný pak dodává, že na základě údajů o tržbách za rok 2017 a daňového přiznání za rok 2016 získal orientační přehled o majetkových poměrech žalobce, když především jejich porovnáním zjistil, zda tržby z daňového portálu za rok 2017 ve srovnání s tržbami za rok přecházející jsou srovnatelné, zda nemají klesající tendenci. Výše příjmů byla zjišťována pouze

z důvodu, zda stanovená výše pokuty není pro žalobce likvidační. Žalovaný se rovněž v napadeném rozhodnutí zcela vypořádává s námitkou přičtení pouze přitěžujících okolností, stejně jako s možností udělení napomenutí. Žalovaný má tedy za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonností tvrzenou žalobcem a je plně přezkoumatelné a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

4. Dne 22. 11. 2018 byla soudu doručena replika žalobce, ve které uvádí, že nadále trvá na nepoužitelnosti protokolu o místním šetření jako důkazního prostředku, stejně jako na tom, že protokol o místním šetření sám o sobě není dostatečným důkazním prostředkem, jelikož třetí osoba nebyla řádně poučena, a tudíž její vyjádření nelze v řízení použít. Své argumenty žalobce podpořil judikaturou jak ze správního práva, tak také z oblasti trestního práva, a to s odkazem na obecné zásady správního trestání. Žalobce dále nesouhlasil s vyjádřením žalovaného ohledně určitého zobecnění citovaného rozsudku a naopak setrval na svých původních závěrech o povinnosti správních orgánů v rozhodnutí řádně vyhodnotit materiální stránku přestupku. Závěrem uvedl, že při ukládání pokuty nelze vycházet z výše evidovaných tržeb, neboť se nejedná o reálný, skutečný a nadto čistý příjem poplatníka.
5. Ve věci u podepsaného soudu proběhlo dne 15. 5. 2019 ústní jednání. Strany setrvaly na svých procesních stanoviscích. Žalobce nově namítl vadnou formulaci výroku a požádal soud o uplatnění jeho moderačního práva ve vztahu k uložené pokutě.
6. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
7. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 24. 8. 2017 provedl prvostupňový správní orgán místní šetření dle ust. § 80 odst. 3 daňového řádu v souladu s výkonem působnosti k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb dle ust. § 2 odst. 1 zákona o evidenci tržeb. Místní šetření proběhlo v provozovně žalobce za účasti třetí osoby – prodavačky a byl o něm sepsán protokol. Z protokolu poté vyplývá, že v rámci místního šetření provedl správce daně kontrolní nákup koláče v celkové hodnotě 10,- Kč. Po předání zboží a peněz nebyla tržba zaevidována v pokladním zařízení a správci daně nebyla vytištěna a předána účtenka. Na otázku správce daně: „Z jakého důvodu jste nevystavila účtenku?“ poté prodavačka odpověděla: „Zákazníkovi před vámi jsem účtenku vydala, běžně účtenku vystavuji a předávám zákazníkům, ale ve vašem případě jsem tak neučinila. Přisuzuji to neuváženosti.“ Dne 2. 11. 2017 bylo žalobci doručeno oznámení o zahájení řízení o přestupku, kterého se měl žalobce dopustit tím, že dle ust. § 29 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb neodeslal datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně a zároveň podle ust. § 29 odst. 1 písm. b) stejného zákona nevystavil účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne. Dne 28. 11. 2017 žalobce zaslal správci daně vyjádření k zahájení řízení o přestupku. V něm uvedl, že při kontrole v jeho provozovně došlo k pochybení ze strany prodavačky, která u něj pracovala na dohodu o provedení činnosti. I přes řádné proškolení není v silách žalobce tohle kontrolovat na 100 %. Prodavačka tvrdila, že v obchodě bylo moc lidí a musela se pořádně otáčet. Žalobce měl příslibené vyjádření prodavačky, ale jelikož u něj přestala pracovat, tak jej nedodala. Žalobce dále uvedl, že nechápe, proč nebyl ke kontrole přizván, že se to mohlo vyřešit pokutou na místě a zároveň se pozastavoval nad tvrzením správce daně, že již nemá částku 10,- Kč evidovat. Žalobce v tomto vyjádření uvedl, že co se stalo, zjistil, až když dělal uzávěrku kasy, přičemž částku ihned zaevidoval. Žalobci přijde dost drsné, že má nést tíhu pochybení prodavačky. Ke svému vyjádření poté přiložil zaevidovanou účtenku. Dne 11. 12. 2017 bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí, kterým byl žalobce uznán vinným ze spáchání přestupků na úseku evidence tržeb podle ust. § 29 odst. 1 písm. a) a b) zákona o evidenci tržeb. V odůvodnění rozhodnutí se uvádí, že žalobce jakožto podnikající fyzická osoba je nositelem práv a povinností stanovených příslušnými ustanoveními zákona o evidenci tržeb, jeho odpovědnost za spáchané přestupky je objektivního

charakteru a není tedy rozhodné, že k porušení povinnosti došlo opomenutím obsluhy v provozovně, za všechny spáchané přestupky je odpovědný žalobce. Při úvaze o naplnění materiální stránky přestupku prvostupňový správní orgán uvedl, že již stanovením formální znaku určité skutkové podstaty přestupků zákon předpokládá, že při jejich naplnění v běžně se vyskytujících případech bude daný skutek společensky škodlivý. Společenskou škodlivost vytýkaných skutků přitom správní orgán spatřoval jednak v porušení povinností vyplývajících z předmětu a účelu zákona o evidenci tržeb, jednak byl ohrožen veřejný zájem na očekávání společnosti, aby kontrolou dodržování povinností stanovených zákonem byla řádně zajištěna i ochrana fiskálních (ekonomických) zájmů státu. Při určení druhu a výše správního trestu prvostupňový správní orgán nejdříve konstatoval, že vzhledem k tomu, že došlo ke spáchání dvou skutků a s přihlédnutím k jejich společenské škodlivosti nelze uložit správní trest ve formě napomenutí. Správní orgán tedy s přihlédnutím k polehčujícím okolnostem, stejně jako přitěžujícím okolnostem a příjmům obviněného uložil žalobci pokutu, jejíž výše je dle jeho názoru v konkrétním případě přiměřená a odpovídající. Proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí podal žalobce dne 28. 12. 2017 odvolání, ve kterém uplatňuje obdobné námitky jako nyní v projednávané žalobě. Žalovaný o podaném odvolání rozhodl napadeným rozhodnutím tak, že změnil ve výroku rozhodnutí výši uložené pokuty z 10 000,- Kč na 6 500,- Kč. V odůvodnění napadeného rozhodnutí poté souhlasil s nutností posouzení otázky přičitatelnosti jednání třetí osoby žalobci a takto učinil. Dle žalovaného si lze jen těžko představit situaci, kdy prodávačka v provozovně při prodeji potravinářského zboží nezaevidováním tržby a nevystavením účtenky nejednala s místní, časovou a věcnou vazbou k činnosti obviněného, tedy že se z její strany jednalo o excus. Žalovaný k tomu dále uvedl, že třetí osoba se k porušení povinnosti sama přiznala, přičemž z jejího vyjádření vyplývá, že k porušení povinnosti došlo v rámci běžného plnění úkolů vyplývajících z postavení zaměstnance. K nepřezkoumatelnosti úvahy o naplnění materiální stránky přestupku nejprve žalovaný uvedl, že nelze za nepřezkoumatelné považovat rozhodnutí z důvodu dílčího nedostatku odůvodnění a dále uvedl, v čem spatřuje společenskou škodlivost vytýkaného jednání, a sice že jednak porušuje cíl evidence tržeb a jednak naplnění druhotného institutu evidence tržeb, tj. správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Na odvolací námitku nepřiměřené výše pokuty žalovaný uvedl, že prvostupňový správní orgán postupoval v souladu se zákonem. On sám však při stanovení výše pokuty přihlédl navíc k dalším polehčujícím okolnostem spočívajícím ve zjištění neporušení zákona o evidenci tržeb u tří následně provedených kontrol, stejně jako v připuštění skutečnosti, že ze strany třetí osoby mohlo dojít k neúmyslnému pochybení, a to z důvodu vysoké fluktuace zákazníků. Z pohledu majetkových a ekonomických poměrů obviněného žalovaný považuje uloženou pokutu za přiměřenou, a to s ohledem na údaje uvedené v daňovém přiznání žalobce za rok 2016 a z údajů o tržbách žalobce.

8. Podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb se právnická nebo podnikající fyzická osoba dopustí přestupku tím, že jako osoba, která eviduje tržby, poruší povinnost zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně.
9. Podle § 29 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb se právnická nebo podnikající fyzická osoba dopustí přestupku tím, že jako osoba, která eviduje tržby, poruší povinnost vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne.
10. Podle § 29 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb lze za přestupek uložit pokutu do 500 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. a) nebo b).
11. K námitce nedostatečného výčtu právních předpisů krajský soud předně uvádí, že povinností správního orgánu bylo uvést právní ustanovení, podle nichž bylo rozhodováno (§ 68 odst. 2 správního řádu) a právní kvalifikaci skutku (§ 93 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, dále jen „přestupkový zákon“). Této povinnosti správní orgány dostály, neboť ji nelze vykládat tak, že by správní orgány musely uvádět i procesní předpisy,

Shodu s prvopisem potvrzuje

upravující správní postup předcházející napadenému rozhodnutí (např. daňový řád) či ustanovení zákona zprostředkovaně se vztahující k výroku rozhodnutí (např. definice přestupku v § 5 přestupkového zákona). Žalobní námitka proto není důvodná. Soud navíc podotýká, že žalobce blíže nespecifikoval, v čem konkrétně se projevuje absence výčtu jednotlivých rozhodnutí do zákonnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Jak plyne z judikatury, i pochybení spočívající v neuvedení určitého ustanovení ve výroku rozhodnutí nemusí být důvodem pro kasační zásah správního soudu, nemá-li vliv na jasnost a srozumitelnost rozhodnutí (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 4 As 165/2016-46; publ. pod č. 3656/2018 Sb. r. NSS).

12. K námitce přičitatelnosti jednání třetí osoby žalobci soud předně uvádí, že nesouhlasí s názorem žalobce, že žalovaný v rámci řízení o odvolání překročil své pravomoce, když doplnil úvahy o přičitatelnosti jednání, které v prvostupňovém správním rozhodnutí chyběly. Správní řízení je vystavěno na zásadě jednotnosti, což znamená, že řízení od okamžiku jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí tvoří jeden celek. Odvolací správní orgán je proto naopak oprávněn napravit případná pochybení prvostupňového správního orgánu – tedy nejen jeho nesprávné úvahy korigovat, ale také v případě jejich absence je doplnit. Pokud tedy lze vady řízení a prvostupňové správní rozhodnutí napravit v odvolacím řízení, měl by tak odvolací orgán učinit, místo toho, aby dané rozhodnutí zrušil a věc vrátil k novému řízení před správním orgánem I. stupně (srov. např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-28, nebo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2016, č. j. 6 As 293/2015-33). Žalovaný tedy *a priori* nepostupoval v rozporu se zákonem, pokud chybějící úvahy do odvolacího rozhodnutí nově zahrnul. Je pravdou tato pravomoc odvolacího orgánu není bezbřehá, protože jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47, „*nedostatky odůvodnění rozhodnutí nelze odstranit v odvolacím řízení tehdy, jsou-li natolik rozsáhlé, že by odvolací správní orgán vůbec nemohl hodnotit zákonnost nebo správnost napadeného rozhodnutí, zejména je-li prvostupňové rozhodnutí nepřezkoumatelné, resp. odůvodnění rozhodnutí zcela absentuje.*“ Krajský soud, shodně s žalovaným, připouští jistou strohost odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí v otázce odpovědnosti žalobce za spáchaný přestupek, cílenou pouze na objektivní odpovědnost podnikající fyzické osoby za přestupky na úseku evidence tržeb. Zároveň je ale potřeba konstatovat, že se nejedná o případ, kdy odůvodnění prvoinstančního správního orgánu je zcela nepřezkoumatelné, nebo odůvodnění takového rozhodnutí zcela absentuje, neboť obsahuje alespoň částečnou úvahu o odpovědnosti žalobce za spáchaný přestupek. Žalovaný tedy nejednal v rozporu se zákonem, když pouze zpřesnil, respektive doplnil úvahy správního orgánu I. stupně o odpovědnosti žalobce za spáchaný přestupek, kdy jejich základ lze nalézt již v prvostupňovém rozhodnutí. Správní orgány dostatečně a zcela správně vyhodnotily přičitatelnost jednání zaměstnankyně žalobce ve vazbě na místní, časovou i věcnou souvislost s výkonem jeho podnikání. I tato námitka je proto nedůvodná.
13. Namítl-li žalobce u jednání vadu výroku, spočívající v absenci údaje o třetí osobě, jejíž jednání je přičitatelné žalobci, jedná se o novou, opožděně vznesenou námitku, která nebyla uplatněna ve lhůtě stanovené v ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s.
14. Soud zároveň nemůže přisvědčit ani námitce týkající se protokolu o místním šetření a jeho nemožnosti použít jej jako důkaz. Primárně je nutné v této otázce odkázat na ustanovení § 93 daňového řádu, které zásadně připouští užití všech podkladů jako důkazního prostředku. Nicméně nelze zároveň tvrdit, že protokol o místním šetření je důkazem neotřesitelným, jehož závěry nemohou být dále v řízení zpochybněny. K tomu nicméně dochází za situace, kdy ze strany žalobce je napadána věcná správnost kontrolních zjištění, a tyto námitky jsou podloženy jinými důkazními návrhy. Takto se ovšem v nyní přezkoumávaném případě nestalo. Žalobce v průběhu celého správního řízení nenapadal věcnou správnost předmětného protokolu, případně nevznsl jediný důkazní návrh způsobit skutková zjištění učiněná

správcem daně v rámci místního šetření. Žalobce naopak ve svém vyjádření k zahájení řízení o přestupku ze dne 28. 11. 2017 uvedl, že při kontrole došlo k pochybení ze strany prodavačky, čím *de facto* potvrdil, že se jednak skutek stal, ale také, že se stal tak, jak jej popsal správce daně v protokole o místním šetření. Žalovaný tedy nepochybil, když v následném správním řízení použil protokol o místním šetření jako listinný důkaz prokazující skutkový stav, o němž nebyly pochybnosti. Soud se zároveň neztotožnil s nastíněnou úvahou žalobce o povaze samotného vyjádření prodavačky zaznamenaného v protokole o místním šetření. Předně třetí osoba svým vyjádřením neuvedla ke skutkovému stavu nic nad rámec již zjištěných skutečností vyplývajících přímo z protokolu. Její vyjádření směřuje toliko k formě zavinění vytýkaného jednání. Zjištění skutečností rozhodných pro vyslovení viny a trestu není vůbec vystavěno na obsahu vyjádření zmíněné prodavačky žalobce. Daňový řád stanoví povinnost třetí osoby poskytnout správci daně potřebnou součinnost (§ 6 odst. 2), spočívající mimo jiné i v ústním jednání se správcem daně, tedy ve vyjádření. Krajský soud proto opakuje, že bylo plně v procesní dispozici žalobce navrhnout důkazy vyvracející zjištěné skutečnosti (typicky výslechy třetí osoby) v případě, že se zjištěnými skutečnostmi nesouhlasil. Vzhledem k tomu, že protokol o místním šetření byl řádně použit jako důkazní prostředek, je lichá i další námitka žalobce týkající se minima důkazů, které žalobce použil jako podklad pro své rozhodnutí. Žalovaný z provedených důkazů měl prokázaný skutkový stav bez jakýchkoli pochybností a krajský soud opětovně zdůrazňuje, že žalobce ani jednou v průběhu správního řízení nenapadal závěry správních orgánů týkající se skutkového stavu.

15. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce tvrzené nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. S žalobcem se ovšem dá souhlasit v té míře, že nepřezkoumatelnost je stav, kterým napadené rozhodnutí buďto trpí, nebo netrpí. Krajský soud však došel k závěru, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Žalovaný zcela srozumitelným způsobem uvedl, na základě jakých podkladů vycházel, jak tyto hodnotil a jaké závěry z nich učinil.
16. Pokud se týče namítané materiální stránky přestupku, soud zcela přisvědčuje žalovanému (ve shodě s jím citovanými judikáty Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2012, č. j. 9 As 34/2012-28, a ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 As 104/2008-45), že jsou-li naplněny formální znaky přestupku, lze předpokládat naplnění určité míry společenské škodlivosti (tedy naplnění znaku materiální stránky), ledaže by byly zjištěny okolnosti neběžné a zároveň významné, jež by materiální znak přestupku vylučovaly. Správní orgán ani přes tuto obecnou premisu ale nemůže na zdůvodnění tohoto nedílného znaku přestupku rezignovat, je-li ze strany pachatele rozporován. Pokud prvostupňový správní orgán dovodil – a žalovaný se s jeho názorem ztotožnil – že materiální stránka spáchaného přestupku spočívá v tom, že „*v důsledku porušení povinnosti nejpozději při uskutečnění tržby odeslat údaje o ní datovou zprávou správci daně a nejpozději při uskutečnění tržeb vystavit účtenky tomu, od koho plynou, došlo jednak k samotnému porušení povinností vyplývajících z předmětu a účelu ZoET, jednak byl obrožen veřejný zájem na očekávání společnosti, aby kontrolou dodržování povinností stanovených ZoET by řádně zajištěna i ochrana fiskálních (ekonomických) zájmů státu*“, pak i zdejší soud shledává v tomto jednání naplnění materiální stránky nebezpečnosti jednání žalobce. Otázka výše nezaevidované částky pak není důvodem pro vyslovení závěru o absenci materiální stránky nebezpečnosti takového jednání. Nutno mít na zřeteli, že cílem elektronické evidence tržeb je účinný výběr daní a narovnání podnikatelského prostředí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16). Chráněna je tedy funkčnost celého hospodářského systému, nikoli jen fiskální zájem státu na vybrání daně v určité výši. Výše nezaevidované částky je ale okolností, která může mít význam pro úvahy o výši udělované sankce. I tato námitka je tedy nedůvodná. V možné manipulaci se zněním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze strany žalovaného soudu není zřejmé, v čem konkrétně by žalobce byl tímto dotčen na svých právech. Žalované rozhodnutí je vystavěno na základě zákonných ustanovení a citovaná judikatura je tedy

pouhým doplňkem pro podporu argumentů. Pokud bylo rozhodnutí shledáno v souladu se zákonem, žalobce nemohl být, byť pozměněným zněním rozsudku, na svých právech dotčen.

17. Pokud se týče námitek co do úvah správních orgánů při stanovování výše pokuty, soud předně nesouhlasí s názorem žalobce, že správní orgány při ukládání pokuty přihlédly pouze k přitěžujícím okolnostem, aniž by vzaly v potaz okolnosti polehčující. Nelze než v této otázce odkázat přímo na text prvostupňového rozhodnutí, které uvádí jako polehčující okolnosti fakt, že ačkoli byl žalobce již vícekrát na úseku evidence tržeb kontrolován, nebyl dosud za taková porušení sankcionován a spáchání skutku výslovně nepopřel. Zároveň nelze opomenout, že žalovaný vzhledem k třem následným proběhnuvším kontrolám u žalobce snížil původně uloženou výši pokuty na 6 500,- Kč. Ani závěru o nemožnosti uplatnění napomenutí z důvodu spáchání dvou skutků a míře společenské škodlivosti, pak nelze v uvedeném ohledu nic vytknout. Krajský soud nemůže žalovanému ničeho vytknout ani v případě zjišťování majetkových poměrů žalobce. Správní orgány při ukládání správních trestů vycházejí při zjišťování osobních a majetkových poměrů z údajů doložených samotným účastníkem řízení, případně z těch, které si opatří samostatně bez součinnosti účastníka řízení. Ačkoli je patrné, že z přehledu tržeb nevyplývá celková ekonomická situace žalobce, žalovaný tímto vyloučil likvidační charakter ukládané pokuty. Žalobce zároveň netvrdil nic, co by prokazovalo opak.
18. 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.
19. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 7 As 22/2012-23, publ. pod č. 2672/2012 Sb. r. NSS, plyne, že smyslem a účelem moderace je korekce sankce v případech, že by tato sankce, pohybuje se nejen v zákonném rozmezí a odpovídající i všem zásadám pro její ukládání a zohledňující kritéria potřebná pro její individualizaci, zjevně neodpovídala zobecnitelné představě o adekvátnosti a spravedlnosti sankce. V případě sankcí z obecných hledisek méně závažných proto bude moderace sankce zpravidla vzácnější než v případě sankcí výrazných.
20. Jakkoli tedy s ohledem na nevelkou výši sankce bylo třeba důkladně vážit splnění podmínek pro uplatnění moderačního práva, dospěl soud k závěru, že naplněny jsou. Má zato, že správními orgány správně uvedené polehčující okolnosti měly mít výraznější promítnutí do výše sankce, a to i s ohledem na skutečnost, že žalobce je spíše drobným podnikatelem, kde i nevelké rozdíly v uložené sankci mohou být výrazněji pocítovány v jeho majetkové sféře. Rovněž s ohledem na skutečnost, že pochybení bylo ojedinělé a jakékoli předchozí či následující kontroly již ničeho závažného nezjistily, je nutno akcentovat preventivní funkci v takovémto případě ukládané pokuty, k jejímuž dosažení postačí i výrazně nižší částka, než byla uložena. Dle názoru soudu není třeba výrazně k tíži hodnotit skutečnost, že žalobce naplnil dvě skutkové podstaty, neboť nezaevidování tržby pravidelně rezultuje v nevydání účtenky. Oproti tomu je třeba akcentovat žalovaným připuštěnou možnost neúmyslného pochybení, a to nejen z důvodů jím uváděné vysoké fluktuace zákazníků a četnosti tržeb v nízkých částkách, ale též i ze skutečnosti, že od zavedení povinnosti elektronické evidence tržeb v maloobchodu (1. 3. 2017) do okamžiku spáchání přestupků (24. 8. 2017) uplynula relativně nedlouhá doba, která mohla zdůvodnit „nezaautomatizování“ či neosvojení si úkonů spojených s EET na straně povinných subjektů.
21. Na základě výše uvedeného krajský soud přistoupil ke snížení pokuty na částku 1 000 Kč; ve zbytku žalobu zamítl (§ 78 odst. 2 a 7 s. ř. s.).
22. O nákladech řízení o žalobě zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu

nákladů řízení proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. Žalobce byl v řízení o žalobě úspěšný pouze částečně, a to ve své argumentaci, jež se nakonec projevila ve snížení pokuty, tedy ve vyhovění eventuálnímu petitu. Ve zbytku argumentace pak žalobce úspěšný nebyl, neboť napadené rozhodnutí zrušeno nebylo, tedy nebylo vyhověno primárnímu petitu; v té části je třeba shledat procesní úspěch žalovaného. Za této situace nelze jednoznačně určit, která ze stran tohoto řízení byla procesně úspěšnější a v jakém rozsahu, a proto soud nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení o žalobě žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 15. května 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu