



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **Chemis engine a. s.**, sídlem U Splavu 1448, Slavkov u Brna, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha 4, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2017, č. j. 37271-2/2017-900000-304.1, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2019, č. j. 31 Af 75/2017 – 50,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobkyni **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Výrokem I rozhodnutí Celního úřadu pro Jihomoravský kraj bylo rozhodnuto, že se žalobkyně jakožto poplatník ve smyslu § 3 odst. 1 písm. b) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb ve znění účinném do 30. 7. 2016 dopustila správního deliktu podle § 29 odst. 2 písm. b) stejného zákona tím, že nedodržela povinnost danou § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb, když minimálně dne 7. 1. 2017 v čase 9:36:22 hod. v místě provozovny žalobkyně, označené jako „čerpací stanice PH“, na adrese Pasohlávky 34, 691 22, nevystavila účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že celní úřad považoval účtenku za nevystavenou, neboť vystavená účtenka neobsahovala všechny náležitosti uvedené v § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb. Výrokem II tohoto rozhodnutí byla žalobkyni dle § 29 odst. 3 písm. a) zákona o evidenci tržeb uložena pokuta ve výši 2.000 Kč a výrokem III náklady řízení ve výši 1.000 Kč.

[2] Uvedené rozhodnutí napadla žalobkyně odvoláním. Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 6. 2017, č. j. 37271-2/2017-900000-304.1, sp. zn. 44589/2017-530000-12 potvrdil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a odvolání podané žalobkyní zamítl.

[3] Rozhodnutí o odvolání žalobkyně napadla žalobou.

[4] V žalobě žalobkyně namítala, že specifikace správního deliktu ve výroku rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nemá oporu ve skutečném zjištění, a je tudíž v rozporu s odůvodněním rozhodnutí. Kontrolujícím orgánem bylo zjištěno, že při evidování tržby byla dne 7. 1. 2017 v 09:36:22 hod. vystavena a předána účtenka tomu, od koho evidovaná tržba plyne. Na vystavené účtence byl uveden fiskální identifikační kód, daňové identifikační číslo, pořadové číslo účtenky, datum a čas přijetí tržby a celková částka tržby. Žalobkyně přitom také odeslala údaje dle § 19 odst. 1 zákona o evidenci tržeb o evidované tržbě. Tvzení žalovaného, že žalobkyně nedodržela povinnost dle § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb, je proto v rozporu s realitou. Dále žalobkyně nesouhlasila s argumentací žalovaného, že na účtenku, která neobsahuje všechny údaje stanovené v § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb, je nutné pohlížet tak, jako kdyby účtenka vystavena nebyla. Zákon v tomto směru žádné ustanovení neobsahuje, ani žádnou takovou domněnku nestanoví. Povinnost, která byla smyslem zavedení evidence tržeb, žalobkyně neporušila. Tržba byla zaevidována, účtenka byla vystavena, a to s fiskálním identifikačním kódem pro její ověření zákazníkem. Chybu, k níž došlo, nejde zaměňovat či směšovat se správním deliktem. Účel zákona o evidenci tržeb byl zcela zajištěn a naplněn. Žalobkyně dále brojila proti tvzení žalovaného o víc než dostatečné době mezi vydáním zákona o evidenci tržeb, jeho účinností pro žalobkyni (od 1. 12. 2016) a konáním místního šetření (dne 7. 1. 2017), tedy že měla dostatečný prostor k odstranění případných nedostatků při zavedení evidence tržeb v kontrolované provozovně. Z veřejně dostupných informací je zjevné, že metodika k aplikaci zákona o evidenci tržeb je postupně doplňována a je neustále upřesňován její výklad. Podnikatelům a veřejnosti byl deklarován vstřícný přístup při aplikaci zákona o evidenci tržeb a pozvolný náběh systému s poskytnutím dostatečného prostoru k přípravě. Žalovaný vůbec nepřihlédl k nárokům, jež byly kladeny na pokladní software žalobkyně. Žalobkyně nesouhlasila ani se stanoviskem žalovaného o nerozlišování hlavní a vedlejší činnosti, neboť je v rozporu s metodickými pokyny vydanými Generálním finančním ředitelstvím. Podle názoru žalobkyně žalovaný zákon o evidenci tržeb vyložil a aplikoval nesprávně a nezákonně, striktně formalisticky a k tíži žalobkyně. Správní orgán prvního stupně byl nadto žalobkyní neprodleně po vykonané kontrole vyrozuměn o tom, že byla okamžitě zjednána náprava zjištěného pochybení, neboť dodavatel software vzniklou chybu mezi pokladním systémem a tiskem účtenky odstranil.

[5] Krajský soud se v rozsudku označeném v záhlaví nejprve zabýval pojmem účtenka ve smyslu zákona o evidenci tržeb. Upřednostnil výklad pojmu účtenka a souvisejících ustanovení zákona o evidenci tržeb svědčící účelu zákona o evidenci tržeb. Smysl účtenky přitom spočívá v tom, aby zákazník mohl zkontrolovat, zda poplatník postupoval v souladu se zákonem o evidenci tržeb, tj. zda zaevidoval tržbu u správce daně. Zákazník má možnost na základě vydané účtenky ověřit, a to dle § 27 zákona o evidenci tržeb, zda konkrétní tržba byla zaevidována u příslušného správce daně. Soud provedl ověření dané účtenky, přičemž mu bylo vygenerováno sdělení, že účtenka byla úspěšně ověřena a je evidována v systému evidence tržeb. To odpovídá i skutečnosti, kterou ani správní orgány nijak nerozporovaly, tj. že žalobkyně splnila svou zákonnou povinnost spočívající v zaslání údajů o evidované tržbě správci daně datovou zprávou. O tom také vypovídá kopie datové zprávy, která obsahuje všechny zákonem požadované údaje. Doklad tudíž splnil účel daný mu zákonem o evidenci tržeb a je na něj možné nahlížet jako na účtenku ve smyslu zákona o evidenci tržeb. Krajský soud zohlednil, že se posuzovaná věc nachází v oblasti správního trestání a v takovém případě je nezbytné dát přednost výkladu ve prospěch adresáta povinnosti. Zákon o evidenci tržeb nesankcionuje poplatníka, který vystaví účtenku, která neobsahuje všechny náležitosti, ale explicitně pouze toho,

pokračování

kdo nevystaví účtenku. Žalobu proto krajský soud vyhodnotil jako důvodnou a napadené rozhodnutí zrušil. Protože dospěl k názoru, že žalobkyně vytykaný správní delikt nespáchala, zrušil také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

[6] Krajský soud se v rozsudku vyjádřil rovněž k námitce, zda provozovna v době kontroly vůbec byla povinna své tržby plynoucí z doplňkové činnosti dle zákona o evidenci tržeb evidovat. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně vyplývá, že se ani žalovaný ani správní orgán prvního stupně tím, zda na žalobkyni dopadá povinnost evidovat tržbu dle zákona o evidenci tržeb, řádně nezabývali. Správní orgán prvního stupně dle § 37 zákona o evidenci tržeb na základě klasifikace NACE dospěl k závěru, že žalobkyně je poplatníkem, na kterého dopadají povinnosti podle zákona o evidenci tržeb, avšak bez jakéhokoliv zkoumání charakteru činnosti žalobkyně. Žalovaný pouze shrnul obsah své metodiky k aplikaci zákona o evidenci tržeb ve vztahu k minoritní (doplňkové) činnosti, aniž by uvedené aplikoval na projednávaný případ nebo naopak objasnil, proč je rozdělení na doplňkovou a hlavní činnost v posouvaném případě irelevantní. Žalovaný dovedl, že ke vzniku povinnosti žalobkyně řídit se zákonem o evidenci tržeb došlo tím, že jí byly na její žádost přiděleny autorizační údaje dle zákona o evidenci tržeb a že od 1. 12. 2016 začala své tržby dobrovolně evidovat. Tento závěr soud nepovažoval za přezkoumatelné odůvodnění existence povinnosti evidovat tržby. Námitku neexistence kontrolního nákupu přednesenou žalobkyní na ústním jednání soud vyhodnotil jako opožděnou.

[7] Krajský soud proto rozhodnutí žalovaného i prvostupňové rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatel namítá, že v § 20 zákona o evidenci tržeb je jasné vyjádřeno, co je účtenkou ve smyslu zákona o evidenci tržeb. Toto ustanovení jasné uvádí, jaké údaje musí účtenka obsahovat, resp. jaké údaje je poplatník povinen na účtence uvádět. Jde o kogentní ustanovení obsahující taxativní výčet povinných náležitostí účtenky vystavované ke splnění povinnosti podle zákona o evidenci tržeb. Nemůže být na úvaze poplatníka, které ze zákonem stanovených údajů na účtence uvede a které nikoli. Výklad krajského soudu, podle něhož skutková podstata přestupku dle § 29 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb v rozhodném znění není vázána na § 20 zákona o evidenci tržeb a poplatník splní povinnost vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne, vystavením účtenky s jakýmkoliv náležitostmi, považuje stěžovatel za absurdní a nesprávně restriktivní. Přestože ve skutkové podstatě není formálně explicitně uveden odkaz na § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb, účtenkou ve smyslu § 29 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb v rozhodném znění je třeba rozumět řádnou účtenku se všemi náležitostmi podle § 20 zákona o evidenci tržeb, přičemž jedině § 20 zákona o evidenci tržeb a žádné jiné jeho ustanovení ani žádný jiný daňový zákon nestanoví, co by se jinak mělo rozumět účtenkou ve smyslu § 29 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb v rozhodném znění. Budou-li některé náležitosti na účtence chybět, k naplnění formálních znaků této skutkové podstaty dojde, neboť řádná účtenka k evidované tržbě vystavena nebude, intenzita porušení zákona o evidenci tržeb se následně promítne do správní úvahy o výši ukládané sankce stejně jako v posuzovaném případě, kdy došlo za neuvedení několika obligatorních údajů na účtence k uložení pokuty v zákonném rozpětí do 500.000 Kč v symbolické výši 2.000 Kč.

[10] Stěžovatel rovněž reagoval na část odůvodnění rozsudku, kterou považuje za *obiter dictum*. Jednak uvedl, že žalobkyně v odvolání ani v žalobě neuplatnila námitku, že by neměla povinnost zaevidovat předmětnou tržbu, jednak nesouhlasil se závěrem o nepřezkoumatelnosti odůvodnění

existence povinnosti evidovat tržby. V době kontroly (dne 7. 1. 2017) již byla od prosince 2016 účinná první vlna evidence tržeb zahrnující stravovací služby poskytnuté na místě. Žalobkyně v daném místě kromě výdeje pohonných hmot provozovala i kiosk s občerstvením s příslušným restauračním zázemím pro konzumaci stravy na místě. Odložení povinností v souvislosti s evidováním tržeb z minoritní činnosti až na pozdější evidování tržeb z majoritní činnosti je benefitem, jehož využití je na vůli daného poplatníka. Současně nejde o skutečnosti zjišťované *ex officio*, a proto ani správní orgány nemohly pochybit tím, že případnou minoritu stravovací služby nezkontrovaly při kontrole na místě ani posléze v řízení. Poplatník se musí sám rozhodnout neevidovat tržby z minoritní činnosti a nevydávat účtenky (neplnit ve vztahu k minoritní činnosti zákonné povinnosti) a tuto úlevu tvrdit a prokázat. Bez součinnosti poplatníka ani kontrolní či sankční orgán nedisponuje dostatečnými informacemi pro posouzení, zda je tržba přijata skutečně v rámci činnosti kvantitativně minoritní. Pokud poplatník benefit nevyužije, tj. danou tržbu eviduje, plní zákonnou povinnost. Pak mu ale související zákonná povinnost vydat řádnou a úplnou účtenku vzniká bez dalšího. Nemůže se úlevy dovolávat až poté, co ji neuplatní, obě zákonné povinnosti plní – druhou však nedostatečně, čímž poruší zákon o evidenci tržeb a toto porušení je ze strany kontrolních orgánů zjištěno. Zaevidovala-li žalobkyně tržbu u správce daně, úlevu neuplatňovala bez ohledu na to, zda by minoritu činnosti následně vůbec tvrdila a prokázala (což žalobkyně nikdy netvrdila a neprokazovala). Proto na žalobkyni dle stěžovatele dopadaly obě zákonné povinnosti (odeslat zprávu o evidované tržbě a vydat o evidované tržbě řádnou účtenku ve smyslu § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb) a nedostatečné splnění druhé z těchto povinností od počátku podléhá správnímu trestání.

[11] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakovala, že specifikace správního deliktu o nevystavení účtenky tomu, od koho evidovaná tržba plyne, neměla oporu ve skutečném zjištění, a byla tak v rozporu s odůvodněním rozhodnutí stěžovatele. Žalobkyně odeslala údaje dle § 19 odst. 1 zákona o evidenci tržeb a zcela splnila povinnost stanovenou v § 18 odst. 1 zákona o evidenci tržeb. Obdržela od správce daně fiskální identifikační kód a poté vystavila a předala účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne. Na účtence byl mj. uveden klíčový údaj, a to fiskální identifikační kód. Dle názoru žalobkyně bylo tedy stěžovatelovo tvrzení, že žalobkyně nedodržela povinnost dle § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb, v rozporu se skutečností. Žalobkyně nesouhlasí s argumentací stěžovatele, že na účtenku, která neobsahuje všechny údaje dle § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb, je nutné nahlížet jako na účtenku, která nebyla vystavena.

III. Další vyjádření účastníků

[12] Nejvyšší správní soud vyzval stěžovatele, aby vysvětlil, proč právě údaje chybějící na účtence, kterou správní orgány v projednávané věci považovaly za nevystavenou, jsou pro evidenci tržeb natolik zásadní, že jejich absence znemožňuje naplnit vlastní účel zákona o evidenci tržeb.

[13] Stěžovatel ve svém vyjádření k významu jednotlivých údajů, které v daném případě při kontrole na účtence chyběly, uvedl následující:

[14] Údaj o označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna, umožňuje kontrolnímu orgánu ověřit správnou identifikaci provozovny, případně může směřovat ke zjištění, že poplatník provozovnu správci daně neoznámil.

[15] Údaj o označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována, je kontrolními orgány využíván pro jednoznačnou identifikaci pokladního zařízení, které proces evidence tržeb provedlo (pro odhalení nezákonných zásahů do pokladního systému a úpravy pokladního zařízení ve prospěch poplatníka – např. tisknutím falešných kódů), odesláním nižší tržby do systému elektronické evidence tržeb a současně tiskem účtenky na správnou vyšší tržbu, aby zákazník na první pohled nepoznal, že byla u finanční správy zaevidována tržba v nižší částce, filtrováním

pokračování

ne/odesílaných tržeb podle výše částky nebo pořadí apod.) Poplatník by mohl takto upravit pouze některá svá pokladní zařízení, proto je nezbytné na účtence nezměnitelně identifikovat každé pokladní zařízení.

[16] Bezpečnostní kód poplatníka umožňuje spolu s podpisovým kódem poplatníka přiměřenou ochranu integrity významných údajů uvedených na výtisku účtenky, resp. detekovatelnost případného narušení, a prokazuje vazbu mezi poplatníkem a účtenkou. Má vlastnosti unikátního identifikátoru účtenky se silnou vazbou na jejího vystavitele a její obsah. Je vždy přenášen elektronicky do centrálního systému elektronické evidence tržeb. Bezpečnostní kód (spolu s podpisovým kódem) slouží zároveň k ochraně poplatníka před rizikem falšování účtenek jinou osobou jeho jménem. Účelem bezpečnostního kódu poplatníka je jednoznačná provazba mezi poplatníkem a jím vydanou účtenkou, přičemž dosažení tohoto účelu je sledováno stanovením specifického technického postupu tvorby tohoto datového údaje (výstupu) na zařízení poplatníka. Bezpečnostní kód poplatníka je součástí vybraných úkonů při evidenci tržeb (je obsažen mezi údaji zasílanými správcem daně a údaji uváděnými na vystavené účtence). Bezpečnostní kód poplatníka je také jedním z údajů nutných pro ověření, a to jak kontrolním orgánem, tak i veřejností, zda je účtenka zaevidována v případě, kdy neobsahuje kód fiskální identifikační kód.

[17] K údajům o režimu použitém pro konkrétní evidovanou tržbu, stěžovatel uvedl, že kontrolní orgán může ve své evidenci ověřit, zda je poplatník oprávněn evidovat tržby ve zjednodušeném režimu namísto režimu běžného, jak tvrdí. Režim tržby je také jedním z povinných údajů pro ověření v daňovém portálu, zda je účtenka zaevidována. Pokud je tržba evidována ve zjednodušeném režimu, má poplatník povinnost tržbu zaevidovat do 5 dnů od uskutečnění evidované tržby – pokud tato lhůta stále běží a zákazník chce ověřit zaevidování tržby obchodníkem, systém s touto informací pracuje, a pokud tržba není nalezena v systému elektronické evidence tržeb a současně neuplynula zákonná lhůta pro její fiskalizaci, je zobrazeno hlášení, ve kterém je uvedeno datum a čas ukončení této lhůty, což zákazníka informuje o tom, že má zkusit ověřit účtenku později. Jak pro kontrolní orgán, tak i pro zákazníka jde tedy o zásadní informaci pro účely možného ověření účtenky a bez tohoto údaje dle stěžovatele nelze naplnit ani zákonem předpokládaný aspekt veřejné kontroly.

[18] V reakci na vyjádření stěžovatele uvedla žalobkyně, že stěžovatel pouze obecně popsal důvody jednotlivých náležitostí účtenky, neodpověděl však na otázku významu chybějících údajů v projednávané věci. Žalobkyně shrnula skutkové okolnosti případu a setrvala na svém dřívějším stanovisku, že dosažení účelu zákona o evidenci tržeb nebylo zmařeno a že se nedopustila vytýkaného deliktu.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[20] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[21] Podle § 18 odst. 1 zákona o evidenci tržeb *poplatník je povinen nejpozději při uskutečnění evidované tržby a) zaslat datovou zprávou údaje o této evidované tržbě správci daně, b) vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne.*

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

[23] Podle § 29 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb v rozhodném znění *právníká nebo podnikající fyzická osoba se dopustí správního deliktu tím, že jako osoba, která eviduje tržby, poruší povinnost vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne.*

[24] Jádrem sporu v nyní rozhodované věci je to, zda účtenka ve smyslu zákona o evidenci tržeb je formálně definovaná povinnými údaji dle § 20 zákona o evidenci tržeb, resp. zda povinnost vystavit účtenku může být splněna, je-li vystavena účtenka, která neobsahuje všechny formální povinné údaje dle § 20 zákona o evidenci tržeb.

[25] Stěžovatel zastává ve svém rozhodnutí názor, že v povinnosti vystavit účtenku dle § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb je subsumována povinnost uvést na účtence všechny povinné údaje stanovené § 20 zákona o evidenci tržeb, a tedy že povinnost vystavit účtenku dle § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb není splněna, pokud není vystavena řádná účtenka se všemi povinnými údaji dle § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb.

[26] Tento výklad podporuje důvodová zpráva vládního návrhu zákona o evidenci tržeb, o níž stěžovatel svůj názor rovněž výslovně opírá. Z důvodové zprávy vyplývá, že údaje dle § 20 zákona o evidenci tržeb jsou údaji, „jejichž uvedení na účtence je součástí plnění povinnosti vystavit účtenku podle § 18 odst. 1 písm. b)“ (důvodová zpráva k zákonu o evidenci tržeb, k § 20, dostupná z www.psp.cz, 2013 – 2017, sněmovní tisk 513/0) a rovněž že skutková podstata deliktu dle § 29 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb ve znění účinném do 30. 6. 2017 se vztahuje i na případy, kdy osobě, od které tržba plyne, není účtenka vystavena řádně (důvodová zpráva k zákonu o evidenci tržeb, k § 29).

[27] Žalobkyně zastává názor, že povinnost vystavit účtenku a povinnost uvést na účtence údaje jsou dvě různé povinnosti, které nelze směřovat, a tedy skutková podstata deliktu dle § 29 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb má dopadat pouze na případy, kdy skutečně nebyla vystavena účtenka.

[28] Krajský soud připustil, že oba výklady citovaných ustanovení jsou možné, s ohledem na skutečnost, že jde o případ správního trestání, však upřednostnil doslovný výklad zákona a nepřistoupil k jeho rozšíření s ohledem na zákonodárcem deklarovaný, ale v textu zákona ne zcela jasně projevovaný úmysl.

[29] Nejvyšší správní soud ve spise ověřil, že účtenka, kterou považovaly správní orgány za nevystavenou, obsahovala tyto údaje: fiskální identifikační kód, daňové identifikační číslo, pořadové číslo účtenky, datum a čas přijetí tržby, celková částka tržby.

[30] Na účtence tedy z povinných údajů dle § 20 zákona o evidenci tržby chybělo označení provozovny, ve které je tržba evidována, označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována, bezpečnostní kód poplatníka a údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.

[31] Ustanovení § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb je nadepsáno „Údaje na účtence“. Jazykový výklad tedy nasvědčuje tomu, že § 20 zákona o evidenci tržeb upravuje pouze údaje obsažené na účtence a nedefinuje účtenku jako takovou. Jestliže některé z požadovaných údajů na účtence chybí nebo jsou nesprávné, pak se stále jedná o účtenku ve smyslu zákona o evidenci tržeb, byť o účtenku s chybějícími nebo nesprávnými údaji. Pokud údaje obsažené na účtence měly být skutečně podstatným definičním znakem účtenky ve smyslu zákona o evidenci tržeb,

pokračování

bez jejichž uvedení vůbec nejde o účtenku, měl zákonodárce tuto skutečnost vyjádřit jednoznačně v samotném textu zákona, nikoliv jen v důvodové zprávě.

[32] Výše uvedené samozřejmě nesmí vést k popření účelu zákonné úpravy. Nejvyšší správní soud ovšem nesouhlasí se stěžovatelovou interpretací závěru krajského soudu, že v zásadě nezáleží na tom, které konkrétní náležitosti podle § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb na účtence chyběly. Okolnost, který údaj na účtence chybí, totiž není nepodstatná. Bez některých údajů nebude moci být splněn účel zákona o evidenci tržeb, bez jiných údajů smysl zákona však naplněn být může. V tomto ohledu je totiž významný právě teleologický výklad, jehož se stěžovatel rovněž dovolává.

[33] Je-li deklarovaným smyslem zákona zvýšení efektivity výběru daní, mimo jiné vytvořením možnosti zkontrolovat, a to i pro zákazníky, zda konkrétní tržba byla u správce daně zaevidována (srov. část 2.1 důvodové zprávy k zákonu o evidenci tržeb), pak pro splnění tohoto účelu nejsou všechny z povinných údajů dle § 20 zákona o evidenci tržeb nutně nezbytné. Je proto třeba posoudit, zda údaj, který na účtence chybí, je pro účely elektronické evidence tržeb natolik zásadní, že bez něj nemůže být účel elektronické evidence tržeb dosažen nebo je jeho dosažení znemožněno či ztíženo.

[34] Po aplikaci uvedených východisek na konkrétní okolnosti posuzovaného případu dospěl Nejvyšší správní soud ke shodnému závěru jako krajský soud, že údaje, které na účtence byly uvedeny, postačují k naplnění účelu zákona o evidenci tržeb. Zejména je podstatné, že byl na účtence uveden fiskální identifikační kód, který je jednoznačným identifikátorem vytvořeným systémem správce daně a potvrzujícím zaevidování tržby na základě datové zprávy poplatníka. Účtenka v tomto případě, byť byla nedokonalá, naplnila účel jak ve vztahu k daňové správě, tak ve vztahu k zákazníkovi.

[35] Tento právní názor se stěžovateli nepodařilo vyvrátit ani vysvětlením konkrétních účelů jednotlivých povinných údajů na účtence na základě výzvy Nejvyššího správního soudu. U dvou ze čtyř chybějících údajů sice stěžovatel uvedl, že chybí-li takový údaj, není možné sledovaný účel evidence tržeb naplnit, svoje vysvětlení však nijak konkrétně nevztáhl k nyní projednávanému případu.

[36] Předně stěžovatel nevysvětlil, v čem konkrétně spočívá problém neověřitelnosti účtenky, když se krajskému soudu v daňovém portálu elektronické služby Finanční správy České republiky účtenku podařilo ověřit i bez chybějících údajů. Doklad o takto provedeném ověření krajským soudem přitom je součástí soudního spisu a o provedeném ověření účtenky byl stěžovatel zpraven při jednání v průběhu řízení před krajským soudem. Nijak konkrétně však na takto zjištěnou skutečnost nereagoval. Nejvyšší správní soud tedy neshledává, že by vlastní účel zákona o evidenci tržeb nemohl být naplněn. Sledovaný účel efektivního výběru daní dle Nejvyššího správního soudu nebyl narušen, neboť účtenka (a s ní i tržba) byla evidována. Rovněž zákazník, od něž evidovaná tržba plyne, si účtenku mohl ověřit.

[37] K bezpečnostnímu kódu poplatníka stěžovatel uvedl, že je jedním z údajů nutných pro ověření, zda je účtenka zaevidována v případě, kdy účtenka neobsahuje fiskální identifikační kód. Tento fiskální identifikační kód však účtenka v nyní projednávaném případě obsahovala.

[38] Je pravda, že údaj o (běžném či zjednodušeném) režimu evidence je při ověřování účtenek v daňovém portálu údajem povinným, bez jehož zadání nelze požadavek na ověření účtenky odeslat. Nicméně běžný režim je režimem základním a obvyklým, zatímco zjednodušený režim je zákonem koncipován jako výjimka z pravidla, jímž je běžný režim (§ 10 a § 11 zákona o evidenci tržeb). Nemá-li zákazník údaj o režimu a chce-li účtenku ověřit, může přinejmenším běžný režim předpokládat. Ostatně i samotný formulář daňového portálu předpokládá, že tržba je evidována v režimu běžném, neboť údaj o běžném režimu je předvyplněný. Nešlo

tedy o případ, kdy by příslušné orgány měly kontrolovat, zda je poplatník oprávněn evidovat tržbu v režimu zjednodušeném, jak ve svém podání argumentoval stěžovatel.

[39] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že § 20 zákona o evidenci tržby je ustanovením kogentním. Povinnost uvádět vypočtené údaje je tímto ustanovením poplatníkovi uložena a nelze ji modifikovat například dohodou se zákazníkem, že na účtence některé údaje uvedeny nebudou.

[40] Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí se stěžovatelem, že výčet povinných údajů dle § 20 zákona o evidenci tržeb je výčtem taxativním, nikoli výčtem demonstrativním, tedy příkladným. Formulace tohoto ustanovení neobsahuje jazykové prostředky, z nichž by bylo možné usuzovat na to, že jde o příkladný výčet údajů. Údaje dle § 20 zákona o evidenci tržeb účtenka v režimu zákona o evidenci tržeb musí obsahovat, další údaje obsahovat může, ať už z důvodů marketingových (například logo) či z důvodů plnění jiných právních povinností (například pro účely reklamaci).

[41] Je však třeba odlišovat stanovení povinnosti a možnost za porušení stanovené povinnosti ukládat sankci. Sankcionovat porušení stanovené povinnosti je možné jen v případě, kdy je takové porušení právní povinnosti zákonem formulováno jako skutková podstata deliktu. Naopak, je-li zákonem či jiným právním předpisem uložena povinnost a porušení této povinnosti není zahrnuto do objektivní stránky skutkové podstaty některého ze zákonem zakotvených deliktů, jde o povinnost pořádkovou, jejíž porušení sankcionovat nelze.

[42] To plně odpovídá základním zásadám trestání *nullum crimen sine lege* (konkrétně *nullum crimen sine lege certa*) a *nulla poena sine lege*, které jsou v kontextu soudního trestněprávního trestání součástí práva na spravedlivý proces (čl. 39 Listiny základních práv a svobod). S ohledem na to, že jde o projev zásady legality veřejné moci jako takové (čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), je třeba je respektovat i v oblasti trestání správního (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 - 27, č. 461/2005 Sb. NSS, a navazující judikaturu – za všechny např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 76/2008 - 65).

[43] Uvedené zásady vyjadřuje také čl. 7 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, přičemž Nejvyšší správní soud vychází ve své judikatuře z toho, že čl. 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod se vztahuje i na správní trestání (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 76/2008 - 65; obecněji k aplikovatelnosti Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod na správní trestání např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 - 27, č. 461/2005 Sb. NSS).

[44] V souladu se zásadou *nullum crimen sine lege certa* tedy správní orgán, jemuž zákon dává pravomoc v určité oblasti jeho působnosti ukládat sankce, tak může činit jen v těch případech, kdy zákon dostatečně jasně a určitě stanoví trestnost protiprávního jednání s jednoznačně stanovenými znaky a kdy za takové protiprávní jednání stanoví sankci. Jednání, které má být považováno za správní delikt, musí být zákonodárcem výslovně označeno v zákoně jako trestné a musí být také vymezeno způsobem nevzbuzujícím pochybnost. Skutkové podstaty deliktů (trestních i správních) nelze vykládat rozšiřujícím způsobem, a rozšiřovat tak odpovědnost adresátů veřejné moci.

[45] Rovněž je třeba zohlednit zásadu *in dubio pro libertate*, z níž vyplývá, že je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, přičemž všechny možné výklady dávají smysl, je třeba pro aplikaci volit ten, který co nejméně zasahuje do základního práva či svobody, resp. je příznivější pro adresáta veřejné moci (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 - 26). V případě výkladových pochybností jsou tedy orgány veřejné moci ve smyslu této zásady povinny postupovat mírněji, *in favorem libertatis*. I tento princip

pokračování

přítom vyplývá z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy České republiky, čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny základních práv a svobod). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem (náleží Ústavního soudu ze dne 13. září 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, N 142/06 SbNU 373).

[46] Nejvyšší správní soud se s ohledem na výše uvedenou argumentaci přiklání k takovému výkladu § 29 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb v rozhodném znění, podle nějž nemůže být sankcionováno vystavení nedokonalé účtenky, jestliže tato nedokonalost (např. neúplnost) není takového rázu, že znemožňuje dosažení vlastního účelu zákona o evidenci tržeb.

[47] Nad rámec nezbytného Nejvyšší správní soud doplňuje, že i za situace, kdy by přistoupil na formální pojetí účtenky definované sumou povinných údajů, bylo by potřeba vzít v potaz, že Finanční správa výslovně a veřejně prostřednictvím metodického pokynu k aplikaci zákona o elektronické evidenci tržeb deklarovala, že „*pokud poplatník provozuje ve svých provozovnách kromě své hlavní činnosti i činnosti malého rozsahu tzv. minoritní činnosti a povinné evidování tržeb z těchto minoritních činností by podléhalo evidenci tržeb dříve, než evidování tržeb z hlavní činnosti, nebude Finanční správa evidování tržeb z takovýchto minoritních činností vymáhat až do okamžiku vzniku povinnosti evidovat tržby z činnosti hlavní*“ (metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k aplikaci zákona o evidenci tržeb, č. j. 119930/16/7100-10114-109736, část 7.5, str. 39, dostupný z www.etrzby.cz). Tento metodický pokyn má sloužit pro potřeby subjektů evidence tržeb i pro správce daně. Jestliže příslušné orgány veřejně deklarovaly, že v popsáném případě nebudou splnění povinnosti vymáhat, tím méně mohou vymáhat, aby splnění povinnosti bylo dokonalé.

V. Závěr a náklady řízení

[48] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[49] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobkyni, právně nezastoupené, v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly, proto soud rozhodl, že se jí náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 12. srpna 2021

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu