



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobců: **a) L. H., b) M. H.**, zastoupeni JUDr. Pavlínou Zíkovou, advokátkou se sídlem Trojanova 12, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 8. 2018, čj. 42112-2/2018-900000-317, o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 4. 2019, čj. 50 A 73/2018-50,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobci a) a b) **n e m a j í** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobců a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále „celní úřad“) ze dne 19. 6. 2018, čj. 1528-16/2018-520000-12, kterým celní úřad uznal žalobce vinnými ze spáchání přestupků dle § 29 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen „zákon o evidenci tržeb“). Žalobci minimálně v období od 13. 7. 2017 do 14. 11. 2017 poskytovali v nemovitosti na adrese O. 55 stravovací služby, za které přijímali platby v hotovosti. Faktickou podnikatelskou činnost vykonávali živnostenským způsobem a stali se tak subjektem evidence tržeb, tj. poplatníkem daně z příjmů fyzických osob. Při uskutečňování evidovaných tržeb však nezasílali datovou zprávou údaje o těchto tržbách, čímž porušili povinnost stanovenou v § 18 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb, a nevystavovali účtenky tomu, od koho evidované tržby plynuly tak, aby obsahovaly údaje požadované v § 20 téhož zákona, čímž porušili povinnost stanovenou v § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb. Za to každému z nich celní úřad uložil pokutu ve výši 100 000 Kč a povinnost nahradit náklady řízení ve výši 1 000 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadli žalobci žalobou. Tvrdili, že v prostorách, které jsou v jejich vlastnictví, se scházel pouze „Soukromý klub V.“ tvořený příznivci automobilů a motocyklů všech kubatur a značek. Žalobci byli jeho členy a nemovitost pronajímali dalšímu členovi klubu (V. F.), přičemž nájemní smlouva nebyla účelová. Klub neměl právní subjektivitu (šlo o společnost dle § 2716 občanského zákoníku), a proto nepodléhal registraci. Nebyl tedy ani poplatníkem daně z příjmů. Nelze ani dovodit, že by za klub jednali žalobci. Pokud by bylo dovozeno, že se v případě klubu jednalo fakticky o spolek, nemůže nedodržení registrační povinnosti či zákonem stanovené formy zakládat odpovědnost žalobců za daný přestupek. Žalovaný správně dovodil, že do evidence tržeb spadá jen podnikatelská činnost, tj. výdělečná činnost vykonávaná soustavně a za účelem zisku. Žalobci ale jako členové klubu výdělečnou činnost soustavně a za účelem zisku nevykonávali a nebyli příjemci jakéhokoli plnění. Činnost klubu jim nemůže být přičítána. Správní orgány neprovedly žádné dokazování týkající se tvrzených nákladů na přípravu jídla a pití, zisku a nezjišťovaly, kdo byl příjemce potenciálního zisku. Údajné formální přejmenování restaurace je vyloučeno. Žalobci ukončili podnikatelskou činnost v listopadu 2016. Jedná se tak jen o nepodložené domněnky žalovaného.

[3] Krajský soud v Českých Budějovicích (dále „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že žalobci jsou subjektem, který je povinen vést evidenci tržeb, protože jsou fakticky podnikajícími fyzickými osobami. Důkazy shromážděné správními orgány svědčí o tom, jak vypadala činnost v dané provozovně. Plyne z nich, že v době kontrol zde byly poskytovány výlučně stravovací služby a neprobíhala v ní žádná jiná činnost (včetně té odpovídající zájmovým aktivitám, pro které měl soukromý klub vzniknout). Formálním označením byla zastřena skutečnost, že v provozovně probíhá podnikatelská činnost odpovídající původně zrušené a přerušené živnosti žalobců. Ostatně žalobce a) živnostenské oprávnění v závěru roku 2017 opět obnovil. O podnikatelském charakteru činnosti svědčí i účtované ceny, které generovaly zisk, jelikož převyšovaly náklady vynaložené na poskytované služby. Taková činnost je podnikáním, z něhož plynoucí příjmy podléhají dani z příjmů fyzických osob. Žalobci proto byli poplatníky této daně a vznikla jim evidenční povinnost dle zákona o evidenci tržeb. Jelikož označení „soukromý klub“ bylo ryze formální, není rozhodné, že takový klub neměl právní subjektivitu. Bez významu je také to, zda je či není spolkem. Rozhodná je fakticita, která v posuzované věci znamená, že žalobci provozovali živnost ve formě stravovacích služeb. Tyto služby poskytovali všem návštěvníkům, kterým vydávali klubovou členskou kartu, aniž by zjišťovali, zda jde o příznivce automobilismu. Pouhé vydání členské karty neznámá, že se jedná o soukromý klub osob sdružených na základě společného zájmu. Žalobci sice také byli členy klubu, ale současně fakticky provozovali živnost. Činili tak při každé kontrole, což svědčí o soustavnosti. Nepochybně tak činili i za účelem dosažení zisku. Porovnáním vynaložených nákladů a cen uvedených na jídelním a nápojovém lístku s cenami obvyklými v jiných stravovacích provozovnách je zřejmé, že z poskytování služeb plynul žalobcům zisk. Byli to právě oni, kdo hostům předkládali účtenky a inkasovali úhradu. V některých případech tak činila dcera žalobkyně b), která ale uvedla, že přijaté tržby předávala žalobkyni. Na skutkových zjištěních nemůže nic změnit ani předložená nájemní smlouva. I ta je ryze formální a jejím smyslem bylo zastřít skutečný stav. Za této situace nebylo potřeba provádět dokazování výsledkem svědka, který měl být přítomen podpisu nájemní smlouvy a znal zemřelého nájemce.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podali žalobci (dále „stěžovatelé“) kasační stížnost. Namítají, že napadený rozsudek je nezákonný, protože se krajský soud odmítl zabývat jejich námitkami a důkazy vyvracejícími závěr, že to byli právě oni, kdo měl poskytovat stravovací služby za hotovostní platby. Napadený rozsudek je dále nepřezkoumatelný, protože z něj není patrné, jak měli stěžovatelé realizovat podnikatelskou činnost. Byli pouze členy soukromého klubu

pokračování

a pronajímali prostory (v nichž se jeho členové scházeli), jednomu z členů klubu. Nesouhlasí ani s ničím nepodloženými závěry krajského soudu, podle nichž bylo dovozeno porušení povinnosti dle § 18 odst. 1 písm. a) a b) zákona o evidenci tržeb. Mají za to, že dostatečně vylíčili a doložili chod klubu. Nerealizovali podnikatelskou činnost, nenakupovali zboží, nepřipravovali jídla a nápoje, neprodávali je třetím osobám a neměli z dané činnosti zisk. Pronajaté prostory užívali z titulu nájemní smlouvy různí členové klubu a vytykanou aktivitu vykonávaly osoby odlišné od stěžovatelů. Jestliže žalovaný dovodil, že to byl klub, kdo provozoval hostinskou činnost, nemůže to být přičítáno stěžovatelům. Z pouhé skutečnosti, že stěžovatelé v daném místě provozovali dříve restauraci, nelze dovodit jejich odpovědnost za aktivity klubu. Prostory bývalé restaurace pronajali a inkasovali za to nájemné. Ani u jednoho z kontrolních nákupů není uvedeno, že bylo zboží nakoupeno právě od stěžovatelů a že by inkasovali finanční prostředky. Z pouhého výskytu stěžovatelů, popřípadě dcery stěžovatelky, v prostoru klubu nelze dovodit, že by příjemci plnění byli oni. Příspěvky členů klubu byly shromažďovány v obálce umístěné v klubu. Z těchto peněz byl chod klubu financován. Nejednalo se tak o příjem stěžovatelů. Z fotografií založených ve správním spisu také plyne, že se v klubu nacházely motocykly, jejich součásti a příslušenství. Tyto skutečnosti nevzal krajský soud v úvahu, pokud uzavřel, že v klubu byly poskytovány výlučně stravovací služby. Návrhy stěžovatelů na doplnění dokazování byly zcela neopodstatněně zamítnuty. Krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda stěžovatelé byli subjektem evidence tržeb dle § 3 zákona o evidenci tržeb. Dovodil také odpovědnost stěžovatelů za činnost klubu, aniž by zkoumal jednotlivé složky této odpovědnosti. Závěr o výkonu živnostenské činnosti ve formě stravovacích služeb považují stěžovatelé za nepřipustný zásah do svých práv.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Uvedl, že žalobci opakují své odvolací a žalobní námitky. Odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a napadeného rozsudku.

[6] Na vyjádření žalovaného reagovali stěžovatelé replikou. V ní zopakovali, že byli pouze členy soukromého klubu, který na základě nájemní smlouvy užíval prostory v jejich nemovitosti. Dále předložili odborné vyjádření Krajského ředitelství policie Jihočeského kraje, které potvrzuje, že podpis V. F. na nájemní smlouvě je pravý. Krajský soud i žalovaný nesprávně dovodili, že subjekty evidence tržeb jsou oba stěžovatelé, aniž by uvedli, ve vztahu k jakým příjmům by měl být poplatníkem ten který z nich. Fyzická osoba je poplatníkem daní z příjmů fyzických osob jen ve vztahu k příjmům, které sama obdrží.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Stěžovatelé uplatnili kasační námitky, které lze podřadit pod důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítají, že napadený rozsudek je pro nedostatečné odůvodnění nepřezkoumatelný. Mají za to, že správní orgány neprokázaly jejich podnikatelskou činnost, přičemž činnost soukromého klubu nelze přičítat jim jako jeho členům. Krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda stěžovatelé byli subjektem evidence tržeb, a nesprávně také zamítl jejich návrhy na provedení důkazů.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, byl-li by současně napadený rozsudek krajského soudu skutečně nepřezkoumatelný. Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[11] Takové vady napadeného rozsudku však Nejvyšší správní soud v dané věci neshledal. Krajský soud popsal konkrétní skutkové okolnosti, z nichž vycházel, vysvětlil, z jakých důvodů dospěl k závěru, že stěžovatelé vyvíjeli podnikatelskou činnost a vztahovaly se tak na ně povinnosti plynoucí ze zákona o evidenci tržeb. Z napadeného rozsudku rovněž plyne, jaký náhled krajský soud zaujal k tvrzení stěžovatelů, že v daném místě podnikal soukromý klub a nikoli oni. Nejvyšší správní soud ani neshledal, že by se krajský soud „odmítl zabývat“ některými námitkami stěžovatelů, jak obecně namítají. Pouhý nesouhlas stěžovatelů s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku ještě nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30, nebo ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163). K tomu lze ostatně poznamenat, že kdyby měl být rozsudek krajského soudu skutečně nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, jak tvrdí stěžovatelé, nemohli by v kasační stížnosti s jeho závěry konkrétně polemizovat.

[12] Následně Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení dalších (věcných) kasačních námitek, které stěžovatelé uplatnili, konkrétně k posouzení povahy jimi vyvíjené činnosti a z toho plynoucí odpovědnosti za spáchané přestupky dle zákona o evidenci tržeb.

[13] Subjekty evidence tržeb jsou mj. poplatníci daně z příjmů fyzických osob (§ 3 odst. 1 zákona o evidenci tržeb). Předmětem evidence tržeb jsou pak evidované tržby poplatníka (§ 3 odst. 2 téhož zákona), přičemž vymezení evidované tržby je obsaženo v § 4 odst. 1 citovaného zákona. Jedná se o platbu, která *splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která zakládá rozhodný příjem*. Rozhodným příjmem se pak rozumí u fyzických osob příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním [§ 6 odst. 1 písm. a) zákona]. Obsah evidenční povinnosti upravuje § 18 odst. 1 zákona, který přikazuje poplatníkovi *nejpozději při uskutečnění evidované tržby zaslat datovou zprávou údaje o této tržbě správci daně a vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne*. Přestupky za nesplnění uvedených povinností upravuje daný zákon v § 29 odst. 1. V této věci správní orgány shledaly stěžovatele vinnými z toho, že porušili povinnost *zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně [písm. a)] a vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne [písm. b)]*.

[14] Pro nyní projednávanou věc je určující, že stěžovatelé netvrdí, že by uvedené povinnosti ve skutečnosti řádně splnili. Podstata jejich námitek od počátku spočívá ve zpochybňování toho, zda se na ně dané povinnosti vůbec vztahovaly. Tvrdí totiž, že nepodnikali a nebyli poplatníky daně z příjmů fyzických osob. V této souvislosti namítají, že byli pouze členy soukromého klubu, na který se evidence tržeb nevztahuje.

[15] Nejvyšší správní soud předně považuje za nutné připomenout, na jakých závěrech krajský soud odůvodnění napadeného rozsudku postavil. Stěžovatelé krajskému soudu totiž v kasační stížnosti vytýkají, že jim nesprávně přičetl činnost, kterou vykonával soukromý klub. To však

pokračování

svědčí o zkresení či nepochopení závěrů, které krajský soud učinil. Podstatou napadeného rozsudku (a ostatně také obou správních rozhodnutí) je to, že podnikatelskou činnost fakticky vykonávali stěžovatelé a nikoliv soukromý klub, který byl pouze zástěrkou pro obcházení zákona a vyhnutí se povinností spojeným s elektronickou evidencí tržeb. Jinými slovy, stěžovatelům je vytýkáno pouze to, čeho se měli sami dopustit jako fyzické osoby. Odpovědnost stěžovatelů není odvozována z toho, že jsou členy soukromého klubu, ani z vlastnictví dané nemovitosti, ani z pouhé skutečnosti, že v daném místě v minulosti sami provozovali restauraci a oficiálně stravovací služby poskytovali (byť tato naposled uvedená skutečnost byla v posuzované věci zohledněna jako indicie svědčící v kontextu řady dalších zjištění o účelovosti jednání stěžovatelů).

[16] Podstatné není ani zjištění toho, jaké příjmy měl z dané činnosti každý ze stěžovatelů. V nyní posuzované věci se jedná o spáchání výše vymezených přestupků, nikoliv např. o to, jaká výše daně z příjmů má být doměřena tomu kterému stěžovateli. S ohledem na povahu provozované činnosti a způsob jejího odhalení formou kontrolních nákupů je navíc jen stěží představitelné, že by správní orgány měly jakoukoliv možnost prokázat, jak si stěžovatelé příjmy z podnikatelské činnosti nakonec mezi sebou rozdělili. Pro závěr o spáchání daných přestupků nicméně postačuje kladně zodpovědět, zda se na stěžovatele zákon o evidenci tržeb vztahoval a pokud ano, zda plnili povinnosti, které jim v důsledku toho z výše citovaných ustanovení zákona plynuly. Míra, jakou se na porušování zákonných povinností každý ze stěžovatelů podílel, není otázkou viny či nevin (závěru o spáchání či nespáchání přestupku), ale může být zohledněna při ukládání sankce. Stěžovatelé však v tomto směru na svou obranu nic konkrétního netvrdili a ve vztahu k výši uložené pokuty nic nenamítali.

[17] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pokud krajský soud dovedl, že stěžovatelé fakticky provozovali živnostenskou činnost ve formě stravovacích služeb, a tím se stali subjektem evidence tržeb, věc posoudil zcela v souladu se zákonem. Správní orgány shromáždily značné množství konkrétních poznatků o fungování „Soukromého klubu V.“, na jejichž základě lze spolehlivě dospět k závěru, že stěžovatelé fakticky poskytovali stravovací služby, v důsledku čehož jim vznikaly povinnosti dle zákona o evidenci tržeb, které ovšem neplnili. Správní orgány vyšly z toho, že stěžovatelé v daném místě v minulosti provozovali restauraci. Hostinskou činnost ale krátce před spuštěním systému elektronické evidence tržeb oficiálně přerušili či ukončili (konkrétně 16. 11. 2016 a 21. 11. 2016; tzv. 1. vlna elektronické evidence tržeb byla zavedena 1. 12. 2016). Následně v dané činnosti pokračovali formálně jako „soukromý klub“. Ostatně skutečnou motivaci stěžovatelů celnímu úřadu vysvětlil poměrně jasně při místním šetření dne 21. 3. 2017, neboť podle záznamu o tomto šetření měl uvést, že *„zažil mnoho kontrol, že už nemá nervy snášet neustálý tlak na své podnikání ze strany kontrolních orgánů a státního aparátu vč. ministra financí a jeho zavedení EET a že vzniklou situaci vyřešil zrušením živnosti, provozovny a založením soukromého klubu, díky čemuž nemusí dodržovat žádná zákonná pravidla vycházející z platných předpisů ČR, jako je živnostenský zákon, daňové zákony apod.“*

[18] Pokud jde o zjištění týkající se samotného faktického chodu restaurace (klubu), celní úřad provedl v souladu s § 24 odst. 1 zákona o evidenci tržeb celkem deset kontrolních nákupů, při kterých o chodu klubu zjistil následující skutečnosti. Obsluha podniku příchozím sdělila, že se jedná o soukromý klub a dotázala se, zda mají klubovou kartu. Pokud odpověděli, že mají, nemuseli ji předkládat a obsluha jejich tvrzení nijak neověřovala. Pokud odpověděli, že nemají, obsluha jim kartu po sdělení libovolného jména či přezdívky a telefonního čísla kartu vystavila, aniž by zjišťovala jakékoliv další skutečnosti (např. vztah k motorismu, souhlas s interními pravidly apod.). Obsloužení byli také zákazníci, kteří pouze sdělili, že klubovou kartu mají, ale nemají ji u sebe, aniž by bylo jejich tvrzení dále ověřováno např. na základě jména či přiděleného čísla. Registrován byl kdokoliv, kdo projevil zájem o poskytnutí stravovacích

služeb a ochotu sdělit jakékoliv údaje (např. smyšlenou přezdívku i telefonní číslo). Jako vedoucí klubu byla na kartách uváděna stěžovatelka, při pozdějších nákupech již bylo její jméno na kartě přeškrtnuto. Následně již vše probíhalo zcela standardně jako v jakékoliv jiné restauraci a obdobné byly také jídelní lístky. Rovněž ceny nabízených nápojů a jídel byly srovnatelné jako v jiných obdobných podnicích. V restauraci se stravovali u stolů zákazníci, kteří během toho nevyvíjeli žádnou společnou (klubovou) aktivitu. Při platbě hosté obdrželi stvrzenku, na které bylo uvedeno, že se nejedná o daňový doklad, ale slouží jako potvrzení o členském vkladu s tím, že veškeré výtěžky slouží na chod klubu. Mimo běžného restauračního provozu se zde konaly i soukromé akce (svatby, smutečné hostiny). V restauraci obsluhovala dcera stěžovatelky a nejméně v jednom případě (6. 10. 2017) byla jako obsluha identifikována také sama stěžovatelka, která rovněž po konzumaci přinesla účet a inkasovala platbu. Při každém z kontrolních nákupů platili příslušníci celního úřadu za zkonsumované jídlo a nápoje v hotovosti. Restaurace dále nabízela také přípravu jídla na základě telefonické objednávky včetně rozvozu. Ačkoliv stěžovatelka při podání vysvětlení tvrdila, že strava je poskytována ze zásob, které si přinesli členové klubu sami, celní úřad zjistil, že zásobování restaurace zajišťuje společnost FLOSMAN, a. s., která na výzvu celního úřadu předložila faktury na dodávané zboží a výslovně sdělila, že dodává zboží stěžovateli na základě jeho telefonických objednávek a spolu s dodaným zbožím mu předává fakturu. Z předložených faktur plyne, že daná společnost dodávala měsíčně do restaurace provozované stěžovateli suroviny v množství, které nelze označit za zanedbatelné a které nesvědčí o příležitostné konzumaci omezeným počtem členů motoristického klubu (např. 30-70 kg mouky, více než 15 kg sterilovaných fazolů). Správní orgány dále vycházely také z rozhodnutí Krajského úřadu Jihočeského kraje ze dne 8. 2. 2018, čj. KUJCK 20646/2018, které se týkalo přestupku stěžovatelky spočívajícího v neposkytnutí součinnosti při živnostenské kontrole prováděné Městským úřadem Trhové Sviny. V daném řízení dcera stěžovatelky (D. T.) vypověděla, že činnost klubu zajišťuje pro svou matku, které také odevzdává peníze. Již tato zjištění postačují k učinění závěru, že se oba stěžovatelé podíleli na provozu restaurace. Nejvyššímu správnímu soudu je navíc znám také rozsudek krajského soudu ze dne 27. 11. 2019, čj. 57 A 18/2019-40, který se týkal rovněž přestupku spočívajícího ve znemožnění živnostenské kontroly ze strany stěžovatelů. Z rozsudku nad rámec výše uvedeného plyne, že správním orgánům kuchař sdělil, že pro stěžovatelku v daném „soukromém klubu“ vykonává práci v kuchyni a zaměstnává jej stěžovatel.

[19] Kasační soud především nemohl přehlédnout, že stěžovatelé tato zjištění nijak blíže nevysvětlili, ani je nevyvrací. Neustále toliko setrvávají na svém tvrzení, že se nejednalo o restauraci, ale neveřejnou klubovnu příznivců motorismu. Nejvyšší správní soud je nicméně i přes uplatněné kasační námitky ve shodě s krajským soudem v tom, že na základě výše uvedených skutečností lze mít bez důvodných pochybností za to, že stěžovatelé provozovali fakticky běžnou restauraci, ve které nabízeli stravovací služby komukoliv, kdo o ně projevil zájem. Z této činnosti jim plynuly příjmy, v důsledku čehož je lze považovat za subjekty evidence tržeb ve smyslu § 3 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb. Nejednalo se o soukromý klub, ve kterém by se za účelem vymezených zájmových aktivit příležitostně sdružoval omezený okruh osob (příznivců motorismu). V průběhu deseti kontrolních nákupů nebyla jakákoliv klubová aktivita zaznamenána. Skutečnost, zda byla restaurace vyzdobena v motoristickém duchu, nemá v tomto ohledu na posouzení věci (tj. povahy poskytovaných služeb) žádný vliv. Je třeba připustit, že stěžovatelé sice učinili některé kroky, které by mohly budít dojem, že se jedná o soukromý klub, na který se nevztahují povinnosti dle zákona o evidenci tržeb. Ty ovšem nemohou s ohledem na výše vymezené skutečnosti (ani ve svém úhrnu) zastřít zjevnou podstatu vyvíjené činnosti, resp. způsobit vyloučení stěžovatelů z aplikace zákona o evidenci tržeb. Na podstatě věci tak nemůže nic změnit např. přejmenování podniku na „soukromý klub“, vyvěšení této informace na budovu restaurace nebo vydávání výše již zmíněných klubových karet. Stěžovatelé totiž i nadále z hlediska smyslu a zaměření své činnosti poskytovali široké veřejnosti

pokračování

stravovací služby. V této souvislosti Nejvyšší správní soud pouze pro doplnění připomíná svůj rozsudek ze dne 5. 9. 2019, čj. 2 As 361/2017-41, ve kterém se zabýval do značné míry obdobnou situací, v níž se provozovatel hudebního klubu snažil obejít regulaci veřejné hudební produkce. Zdejší soud v dané věci dospěl k závěru, že o soukromý klub se nejednalo, ačkoliv se jeho provozovatel snažil takový dojem navodit např. tím, že do něj pouštěl pouze osoby, které předložily členskou kartu. Stejně jako v nyní posuzované věci totiž byla taková karta vystavena prakticky komukoliv, kdo byl ochotný sdělit své osobní údaje a podepsat souhlas s pravidly. V nyní posuzované věci stěžovatelé vystavené karty v konečném důsledku ani nijak nekontrolovali a účelovost jejich jednání je proto o to zřejmější.

[20] S ohledem na výše uvedené je proto třeba uzavřít, že pokud by Nejvyšší správní soud za daných okolností akceptoval, že na stěžovatele se s ohledem na provoz „soukromého klubu“ povinnosti dle zákona o evidenci tržeb nevztahují, fakticky by to znamenalo připuštění zcela jednoduché cesty, jak se povinností dle daného zákona vyhnout, a to navíc v rozporu se smyslem dané právní úpravy. Nejvyšší správní soud samozřejmě vnímá různost názorů na zavedení evidence tržeb v České republice a respektuje rozličné pohledy na význam a (nejen ekonomickou) smysluplnost tohoto institutu. Nelze ostatně pominout ani polemiku týkající se míry přípustnosti možného zásahu evidence tržeb do některých ústavních práv (viz např. odlišná stanoviska k nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16). Pokud však účinná a dle závěrů Ústavního soudu ústavně konformní právní úprava (navíc způsobem zcela jednoznačným) stanoví určitá pravidla, je i z hlediska rozumného uspořádání společenských vztahů na místě žádat, aby subjekty, které dané regulaci podléhají, tato pravidla dodržovaly. Způsob, jakým se stěžovatelé v nynější věci pokusili vyhnout plnění povinností dle citované úpravy, je přitom natolik zjevným obcházením dané regulace, postaveným navíc na čistě formálním zastření skutečného stavu, že v žádném případě nemůže požívat soudní ochrany.

[21] Lze dodat, že Nejvyšší správní soud se ztotožňuje také se závěrem krajského soudu o účelovosti předložené nájemní smlouvy, kterou stěžovatelé dokládali, že prostory „klubu“ pronajali V. F. Stěžovatelé tuto smlouvu původně vůbec nezmiňovali a předložili ji až s časovým odstupem (a po smrti V. F.). Ba co víc, stěžovatelka při podání vysvětlení dne 22. 11. 2017 výslovně uvedla, že prostory poskytují klubu bezplatně. Teprve při podání vysvětlení 7. 3. 2018 předložila nájemní smlouvu datovanou 18. 11. 2016. Dle jejího obsahu byl nájemce V. F. povinen platit stěžovatelům nájemné 8 000 Kč měsíčně, přičemž sjednaná doba nájmu byla od 21. 11. 2016 do 31. 12. 2017. Dřívější tvrzení stěžovatelky o bezplatném poskytování prostor je s obsahem této smlouvy zjevně v rozporu, neboť v době podání vysvětlení měli stěžovatelé již přibližně jeden rok pobírat nájemné. I kdyby ale účelovost této smlouvy neplynula z této do očí bijící změny tvrzených skutečností, na posouzení věci by to nemohlo nic změnit, neboť již výše uvedená zjištění o faktickém fungování restaurace jsou natolik průkazná, že umožňují učinit závěr o přestupkovém jednání stěžovatelů. Nejvyšší správní soud proti ani nepovažoval za jakkoliv nutné provádět dokazování ke kasační stížnosti přiloženým odborným vyjádřením týkajícím se pravosti podpisu nájemce (vyhotoveném policií v souvislosti se stěžovatelkou a případem „zkreslování údajů a stavu hospodaření a jmění“). Závěr o účelovosti dané smlouvy lze totiž učinit bez ohledu na to, zda podpisy smluvních stran byly pravé či nikoliv. Krajský soud v napadeném rozsudku v této souvislosti taktéž odpovídajícím způsobem vysvětlil, proč nebylo nutné provádět další důkazy (výslechy), které stěžovatelé navrhovali ve vztahu k fungování klubu. I v tom se tedy kasační soud se závěry krajského soudu ztotožňuje.

[22] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že ze zjištěných skutečností je bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, že stěžovatelé fakticky poskytovali stravovací služby (provozovali restauraci), z čehož jim prokazatelně plynuly příjmy. Na provozu restaurace se podíleli oba stěžovatelé, byť přinejmenším každý z nich jinou formou [stěžovatelka obsluhou včetně inkasování plateb

od zákazníků a přebíráním peněz od druhé servírky (její dcery) a stěžovatel zajišťováním zásobování či zaměstnáváním kuchaře]. Přijímali od zákazníků hotovostní platby, přičemž jim nevystavovali účtenky s náležitostmi dle zákona o evidenci tržeb a ani datovou zprávou neodesílali údaje o těchto tržbách. Závěr krajského soudu a správních orgánů o spáchání přestupků dle § 29 odst. 1 písm. a) a b) zákona o evidenci tržeb proto zcela ob stojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[24] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelé neměli v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemají. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. ledna 2021

Milan Podhrázký
předseda senátu