



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **H. H.**, zastoupena JUDr. Bc. Stanislavem Brunckem, Ph.D., advokátem se sídlem Vídeňská 849/15, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 30 Af 33/2018 - 62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán I. stupně“) ze dne 11. 8. 2017, č. j. 3671161/17/3000-11482-709482, byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 65 000 Kč za spáchání deliktů uvedených v § 29 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále též „zákon o evidenci tržeb“).

[2] Žalobkyně napadla prvostupňové rozhodnutí odvoláním. Rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 1. 2018, č. j. 2173/18/5000-10610-711361, bylo prvostupňové rozhodnutí částečně změněno (žalovaný změnil označení dílčích ustanovení právních předpisů v prvostupňovém rozhodnutí; v ostatním ponechal prvostupňové rozhodnutí beze změn). Žalovaný se ztotožnil se správním orgánem I. stupně, že stěžovatelka porušila zákon o evidenci tržeb. Neshledal důvodnou námitku, že byly splněny podmínky pro liberaci dle § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb. Neshledal ani důvod ke snížení uložené pokuty.

II.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji zamítl shora označeným rozsudkem. Krajský soud neshledal

důvodnou žalobní námitku, že byly splněny podmínky pro aplikaci § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb. Podle uvedeného ustanovení právnická osoba a podnikající fyzická osoba za správní delikt neodpovídá, prokáže-li, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila. Podle krajského soudu žalobkyně neprokázala, že vynaložila *úsilí* ve smyslu citovaného ustanovení. Vynaložení veškerého úsilí nelze dovodit z podkladů předložených žalobkyní (přípisy žalobkyně adresované správnímu orgánu I. stupně a e-mailová komunikace žalobkyně se společností VS computer systems, s. r. o., IČO 46580964, dále též „VS computer systems s. r. o.“). Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám poukazujícím na nepřiměřenost uložené pokuty. Podle krajského soudu správní orgány uložily pokutu v zákonném rozpětí, řádně se zabývaly přitěžujícími a polehčujícími okolnostmi, jakož i otázkou, zda uložená pokuta nemůže být pro žalobkyni likvidační. Krajský soud neshledal důvod k moderaci uložené pokuty. Podle krajského soudu nebyly splněny podmínky uvedené v § 78 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

III.

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[5] V prvním stížním bodě nesouhlasila se závěrem krajského soudu, že nesplnila podmínky liberace uvedené v § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb. Stěžovatelka je názoru, že vynaložila veškeré úsilí ve smyslu uvedeného ustanovení. Vynaložení takového úsilí vyplývá z přípisů ze dne 28. 2. 2017, ze dne 22. 3. 2017 a ze dne 25. 4. 2017, které zaslala Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj, Územnímu pracovišti ve Slavkově u Brna (dále též „přípisy“), a z e-mailové komunikace se společností VS computer systems s. r. o., která měla stěžovatelce dodat zařízení umožňující řádnou evidenci dle zákona o evidenci tržeb, tomuto závazku však nedostála. Stěžovatelka dodala výslovně i to, že „*v případě selhání dodavatelské společnosti je třeba umožnit podnikateli zajistit náhradu v přiměřené lhůtě alespoň pěti měsících.*“ Podnikatel nemůže ze dne na den přerušit veškeré své podnikatelské aktivity, aby si zajistil náhradního dodavatele zařízení pro evidenci tržeb. Tím by došlo k zásahu do práva na svobodné podnikání dle čl. 26 Listiny základních práv a svobod.

[6] Ve druhém stížním bodě stěžovatelka brojila proti uložené pokutě. Podle stěžovatelky správní orgány a následně i krajský soud nesprávně a nedostatečně hodnotily polehčující okolnosti, zejména přístup stěžovatelky k dané věci, nízkou závažnost předmětného jednání a vzniklé následky. Jednání stěžovatelky nelze považovat za jednání mající za cíl porušovat zákon o evidenci tržeb. Stěžovatelka se naopak snažila obstarat si zařízení, které by jí umožňovalo splnit zákonné povinnosti. K tomu však nedošlo, a to pouze z důvodu, že jí společnost VS computer systems s. r. o. zařízení nedodala, o čemž stěžovatelka správní orgány řádně informovala. I k tomu poukázala na shora označené přípisy a na e-mailovou komunikaci s uvedenou společností.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, ve kterém shrnul a dále rozvedl argumentaci obsaženou již v žalobou napadeném rozhodnutí a v rozsudku krajského soudu,

pokračování

se kterým se ztotožnil. Je názoru, že nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb, jakož ani ke snížení pokuty. Správní orgány při ukládání pokuty zohlednily všechny relevantní okolnosti a výši pokuty řádně odůvodnily. Pokutu nelze považovat za nepřiměřenou. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

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

[10] Zákon o evidenci tržeb upravuje práva, povinnosti a postupy uplatňované při evidenci tržeb (§ 1 zákona o evidenci tržeb). Subjektem evidence tržeb jsou poplatníci daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob, přičemž předmětem evidence tržeb jsou evidované tržby poplatníků (§ 3 zákona o evidenci tržeb). V § 18 a násl. zákona o evidenci tržeb jsou upraveny konkrétní povinnosti poplatníků na úseku evidence tržeb.

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

[12] Dle § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb: *Poplatník je na účtence povinen 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.*

[13] Podle § 25 odst. 1 téhož zákona je pak povinností poplatníka umístit na místě, kde se běžně uskutečňují evidované tržby, *informační oznámení.*

[14] Dle § 29 odst. 2 písm. a) a b) zákona o evidenci tržeb: *Právnická nebo podnikající fyzická osoba se dopustí správního deliktu tím, že jako osoba, která eviduje tržby, poruší povinnost a) zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně, b) vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne.*

[15] Dle § 29 odst. 3 písm. a) a b) zákona o evidenci tržeb: *Za správní delikt se uloží pokuta a) do 500 000 Kč, jde-li o správní delikt podle odstavce 1 nebo 2 písm. a) nebo b), b) do 50 000 Kč, jde-li o správní delikt podle odstavce 2 písm. c) nebo d.*

[16] Ze spisového materiálu Nejvyšší správní soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Dne 25. 4. 2017 provedli pracovníci správního orgánu I. stupně v provozovně stěžovatelky (na adrese P. 74, S. - maloobchod s knihami, papírnickým zbožím a drogerií, s povinností evidovat tržby od 1. 3. 2017 – dále též „provozovna“) místní šetření zaměřené na kontrolu plnění povinností podle zákona o evidenci tržeb (viz protokol o místním šetření ze dne 25. 4. 2017, č. j. 1841218/17/3000-11482-708563, dále též „protokol o prvním místním šetření“). Z protokolu vyplývá, že pracovníci správního orgánu I. stupně uvedeného dne v provozovně stěžovatelky uskutečnili kontrolní nákup zboží, avšak nebyla jim vystavena účtenka, jak to požaduje § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb. Účtenka jim byla vystavena až na požádání, avšak ta neobsahovala veškeré údaje požadované § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb. Dále bylo zjištěno, že provozovna není vybavena zařízením, prostřednictvím něhož by došlo nejpozději při uskutečnění evidované tržby k odeslání datové zprávy s údaji o evidované tržbě správci daně [§ 18 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb]. Rovněž bylo zjištěno, že stěžovatelka nerespektuje

informační povinnost dle § 25 odst. 1 zákona o evidenci tržeb. Stěžovatelka uvedená zjištění zachycená v protokolu nerozporovala, pouze uvedla, že se o zavedení pokladního zařízení splňujícího povinnosti zákona o evidenci tržeb s předstihem zajímala a vedla jednání se společností VS computer systems s. r. o. Postup uvedené společnosti byl však liknavý, a proto byla spolupráce ukončena; stěžovatelka hledá nového dodavatele zařízení.

[17] Ze správního spisu dále vyplývá, že dne 5. 6. 2017 provedli pracovníci správního orgánu I. stupně ve stejné provozovně další místní šetření (viz protokol o místním šetření ze dne 5. 6. 2017, č. j. 3061745/17/3000-11482-709482, dále též „protokol o druhém místním šetření“). Při něm bylo opět zjištěno, že stěžovatelka neplní povinnosti uvedené v § 18 odst. 1 písm. a), § 20 odst. 1 a § 25 odst. 1 zákona o evidenci tržeb. Pracovníkům správního orgánu I. stupně sice byla při kontrolním nákupu vydána účtenka, ta však opětovně neobsahovala povinné náležitosti dle § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb. Dále bylo zjištěno, že v provozovně není umístěno pokladní zařízení, prostřednictvím něhož by došlo nejpozději při uskutečnění evidované tržby k odeslání datové zprávy s údaji o této evidované tržbě správci daně, jakož i to, že v provozovně není umístěno informační oznámení [§ 18 odst. 1 písm. a) a § 25 odst. 1 zákona o evidenci tržeb]. Přítomná zaměstnankyně zjištění zachycená v protokolu nerozporovala a protokol podepsala.

[18] V návaznosti na uvedené vydal správní orgán I. stupně příkaz, kterým uložil stěžovatelce pokutu 65 000 Kč za porušení označených ustanovení zákona o evidenci tržeb. Stěžovatelka napadla tento příkaz odpořem. Přípisem ze dne 7. 7. 2017 byla stěžovatelka správním orgánem I. stupně informována o tom, že z důvodu podání včasného odporu se příkaz ruší a pokračuje se ve správním řízení. Dále byla vyrozuměna o možnosti seznámit se s podklady rozhodnutí, popř. navrhnout jejich doplnění.

[19] Dne 25. 7. 2017 do správního spisu nahlédl zástupce stěžovatelky (A. H.). Dne 7. 8. 2017 stěžovatelka doručila správnímu orgánu I. stupně podání, v němž navrhla doplnit podklady pro rozhodnutí o přípisy ze dne 28. 2. 2017, ze dne 22. 3. 2017 a ze dne 25. 4. 2017, které stěžovatelka doručila Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj, Územnímu pracovišti ve Slavkově u Brna (dále též „územní pracoviště správního orgánu I. stupně“), a dále o e-mailovou komunikaci se společností VS computer systems s. r. o.

[20] Rozhodnutím správního orgánu I. stupně ze dne 11. 8. 2017, č. j. 3671161/17/3000-11482-709482, byla stěžovatelce za porušení označených ustanovení zákona o evidenci tržeb uložena pokuta ve výši 65 000 Kč. Stěžovatelka napadla rozhodnutí odvoláním. Rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 1. 2018, č. j. 2173/18/5000-10610-711361, bylo prvostupňové rozhodnutí částečně změněno (žalovaný změnil označení dílčích ustanovení právních předpisů v prvostupňovém rozhodnutí). V ostatním ponechal prvostupňové rozhodnutí beze změn. Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou krajský soud zamítl jako nedůvodnou shora rekapitulovaným rozsudkem. Stěžovatelka napadla jeho rozsudek nyní projednávanou kasační stížností.

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti předně namítá, že splnila podmínky liberace uvedené v § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb.

[22] Uvedené ustanovení bylo v rozhodném období začleněno do části čtvrté zákona o evidenci tržeb, nazvané „Správní delikty“. V této části (§ 28 a násl. zákona o evidenci tržeb) zákonodárce vyjmenovává jednotlivé správní delikty na úseku evidence tržeb [včetně shora označených deliktů, jejichž spáchání je vytykáno stěžovatelce]. Uvedené delikty jsou přitom vybudovány na principu tzv. objektivní odpovědnosti. Objektivní odpovědnost je zvláštním druhem odpovědnosti; jedná se o odpovědnost za protiprávní stav (zkráceně odpovědnost

pokračování

za výsledek). V případě objektivní odpovědnosti správní orgány nezkoumají otázku zavinění. Správní delikt je spáchán, když je naplněna zákonná skutková podstata správního deliktu. Jinými slovy, v případě správních deliktů správní orgán nemá povinnost zkoumat zavinění, tedy zkoumat a prokazovat naplnění psychického vztahu pachatele ke svému jednání. K vyvození odpovědnosti postačí správnímu orgánu prokázat porušení zákona (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 4 As 28/2006 - 65, ze dne 15. 12. 2011, č. j. 4 As 32/2011 - 78, ze dne 30. 3. 2011, č. j. 6 Ads 129/2010 - 55, ze dne 30. 9. 2014, č. j. 2 As 51/2013 - 22, rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 1. 2019, č. j. 57 Af 26/2017 - 75, či HENDRYCH, D. *Správní právo. Obecná část*, 4. vydání. Praha: C. H. Beck 1994, s. 137, jakož i PRŮCHA, P., POMAHAČ, R. *Lexikon správního práva*, Ostrava: Sagit 2002, s. 358 a násl.).

[23] Za účelem eliminace přílišné tvrdosti zákona a možné nespravedlnosti však zákonodárce do právních předpisů zakotvujících objektivní odpovědnost povětšinou vkládá tzv. liberační ustanovení, která umožňují se této odpovědnosti zprostit (k tomu viz vedle výše uvedené odborné literatury i rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 11. 1994, sp. zn. 6 A 12/94, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2008, č. j. 9 As 36/2007 - 59, ze dne 31. 3. 2010, č. j. 7 As 19/2010 - 46).

[24] Nejinak tomu bylo i v případě zákona o evidenci tržeb. Tento zákon v rozhodném období v § 30 odst. 3 stanovil, že: *Právnícká osoba a podnikající fyzická osoba za správní delikt neodpovídá, prokáže-li, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila.*

[25] Zákon o evidenci tržeb tedy umožňoval, aby se podnikající fyzická či právnická osoba zprostila odpovědnosti za správní delikt v případě prokázání vynaložení veškerého úsilí, které by po ní bylo možno požadovat. Důkazní břemeno však v tomto ohledu vázlo na podnikající fyzické či právnické osobě, a nikoliv na správním orgánu. To vyplývá již z formulace obsažené v § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb, podle níž nebude právnická či podnikající fyzická osoba za delikt odpovídat, *prokáže-li, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila.*

[26] To potvrzuje i odborná literatura (viz např. HRABĚTOVÁ, D., KOUBA, S., KOHOUTKOVÁ, M. a HOLUBCOVÁ, K. *Zákon o evidenci tržeb. Komentář*. Wolters Kluwer, Praha, 2016, komentář k § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb přístupný v systému ASPI), podle níž liberace „*stojí na důkazní povinnosti poplatníka, který musí de facto prokázat, že nenese žádnou vinu, resp. že udělal vše, aby předešel škodlivému stavu/následku. [...] Důkaz břemene nese, jak již bylo uvedeno, poplatník, tj. především by měl vysvětlit celou situaci a její kontext a také důvod, proč nebylo možné škodlivému stavu zabránit.*“

[27] Uvedené závěry potvrzuje i důvodová zpráva k § 30 zákona o evidenci tržeb, podle níž: „*V odstavci 3 se vymezuje speciální ustanovení o odpovědnosti právnické osoby a fyzické osoby podnikající za správní delikt. Obsahem ustanovení je liberační důvod pro vyloučení odpovědnosti v případě správních deliktů právnických osob nebo fyzických osob podnikajících podle tohoto zákona, u nichž se uplatňuje koncept odpovědnosti bez ohledu na zavinění. Právnícká osoba nebo fyzická osoba podnikající musí prokázat, že vynaložila veškeré úsilí, které by bylo v daném konkrétním případě objektivně možné (a tedy i spravedlivé) požadovat od jakékoliv jiné osoby, pokud by se ocitla na jejím místě, aby porušení právní povinnosti tvořícímu obecný znak tohoto správního deliktu zabránila. Musí tedy prokázat objektivně normativní kritérium požadovatelného vynaložení úsilí i míru vlastního skutečně vynaloženého úsilí.*“

[28] Soud připomíná, že stěžovatelka vynaložení veškerého úsilí dovozovala z přípisů ze dne 28. 2. 2017, ze dne 22. 3. 2017 a ze dne 25. 4. 2017 a dále z e-mailové komunikace se společností VS computer systems s. r. o.

[29] Stěžovatelkou odkazované přípisy jsou založeny ve správním spisu a vyplývá z nich následující.

[30] V přípisu ze dne 28. 2. 2017 (doručeném územnímu pracovišti správního orgánu I. stupně téhož dne) stěžovatelka sděluje, že si je vědoma povinnosti evidovat tržby od 1. 3. 2017, této povinnosti však nemůže dostát z důvodu, že společnost VS computer systems s. r. o. ji informovala o tom, že může být nápomocna „*v řešení EET*“ až po 15. 3. 2017. Závěrem přípisu stěžovatelka uvedla, že toto oznámení činí na základě § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb.

[31] V přípisu ze dne 22. 3. 2017 (doručeném územnímu pracovišti správního orgánu I. stupně téhož dne) pak stěžovatelka uvedla, že uvedená společnost stěžovatelce sdělila, že jí může být nápomocna „*v řešení EET*“ nejdříve až po 5. 4. 2017.

[32] V přípisu ze dne 25. 4. 2017 (doručeném územnímu pracovišti správního orgánu I. stupně téhož dne) pak stěžovatelka sdělila, že evidenční povinnost dle § 18 zákona o evidenci tržeb nemůže splnit z důvodu, že uvedená společnost s ní přestala komunikovat „*při řešení EET*“. K přípisu stěžovatelka přiložila e-mailovou komunikaci s uvedenou společností.

[33] Z ní vyplývá, že A. H. oslovil e-mailem ze dne 12. 4. 2017 Ing. L. B. ze společnosti VS computer systems s. r. o. V něm žádal o zaslání cenové kalkulace investičních nákladů pokladního systému. V dalším e-mailu ze dne 22. 4. 2017 pak A. H. žádal Ing. B. o reakci na dřívější e-mail (ze dne 12. 4. 2017) a dále žádal o zaslání potvrzení (nejpozději do 24. 4. 2017 do 13:00 hod.), že požadovanou cenovou kalkulaci zpracuje, neboť dne 24. 4. 2017 „*manželka potřebuje informovat FÚ o průběhu zavádění EET.*“ Dále je ve spisu založen e-mail, ve kterém Ing. L. B. informuje A. H. o tom, že na základě osobního setkání dne 10. 4. 2017 nebude pokračovat v nabídkovém řízení na dodávku pokladního systému z důvodu, že nelze vyhovět požadavkům stěžovatelky, a doporučuje jí zajistit si jiného dodavatele. Součástí spisu je i další obdobná e-mailová komunikace mezi A. H. a Ing. B. za období od 12. 6. 2017 do 3. 8. 2017.

[34] Nejvyšší správní soud není názoru, že by uvedenými listinami stěžovatelka prokázala, že vynaložila *úsilí* ve smyslu § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb.

[35] V přípisech stěžovatelka pouze uváděla, z jakých důvodů nemůže splnit zákonné povinnosti. Jak již však bylo uvedeno výše, důkazní povinnost k prokázání těchto tvrzení vázla na stěžovatelce. Stěžovatelka uvedená tvrzení podpořila e-mailovou komunikací, ani ta však neprokazuje, že stěžovatelka vynaložila veškeré úsilí. Z předložené e-mailové komunikace souhrnně vyplývá pouze to, že stěžovatelka oslovila jednu společnost (VS computer systems s. r. o.) s žádostí o učinění cenové nabídky na zařízení, které jí mělo umožnit splnit předmětné povinnosti vyplývající z § 18 a násl. zákona o evidenci tržeb. Za vynaložení veškerého úsilí však nelze považovat pouhou žádost o zaslání cenové nabídky na takové zařízení. Na základě takové žádosti lze očekávat pouze zaslání cenové nabídky, nikoliv však dodání předmětného zařízení. Stěžovatelka sice tvrdila, že uvedená společnost měla závazek předmětné zařízení stěžovatelce dodat, jeho existenci však stěžovatelka nedoložila. Stěžovatelka nepředložila žádnou listinu (smlouvu atp.), ze které by vyplývalo, že uvedená společnost byla povinna stěžovatelce předmětné zařízení dodat a tomuto závazku nedostála, v důsledku čehož nemohla stěžovatelka plnit své zákonné povinnosti. V této souvislosti nelze přehlédnout, že v e-mailu, který byl stěžovatelkou přiložen k přípisu ze dne 25. 4. 2017, Ing. L. B. ze společnosti VS computer systems s. r. o. stěžovatelce sdělil, že nebude pokračovat v nabídkovém řízení na předmětné zařízení a doporučuje jí zajistit si jiného dodavatele. Z toho vyplývá, že nejpozději ode dne 25. 4. 2017 muselo být stěžovatelce zřejmé, že uvedená společnost stěžovatelce neučiní ani cenovou nabídku. Ostatně sama stěžovatelka v rámci prvního místního šetření uvedla, že postup

pokračování

společnosti VS computer systems s. r. o. byl liknavý, v důsledku čehož byla spolupráce s touto společností ukončena; stěžovatelka hledá nového dodavatele zařízení (viz protokol o prvním místním šetření ze dne 25. 4. 2017).

[36] Nutno dodat, že zákon o evidenci tržeb nabyt platnosti a účinnosti již v roce 2016 (platnosti nabyt dne 13. 4. 2016 a účinnosti dne 1. 9. 2016, resp. dne 1. 12. 2016 – viz § 37 a § 38 zákona o evidenci tržeb). Stěžovatelka tedy měla poměrně dlouhou dobu k zajištění zákonných povinností, které měla splnit nejpozději k datu 1. 3. 2017, avšak, jak sama potvrzuje ve výše uvedených přípisech, k tomuto datu je nesplnila. Správní spis přitom poskytuje i jednoznačnou oporu pro závěr, že uvedené povinnosti stěžovatelka nesplnila nejen k datu prvního místního šetření, ale ani k datu druhého místního šetření (ostatně nesplnila je ani k datu vydání prvostupňového rozhodnutí).

[37] Soud dodává, že je mu z úřední činnosti známo, že stěžovatelka zákonné povinnosti neplnila ani následně, což vedlo k uzavření provozovny stěžovatelky. K tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2018, č. j. 8 Afs 25/2018 - 32, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 30 Af 55/2018 - 49, podle něhož „dne 29. 8. 2017 se správce daně opět dostavil do provozovny žalobkyně (nynější stěžovatelky – poznámka Nejvyššího správního soudu) za účelem prověřování plnění povinností při evidenci tržeb. [...] Úřední osoby během místního šetření dále zjistily, že provozovna stále nedisponuje pokladním zařízením, které by bylo schopno datové zprávy zasílat (viz protokol č. j. 3908990/17/3000-11482-710022). Též dne 29. 8. 2017 vydal správce daně rozhodnutí o uzavření provozovny podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb, č. j. 3896965/17/3000-11482-701864, které je předmětem přezkumu v nyní projednávané věci. [...] Z výše popsaného je zřejmé, že v provozovně žalobkyně ve S. byla vykonána celkem tři místní šetření, při kterých bylo zjištěno pochybení spočívající v porušení § 18 odst. 1 a § 20 zákona o evidenci tržeb. Tato místní šetření se konala v rozmezí čtyř měsíců, přičemž žalobkyně při nich byla na porušování svých zákonných povinností opakovaně upozorňována. [...] Ani přes opakovaná místní šetření, při nichž byla upozorňována na porušování svých evidenčních povinností, si až do konce srpna 2017 pokladní zařízení, které by bylo schopno zasílat datové zprávy v souladu se zákonem o evidenci tržeb, neobstarala. Téměř šest měsíců tedy vědomě nerespektovala povinnosti stanovené zákonem o evidenci tržeb. Žalobkyně navíc na své závadné jednání správce daně sama upozorňovala a vinu za neplnění svých povinností se snažila přenést na svého dodavatele. Nelze však přehlédnout, že zmíněný dodavatel žalobkyni již v dubnu 2017 informoval, že nemůže zajistit splnění jejích požadavků a odmítl s ní o dodávce pokladního zařízení dále jednat [...] do konce srpna 2017 tak měla dostatek času na vzniklou situaci reagovat a oslovit jiného dodavatele. Ostatně po uzavření provozovny si žalobkyně obstarala pokladní zařízení v řádu necelých čtyř týdnů.“

[38] Z procesní opatrnosti soud dodává, že nepřehlédl, že stěžovatelka v rámci odvolacího řízení předložila listinu, ze které by bylo lze dovodit, že její právní zástupce učinil objednávku předmětného zařízení u společnosti VS computer systems s. r. o. Z přiložené doručky však vyplývá, že tato objednávka byla uvedené společnosti odeslána až po uskutečnění obou místních šetření, resp. až po vydání prvostupňového rozhodnutí. Stěžovatelka nadto nijak nevysvětluje, z jakého důvodu zasílala uvedené společnosti objednávku i poté, co jí tato společnost sdělila, že požadavkům stěžovatelky nelze vyhovět a doporučuje jí zajistit si jiného dodavatele zařízení (viz e-mail přiložený stěžovatelkou k přípisu ze dne 25. 4. 2017), resp. poté, co sama uvedla, že spolupráci se společností VS computer systems s. r. o. ukončila (viz protokol o prvním místním šetření). S uvedeným je v rozporu objednávka předložená stěžovatelkou v odvolacím řízení, jakož i další podklady (např. e-mailová korespondence učiněná po druhém místním šetření). Obranu stěžovatelky uvedenými listinami tak soud hodnotí jako účelovou. To stejné platí i pro poukaz stěžovatelky na § 1729 zákona č. 89/2012, Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Stěžovatelka ani netvrdila, že by se domáhala ochrany podle uvedeného ustanovení u příslušného občanskoprávního soudu, popř. že by tento jejímu návrhu vyhověl. Pokud stěžovatelka dále tvrdila, že měla legitimní očekávání, že jí společnost VS computer

systems s. r. o. dodá předmětné zařízení, a neměla tak důvod oslovovat jiné společnosti, konstatuje soud, že nejpozději ode dne 25. 4. 2017 takové očekávání stěžovatelka mít nemohla (viz výše). Učinění veškerého úsilí nevyplývá ani z tvrzení stěžovatelky, že se nesnažila vyhnout povinnostem dle zákona o evidenci tržeb, nesnažila se před orgány finanční správy skrývat skutečnosti, postupovala transparentně atp. Soud opakovaně připomíná, že konstrukce uvedeného ustanovení je vystavěna následovně: *Právnícká osoba a podnikající fyzická osoba za správní delikt neodpovídá, prokáže-li, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila.* Povinností stěžovatelky tedy bylo prokázat, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila, nikoliv prokázat, že postupovala transparentně, nesnažila se vyhnout zákonným povinnostem atp.

[39] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále výslovně namítla, že „v případě selhání dodavatelské společnosti je třeba umožnit podnikateli zajistit náhradu v přiměřené lhůtě alespoň pěti měsíci.“ Dodala, že podnikatel nemůže ze dne na den přerušit veškeré své podnikatelské aktivity a hledat náhradního dodavatele zařízení pro evidenci tržeb. Tím by dle stěžovatelky došlo k zásahu do práva na svobodné podnikání dle čl. 26 Listiny základních práv a svobod.

[40] Nejvyšší správní soud k uvedeným tvrzením předně uvádí, že zákon o evidenci tržeb prošel (jako celek) bezprostředně po svém přijetí testem ústavnosti (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16). V uvedeném nálezu se Ústavní soud zabýval i otázkou souladnosti právní úpravy s čl. 26 Listiny základních práv a svobod, resp. otázkou souladnosti povinností uvedených v zákoně o evidenci tržeb s ústavním pořádkem. Mj. uvedl, že zákon o evidenci tržeb „nepřiměřeně zatěžuje subjekt, který by se bezprostředně a cíleně dotýkala majetkové sféry těch, na něž povinnost evidence dopadá. To Ústavní soud připomíná toliko z tobo důvodu, že mnozí poplatníci elektronická zařízení, jež odpovídají požadavkům plynoucím z citovaného zákona, již vlastnili a používali je bez ohledu na nově uloženou povinnost evidence. Nadto daňové zákony již dříve ukládaly daňovým subjektům povinnost evidovat a eventuálně správci daně doložit své příjmy za rozhodné období. K posouzení tedy zbyvá, zda nově uložená forma evidenční povinnosti není nepřiměřeně zatěžující. Jak je uvedeno, navrhovatelka tvrdí zásah do práva na ochranu vlastnictví, jednak do práva podnikat, aniž by mezi těmito dvěma základními právy argumentačně diferencovala. Je zjevné, že vzhledem k charakteru posuzované úpravy je nutno hodnotit jako primární právě zásah do práva podnikat, přičemž zásah do vlastnictví je sekundární a manifestuje se právě tvrzeným neústavním omezením, nebo dokonce znemožněním podnikání.“ (důraz přidán). V bodě 75 a násl. nálezu pak Ústavní soud uvedl, že: „zavedení nové evidence žádné z obou základních práv (bod 68) neporušuje (není to jeho smyslem), je to naopak sám daňový subjekt, kdo výběrem vhodného technického řešení (viz širokou škálu hardwarových a softwarových produktů nabízených řadou specializovaných subjektů) může eventuálnímu negativnímu a nepřiměřenému efektu evidence tržeb na jeho podnikání bránit. Ostatně vládě lze dát za pravdu v tom, že vedlejším efektem bude narovnání podnikatelského prostředí, což je v dané souvislosti nepochybně pozitivní motiv. [...] Při posouzení, zda hodnocená právní úprava sleduje legitimní cíl, Ústavní soud přisvědčuje argumentu zařazenému do vyjádření vlády, že evidence tržeb doplňuje stávající systém o plošně zacílené hlášení údajů o platbách vyznačujících se nízkou nebo nejasnou mírou dohledatelnosti vůči správci daně. Cílem evidence tržeb je také narovnání podnikatelského prostředí a efektivnější správa daně ve všech segmentech trhu bez ohledu na velikost daňového subjektu, tudíž cílem právní úpravy evidence tržeb je účinný výběr daní jako jednoho ze zdrojů prostředků, které stát využívá k zajištění svého fungování, respektive jím plněných funkcí [srov. též sněmovní tisk č. 513/0, VII. volební období Poslanecké sněmovny (od 2013) – důvodová zpráva – obecná část – kapitola 2. Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy]. [...] Nakonec zbyvá určit, zda je evidenci tržeb možno hodnotit ještě jako rozumný prostředek, jenž má k vytyčenému cíli vést. K zodpovězení této otázky je podle Ústavního soudu třeba porovnat eventuální řešení, jež mohl zákonodárce zvolit místo elektronické evidence. Alternativu k elektronické on-line evidenci představuje buď vedení dosavadní „průběžné“ evidence například podle zákona o účetnictví, kdy i za současného stavu musí daňový subjekt vynaložit prostředky a úsilí a při kontrole správci daně správnost jím přiznané a odvedené daně doložit. Mezi postupem on-line variantou a dosavadním způsobem evidence jsou v zabraně používané registrační pokladny s autonomním fiskálním datovým úložištěm (systém registračních pokladen byl

pokračování

*například v Itálii zaveden již na základě zákona z roku 1983, od 1. 1. 2017 již funguje on-line režim). Doplnění stávajícího systému pomocí řešení založeného na registračních pokladnách s autonomním fiskálním datovým úložištěm by jistě splnilo základní cíl (tedy zefektivnění výběru daně), nicméně by znamenalo zátěž daňových subjektů spočívající v porřízení si nového zařízení (v tomto směru proto nelze sledovat zásadní rozdíl) a navíc by tato varianta vyžadovala pravidelný sběr dat. Rozhodl-li se tedy zákonodárce pro on-line řešení, zvolil cestu jdoucí s trendem dnešní doby očitající se na prahu IV. průmyslové revoluce (srov. k tomu například Gilchrist, Alasdair. *Industry 4.0: The Industrial Internet of Things*. New York: Apress, 2016). Řešení zvolené v právní úpravě tak lze z ústavního hlediska označit za rozumné.“ (důraz přidán).*

[41] Nejvyšší správní soud dodává, že s ohledem na výše popsanou genezi dané věci nelze se stěžovatelkou souhlasit ani v tom, že byla nucena „ze dne na den“ přerušit veškeré své podnikatelské aktivity za účelem zajištění náhradního dodavatele. Jak již bylo výše uvedeno, platnosti i účinnosti nabyl zákon o evidenci tržeb již v roce 2016. Stěžovatelka tak měla dostatečný prostor k zajištění pokladního zařízení v předstihu, aby byla s to od 1. 3. 2017 evidovat tržby v souladu se zákonem. Splnění těchto povinností přitom nedoložila ani při kontrolách uskutečněných několik týdnů po uvedeném datu (viz protokoly o prvním a druhém místním šetření), jakož ani následně (viz výše). Z důvodu, že kontrola stěžovatelky neproběhla bezprostředně po nabytí účinnosti předmětné povinnosti, není třeba se zabývat výslovnou námitkou poukazující na nepřiměřenost sankcionování podnikatelů „*bned první den po nabytí účinnosti sankční právní normy*“. Z právní úpravy pak nevyplývá opora pro další explicitní tvrzení stěžovatelky, že „*v případě selhání dodavatelské společnosti je třeba umožnit podnikateli zajistit náhradu v přiměřené lhůtě alespoň pěti měsících*“. Zákon o evidenci tržeb ani nenaznačuje, že by orgány finanční správy měly takto postupovat. Zákon umožňoval podnikající fyzickou osobu liberovat, to však pouze v případě, že by prokázala, že vynaložila veškeré úsilí, to se však stěžovatelce nepodařilo (viz výše).

[42] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou argumentaci obsaženou v prvním stížním bodě.

[43] V dalším stížním bodě stěžovatelka brojila proti výši uložené pokuty. Zejména namítala, že správní orgány a následně i krajský soud nesprávně a nedostatečně hodnotily polehčující okolnosti, zejména přístup stěžovatelky k dané věci, nízkou závažnost předmětného jednání a vzniklé následky. Jednání stěžovatelky nelze považovat za jednání mající za cíl porušovat zákon o evidenci tržeb. Stěžovatelka se naopak snažila obstarat si zařízení, které by jí umožňovalo splnit zákonné povinnosti. K tomu však nedošlo, a to pouze z důvodu, že jí společnost VS computer systems s. r. o. zařízení nedodala, o čemž stěžovatelka správní orgány řádně informovala. I k tomu poukázala na shora označené přípisy a na e-mailovou komunikaci s uvedenou společností.

[44] Nejvyšší správní soud předesílá, že za předmětné delikty bylo možno uložit pokutu až do výše 500 000 Kč [viz výše citovaný § 29 odst. 3 zákona o evidenci tržeb], přičemž stěžovatelce byla uložena pokuta ve výši 65 000 Kč.

[45] Z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 100/2014 - 139) vyplývá, že ukládání sankcí za správní delikty, a tudíž i rozhodování o jejich výši, se děje ve sféře volného správního uvážení (diskrečního práva správního orgánu), tedy zákonem dovolené volnosti správního orgánu rozhodnout ve vymezených hranicích, resp. volit některé z možných řešení, které zákon dovoluje. Podrobit volné správní uvážení soudnímu přezkumu lze jen potud, nepřekročil-li správní orgán zákonem stanovené meze tohoto uvážení, a zda toto volné uvážení nezneužil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). „*Na rozdíl od posuzování otázek zákonnosti, jimiž se soud musí při posuzování správní věci k žalobní námitce zabývat, je oblast správní diskrece soudní kontrole prakticky uzavřena. Podrobit volné správní uvážení soudnímu přezkoumání při hodnocení*

zákonosti rozhodnutí lze jen potud, překročil-li správní orgán zákonem stanovené meze tohoto uvážení, vybočil-li z nich nebo volně uvážení zneužil.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2012, č. j. 1 Afs 1/2012 - 36). Není v pravomoci správního soudu, aby vstupoval do role správního orgánu a nahrazoval správní diskreci diskrečí soudní, tedy například aby sám rozhodoval, jaká sankce (co do druhu a výše) by měla být uložena (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2013, č. j. 2 As 130/2012 - 20, č. 2992/2014 Sb. NSS, ze dne 25. 7. 2019, č. j. 1 As 127/2018 - 99).

[46] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že v daném případě správní orgány nepřekročily zákonem stanovené meze uvážení, nevybočily z nich, ani správní uvážení nezneužily. Dostatečně a přesvědčivě odůvodnily, z jakých důvodů uložily předmětnou pokutu. Nedopustily se ani žádného pochybení, pro které by bylo třeba přistoupit ke zrušení jejich rozhodnutí.

[47] Správní orgán I. stupně v rozhodnutí mj. uvedl, že stěžovatelce bylo možno uložit za předmětné delikty pokutu až do výše 500 000 Kč. Pokuta byla uložena při spodní hranici zákonné sazby (uložená pokuta odpovídá 13 % z celkového rozpětí). Taková výše pokuty je dle názoru správního orgánu vzhledem k závažnosti, způsobu, následkům a okolnostem zjištěného správního deliktu v souladu se zásadou přiměřenosti uplatňovanou ve správním řízení. Správní orgán zejména akcentoval opakované spáchání správních deliktů, jejich závažnost, resp. jejich následky. Správní orgán se zabýval i otázkou osobních a majetkových poměrů stěžovatelky. Dovodil, že uložená pokuta není způsobila stěžovatelce přivodit platební neschopnost, či ji donutit ukončit její podnikatelskou činnost. Pokuta za správní delikt má naplnit svůj účel z hlediska prevence a musí být citelným zásahem do majetkové sféry účastníka řízení. Správní orgán I. stupně přitom přihlížel i k vlastní rozhodovací praxi ve skutkově obdobných případech. Zabýval se i existencí polehčujících a přitěžujících okolností. Mj. uvedl, že povinností správního orgánu je při stanovení výše pokuty rovněž přihlídnout k polehčujícím či přitěžujícím okolnostem. Za polehčující okolnost považoval správní orgán to, že se stěžovatelka dopustila předmětných správních deliktů poprvé, resp. že s ní nebylo doposud vedeno žádné správní řízení, které by bylo ukončeno pravomocným správním rozhodnutím ve věci porušení povinností v oblasti evidence tržeb.

[48] Žalovaný pak závěry správního orgánu I. stupně na podkladě odvolacích námitek dále rozvedl. Žalovaný nepřisvědčil námitce, že bylo nutno snížit pokutu na základě uváděného aktivního přístupu stěžovatelky (který mají dokládat její přípisy ze dne 28. 2. 2017, ze dne 22. 3. 2017 a ze dne 25. 4. 2017). K tomu odkázal na body 34 až 38 svého rozhodnutí, kde se podrobně zabýval povahou jednání stěžovatelky, resp. jejím tvrzeným aktivním přístupem (předmětné závěry žalovaného odpovídají i závěrům zdejšího soudu k prvnímu stížnému bodu – viz výše). Mj. uvedl, že předmětnými přípisy nelze obhajovat porušení povinností vyplývajících ze zákona o evidenci tržeb. Stěžovatelka měla povinnost evidovat tržby ode dne 1. 3. 2017, přičemž zákon o evidenci tržeb nabyl účinnosti již dne 1. 9. 2016, resp. 1. 12. 2016. Stěžovatelka tedy měla dostatečný prostor k zajištění si pokladního zařízení v předstihu tak, aby ode dne 1. 3. 2017 byla schopna evidovat tržby v souladu se zákonem, této povinnosti však nedostála, a to ani k datům provedení místních šetření, jakož ani následně. V přípisech ze dne 28. 2. 2017 a ze dne 22. 3. 2017 stěžovatelka pouze sdělila, že spolupráce s dodavatelem nebyla navázána, a stěžovatelka tudíž evidenční povinnost nesplní. Co se pak týče přípisu ze dne 25. 4. 2017, z něho vyplývá, že nejpozději dne 25. 4. 2017 muselo být stěžovatelce zřejmé, že oslovený dodavatel pokladní zařízení nedodá. I přesto však stěžovatelka zjištěnou skutečnost nebrala v potaz a neučinila žádné kroky vedoucí k nápravě protiprávního stavu. Označenou délku protiprávního jednání pak žalovaný považoval za přitěžující okolnost. Žalovaný dodal, že stěžovatelka ani po vydání napadeného rozhodnutí tržby stále neevidovala, načež jí byla uzavřena i provozovna dle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb. Po posouzení všech výše

pokračování

uvedených skutečností dospěl proto žalovaný k závěru, že uložená pokuta je vzhledem k velké míře závažnosti, okolnostem zjištěných správních deliktů a při zohlednění všech přitěžujících a polehčujících okolností zcela v souladu se zásadou přiměřenosti uplatňovanou ve správním řízení a dostatečně plní svou preventivní a represivní funkci. Stěžovatelka, ač věděla s dostatečným předstihem, že je povinna evidovat tržby ode dne 1. 3. 2017, porušila zákon o evidenci tržeb, když povinnosti vyplývající ze zákona o evidenci tržeb začala plnit až ode dne 22. 9. 2017. Výše pokuty není pro stěžovatelku likvidační, a to s ohledem na výpis denních tržeb z daňového portálu evidence tržeb, ve kterém jsou zaznamenány tržby ode dne 22. 9. 2017 (kdy stěžovatelka začala tržby evidovat) do 31. 10. 2017 v součtu 1 292 674 Kč.

[49] Uvedené úvahy správních orgánů pak v souladu s limity právní úpravy a judikatury přezkoumal i krajský soud. Podobně jako krajský soud i Nejvyšší správní soud považuje úvahy správních orgánů za přezkoumatelné, přesvědčivé a dostačující. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v tom, že nebyly splněny podmínky pro moderaci uložené pokuty (§ 78 odst. 2 s. ř. s.). Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že k moderaci je třeba přistupovat spíše zdrženlivě a aktivovat ji skutečně jen v případech zjevně nepřiměřené pokuty, o kterou se v daném případě s ohledem na všechny zjištěné skutečnosti nejedná (k uvedenému viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, č. j. 1 As 30/2004 - 82, ze dne 24. 4. 2018, č. j. 9 As 55/2017 - 93, ze dne 21. 8. 2003, č. j. 6 A 96/2000 - 62, ze dne 19. 4. 2012, č. j. 7 As 22/2012 - 23, ze dne 23. 7. 2019, č. j. 2 As 23/2018 - 29, ze dne 24. 1. 2019, č. j. 5 As 279/2016 - 45, či ze dne 12. 12. 2019, č. j. 7 Afs 230/2019 - 34). Správní trestání má plnit nejen funkci preventivní, ale rovněž i represivní, přičemž primárním významem trestání je potrestání pachatele tak, aby uloženou sankci ve své právní a majetkové sféře adekvátním způsobem pocítil a vyvaroval se dalšího porušování právních předpisů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2010, č. j. 1 As 9/2008 - 133, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2012, č. j. 6 Ads 129/2011 - 119). Důvodem ke zrušení rozsudku krajského soudu a následně i rozhodnutí správních orgánů není ani hodnocení stěžovatelkou tvrzených polehčujících okolností. Ačkoliv si lze představit ještě podrobnější úvahy ze strany správních orgánů, jimi zvolený způsob považuje soud v daném konkrétním případě za dostačující a odpovídající zásadám individuálního posouzení věci v kontextu všech zjištěných skutečností (vedle výše uvedené judikatury viz i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2010, č. j. 7 As 71/2010 - 97, ze dne 30. 6. 2008, č. j. 4 As 37/2007 - 119, nález Ústavního soudu ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 38/02, či komentář k zákonu o evidenci tržeb - HRABĚTOVÁ, D., KOUBA, S., KOHOUTKOVÁ, M. a HOLUBCOVÁ, K. *Zákon o evidenci tržeb. Komentář*. Wolters Kluwer, Praha, 2016). Ke stěžovatelkou tvrzené nízké závažnosti jednání, nepatrným následkům jednání atp., kasační soud odkazuje na odůvodnění správních rozhodnutí a dodává, že v řízení bylo prokázáno, že postup stěžovatelky dlouhodobě porušoval zákon o evidenci tržeb a ohrožoval cíl právní úpravy, kterým je snaha o získání informací zabezpečujících lepší správu daní, resp. snaha o narovnání podnikatelského prostředí ve všech segmentech trhu (viz bod 2 důvodové zprávy k zákonu o evidenci tržeb, body 16 a 78 nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 a bod 19 rozsudku zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 45/2019 - 55). Pokud pak stěžovatelka dovozovala nutnost snížení pokuty s poukazem na tvrzené vynaložení veškerého úsilí, resp. s poukazem na nesplnění zákonných povinností pouze z důvodů stojících na straně společnosti VS computer systems s. r. o., odkazuje soud na výše uvedené, kde se vyjádřil k možnostem snížení pokuty soudem. Nutno dodat, že v rámci vypořádávání námitek uvedených v prvním stížním bodě se soud takovou argumentací zabýval a vyhodnotil ji jako neprokázanou.

[50] Stěžovatelka dále obecně namítala, že uložená pokuta má likvidační povahu. I v tomto ohledu se kasační soud ztotožnil s posouzením provedeným krajským soudem a žalovaným. Likvidační pokutou je taková pokuta, která je způsobitelná pachatelem sama o sobě přivodit platební

neschopnost, či ho donutit ukončit podnikatelskou činnost, nebo se v důsledku takové pokuty může stát na dlouhou dobu v podstatě jediným smyslem jeho podnikatelské činnosti splácení této pokuty. Zároveň zde musí být reálné riziko, že se pachatel, případně i jeho rodina (jde-li o podnikající fyzickou osobu) na základě této pokuty dostanou do existenčních potíží (viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 20. 4. 2010, č. j. 1 As 9/2008 - 133). Žalovaný se otázkou likvidační výše pokuty na podkladě jemu známých skutečností zabýval. Akcentoval informace vyplývající z výpisu tržeb z daňového portálu evidence tržeb, které stěžovatelka relevantně nezpochybnila. V řízení před žalovaným a ani v řízení před krajským soudem nepředložila žádné podklady, na základě kterých by bylo lze dovodit, že pokuta je způsobila jí přivodit platební neschopnost, donutit ukončit podnikatelskou činnost, či způsobit existenční potíže ve smyslu shora citovaného usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu. Ani v řízení před Nejvyšším správním soudem nepředložila stěžovatelka podklady, ze kterých by bylo lze dovodit likvidační charakter pokuty. Toto břemeno přitom leželo primárně na stěžovatelce (i k tomu viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2010, č. j. 1 As 9/2008 - 133).

[51] Lze tak uzavřít, že Nejvyšší správní soud neshledal na podkladě kasačních námitek důvod ke zrušení rozsudku krajského soudu. Soud neshledal ani existenci vad, ke kterým je povinen přihlížet *ex officio* (viz např. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[52] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[53] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 5. listopadu 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu