



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce:

■
sídlem ■

zastoupený advokátem Mgr. Janem Baladou
sídlem Palackého 740/1, Praha 1

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2017, č.j. 63980-2/2017-900000-302

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

- 1 Žalobce se žalobou domáhal zrušení výše uvedeného rozhodnutí ze dne 13. 11. 2017, č.j. 63980-2/2017-900000-302 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým Generální ředitelství cel (dále jen „žalovaný“, kterým je obecně označován i správní orgán 1. stupně, nemá-li rozlišení význam pro kontext odůvodnění) rozhodlo o odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správní orgán 1. stupně“ nebo „Celní

úřad“) ze dne 15. 9. 2017 č.j. 114404-11/2017-510000-12 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“).

- 2 Prvostupňovým rozhodnutím byl žalobce uznán vinným ze spáchání správních deliktů podle ust. § 29 odst. 2 písm. a) a b) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, v platném znění (dále jen „zákon o evidenci tržeb“), a byla mu dle ust. § 29 odst. 3 písm. a) zákona o evidenci tržeb uložena pokuta ve výši 40.000 Kč a dále mu byla uložena povinnost nahradit náklady řízení ve výši 1.000 Kč podle ust. § 79 odst. 2 a 5 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Napadeným rozhodnutím pak byla žalovaným změněna ustanovení, dle nichž je určena místní příslušnost správního orgánu 1. stupně, a uložená pokuta ve výši 40.000 Kč byla snížena na 20.000 Kč. Ve zbytku bylo prvostupňové rozhodnutí potvrzeno.
- 3 Z obsahu správního spisu vyplývá, že kontrolující úřední osoby Celního úřadu provedly dne 17. 6. 2017 v době od 18:58 do 19:03 hodin místní šetření v provozovně žalobce „[redacted]“ na adrese [redacted] za účasti jednatele žalobce a zaměstnankyně žalobce (prodavačky), za účelem ověření povinností stanovených zákonem o evidenci tržeb. O místním šetření byl sepsán protokol č.j. 114404/2017-51000-61, z něž vyplývá, že byl učiněn kontrolní nákup 1 ks plastové lahve Coca Cola a tím bylo zjištěno, že prodavačka nevystavila kontrolujícím osobám účtenku, a současně nezaslala datovou zprávu správci daně o evidované tržbě. Kontrolující úřední osoby prokázaly své oprávnění k provedení kontroly služebním průkazem v 19:03 hodin.
- 4 V uvedeném skutkovém stavu Celní úřad shledal rozpor s ust. § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb a naplnění správního deliktu dle ust. § 29 odst. 2 písm. b) téhož zákona, jakož i rozpor s ust. § 18 odst. 1 písm. a) a naplnění správního deliktu dle ust. § 29 odst. 2 písm. a) téhož zákona. Vydal proto ve věci příkaz č.j. 114404-4/2017-510000-12, kterým uznal žalobce odpovědným za spáchání správních deliktů, za což mu uložil pokutu ve výši 40.000 Kč a povinnost uhradit náklady řízení ve výši 1.000 Kč. Proti uvedenému příkazu podal žalobce odpor. Po zrušení příkazu Celní úřad pokračoval v řízení a dne 15. 9. 2017 vydal prvostupňové rozhodnutí, kterým rozhodl stejně jako v příkazu.
- 5 V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný potvrdil skutková zjištění správního orgánu 1. stupně, potvrdil též právní závěry o spáchání obou správních deliktů. K odvolací námitce potvrdil správný náhled správního orgánu 1. stupně na posouzení časového úseku, ve kterém je třeba plnit povinnost podle ust. § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb, tj. nejpozději při uskutečnění evidované tržby vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne. Nesouhlasil s odvolací námitkou, dle níž úkon úředních osob nelze považovat za kontrolní nákup, jestliže jej kontrolující úřední osoby provedly, aniž by své oprávnění prokázaly služebním průkazem. Vymezil se proti odvolací námitce, že dokazování bylo provedeno v rozporu se zákonem, neboť jediný důkaz – protokol o místním šetření – byl proveden v nepřítomnosti žalobce a bez vyrozumění o jeho provádění. Nepřisvědčil ani námitce nepřezkoumatelnosti prvostupňového rozhodnutí. Odmítl také námitku, dle níž byly v dané věci splněny podmínky liberačního důvodu ve smyslu ust. § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí korigoval právní závěr správního

orgánu 1. stupně o aplikaci procesních ustanovení určujících místní příslušnost; pochybení správního orgánu 1. stupně shledal bagatelní a nemající vliv na zákonnost rozhodnutí. Konečně žalovaný v napadeném rozhodnutí snížil uloženou pokutu, neboť dle jeho názoru byla bezdůvodně uložena ve vyšší než správními orgány v obdobných případech běžně ukládané výši.

- 6 Proti tomuto rozhodnutí směřuje podaná žaloba.
- 7 Žalobce v ní namítá, že údajný kontrolní nákup, ze kterého žalovaný dovodil odpovědnost žalobce, nebyl proveden jako úkon Celního úřadu a nelze tak na něj pohlížet jako na kontrolní nákup ve smyslu ust. § 24 zákona o evidenci tržeb, neboť osoby, které tento úkon prováděly, neprokázaly své oprávnění k jeho provedení ve smyslu ust. § 12 zákona odst. 1 č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V předmětné věci k prokázání příslušnosti úředních osob k Celnímu úřadu a tedy k prokázání jejich oprávnění provést jak kontrolní nákup, tak místní šetření, došlo až v 19:03 hodin, a tedy veškerá jejich činnost provedená před tímto časovým okamžikem není úkonem Celního úřadu ve smyslu 12 daňového řádu. V důsledku toho byla zjištění žalovaného učiněna mimo vyhledávací činnost i mimo místní šetření a žalovaný tedy pochybil, pokud při zjišťování skutkového stavu vyšel z protokolu o místním šetření. Předmětný protokol tak nezachycuje skutečný průběh místního šetření a naopak z něj vyplývá, že během místního šetření k žádnému porušení povinností na poli evidence tržeb na straně žalobce nedošlo. Žalobce nesouhlasí s právním názorem žalovaného, že kontrolní nákup je třeba považovat za faktický úkon ve smyslu daňového řádu, při kterém úřední osoby zahajující místní šetření nemají povinnost prokazovat svoji příslušnost k úřadu, za který vystupují. Tento výklad je dle žalobce ve zjevném rozporu s jasně stanovenými podmínkami, které daňový řád zakotvuje pro prokázání příslušnosti úředních osob k úřadu a oprávnění k provedení předmětného úkonu. Vzhledem k tomu, že i sám žalovaný považuje kontrolní nákup u žalobce za úkon, kterým bylo zahájeno místní šetření, je nepochybné, že příslušná úřední osoba byla tento úkon oprávněna provést a zahájit tak místní šetření výlučně až poté, kdy prokázala své oprávnění ve smyslu ust. § 12 odst. 3 daňového řádu, což se ovšem v předmětné věci nestalo.
- 8 Žalobce přirovnal neprokázání oprávnění kontrolující úřední osoby k činnosti tajného agenta, což je institut přísně vymezený v trestním právu, a je tedy nepřipustné a v rozporu s Ústavou využívat jej v rámci správy daní. Právní předpisy neumožňují při správě daní zatajit příslušnost k úřadu, za který úřední osoby úkon provádějí, a tento nedostatek právní úpravy nelze překlenout výkladem, jak to činí žalovaný. Žalobce sice chápe, že při prokázání se příslušností k úřadu kontrolní nákup stěží naplní účel, to však není pro posouzení věci relevantní, a navíc má finanční správa dostatek jiných nástrojů pro plnění svých úkolů, zejména úctenkovou loterii či možnost postoupit věc případně orgánům činným v trestním řízení, kde je již i následné využití tajných agentů ze strany příslušných orgánů činných v trestním řízení možné. Z uvedených důvodů má žalobce za nepochybné, že předmětný kontrolní nákup byl proveden v rozporu se zákonem a při porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy a jedná se tak nezákonný důkaz, ke kterému nelze v řízení před žalovaným přihlížet ve smyslu ust. § 51 odst. 1 správního řádu.

- 9 Žalobce dále namítl, že jediný důkaz, který byl v řízení proveden, a to protokol o místním šetření, byl proveden v nepřítomnosti žalobce, aniž tento byl o provádění tohoto vyrozuměn ve smyslu ust. § 51 odst. 2 správního řádu a bylo mu tím znemožněno provedení důkazu se účastnit a k němu se vyjádřit, popřípadě v návaznosti na jeho provedení navrhnout další důkazy ve smyslu ust. § 36 odst. 1 správního řádu. Jedná se tak o zásadní zásah do procesních práv, které napadené rozhodnutí činí nezákonným. Podle žalobce nelze akceptovat názor žalovaného, že postačí dřívější seznámení s důkazem v průběhu správního řízení, rozhodující je, že postup dle ust. § 51 odst. 2 správního řádu naplněn nebyl. Žalobce dále namítl neprovedení důkazu výsledkem úřední osoby, neboť protokol o místním šetření není sám o sobě primárním důkazem o jednání, které se žalobci klade za vinu.
- 10 V další žalobní námitce žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného o nenaplnění liberačních důvodů ve smyslu ust. § 30 odst. 3 zákona o evidenci tržeb, respektive ust. § 21 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“). Žalobce je přesvědčen, že liberačním důvodem v jeho věci je skutečnost, že zajistil školení a soustavný dohled nad činností svých zaměstnanců. Pokud by tento důvod nebyl jako liberační uznán, pak by fakticky žádný liberační důvod objektivně neexistoval, neboť s důvody technického charakteru přímo počítá ust. § 22 zákona o evidenci tržeb, dojde-li k tam popsaným technickým překážkám, nejedná se vůbec o správní delikt, a proto nelze o liberačním důvodu hovořit. Z těchto důvodů tedy technické překážky nelze vykládat jako liberační důvody ve smyslu výše citovaného ustanovení zákona o odpovědnosti za přestupky a v zájmu zachování účelu ustanovení o zákonných liberačních důvodech je třeba připustit i jiné okolnosti, zejména například prokazatelnou snahu zaměstnavatele o plnění příslušných povinností.
- 11 V poslední žalobní námitce se žalobce ohradil proti výkladu časového úseku pro splnění povinnosti dle ust. § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb, z něž vycházel žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalovaný vyložil povinnost zaslat datovou zprávu a vystavit účtenku při uskutečnění evidované tržby tak, že k těmto úkonům musí dojít nejpozději přesně v okamžiku přijetí tržby a nepřipustil jakýkoli časový rozptyl. Tento výklad dle žalobce nemá oporu ve znění uvedeného ustanovení zákona o evidenci tržeb s přihlédnutím k jeho účelu a smyslu a neodpovídá ani zcela ustálené a zavedené praxi při realizaci maloobchodních transakcí. Žalobce je přesvědčen, že je-li povinen zaslat datovou zprávu a vystavit účtenku při uskutečnění evidované tržby, postačí zachovat časovou souvislost tak, aby došlo k zachování účelu zákona, tedy vystavit účtenku a zaslat datovou zprávu o evidované tržbě. Tento pojem pak nelze vykládat tak, že k jejímu splnění musí dojít přesně v okamžik, kdy k přijetí evidované tržby dojde, když toto ani není fyzicky možné. Vždy bude existovat jistá časová prodleva mezi přijetím tržby a provedením úkonů směřujících k vystavení účtenky a zaslání údajů o evidované tržbě, když je třeba přijatou hotovost přepočítat, uložit do pokladny, ukončit transakci v pokladním systému, vyčkat na tisk účtenky, apod. Toto pak odpovídá i zcela běžné praxi známé každé osobě, která kdy prováděla jakýkoli nákup v obchodě.

- 12 Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. Vzhledem k podobnosti odvolacích a žalobních námitek odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a věcně se vyjádřil se stejnými závěry jako v napadeném rozhodnutí.
- 13 Při jednání, které se před Městským soudem v Praze konalo dne 28. 1. 2021, účastníci řízení setrvali na svých dosavadních stanoviscích.
- 14 Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správním orgánem z hlediska žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě, podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ust. § 75 zákona č. 150/2000 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). Městský soud shledal, že žaloba není důvodná.
- 15 V dané věci soud vyšel zejména z uvedených právních předpisů.
- 16 Podle ust. § 29 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb se právnická nebo podnikající fyzická osoba dopustí přestupku tím, že jako osoba, která eviduje tržby, poruší povinnost zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně.
- 17 Podle ust. § 29 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb se právnická nebo podnikající fyzická osoba dopustí přestupku tím, že jako osoba, která eviduje tržby, poruší povinnost vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne.
- 18 Podle ust. § 29 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb lze za přestupek uložit pokutu do 500 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. a) nebo b).
- 19 Citovaná ustanovení upravují vymezení přestupků, které se váží k základním povinnostem tržeb specifikovaným v ust. § 18 odst. 1 písm. a) a b) zákona o evidenci tržeb. Těmito povinnostmi jsou povinnosti poplatníka evidovat tržbu při jejím uskutečnění. Nejpozději při uskutečnění evidované tržby je poplatník, který má tržbu evidovat, povinen zaslat správci daně údaje o uskutečněné tržbě způsobem předepsaným tímto zákonem, tj. zaslat správci daně datovou zprávu, a vystavit tomu, od koho tržba plyne, účtenku.
- 20 V posuzované věci není sporné, že žalobce uvedeným způsobem nepostupoval, neboť poté, co prodávčka v provozovně žalobce uskutečnila tržbu od úředních osob, tuto tržbu nezaevidovala – nezaslala správci daně datovou zprávu, a nevystavila úředním osobám účtenku. Žalobce však namítá nedodržení procesních postupů při kontrole ze strany žalovaného a vady při dokazování. Z hlediska hmotného práva namítá nesprávný výklad zákonné dikce správního deliktu žalovaným a nezohlednění existujícího liberačního důvodu.
- 21 Nejprve se městský soud vyjádří k žalobní námitce, dle níž kontrolní nákup vůbec nebyl proveden, neboť veškerá činnost úředních osob prováděná před tím, než prokázaly svou

příslušnost k Celnímu úřadu, není úkonem Celního úřadu ve smyslu ust. § 12 daňového řádu.

- 22 Podle ust. § 51 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) k provedení důkazů lze užít všech důkazních prostředků, které jsou vhodné ke zjištění stavu věci a které nejsou získány nebo provedeny v rozporu s právními předpisy. Jde zejména o listiny, ohledání, svědeckou výpověď a znalecký posudek.
- 23 Podle ust. § 24 odst. 1 zákona o evidenci tržeb orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb může za účelem zjištění plnění povinností uložených tímto zákonem provádět kontrolní nákup.
- 24 Podle ust. § 12 odst. 1, 2, 3 daňového řádu správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob (1). Úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona (2). Úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem (3).
- 25 V důvodové zprávě k ust. § 24 zákona o evidenci tržeb je uvedeno, že *„Kontrolním nákupem se má na mysli faktická činnost, při které orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb realizuje poskytnutí evidované tržby. Orgány příslušnými k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb jsou orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky, které vykonávají svou působnost na základě § 2 odst. 2 tohoto zákona.*
- 26 *Kontrolní nákup je na základě odkazu obsaženého v § 33 faktickým úkonem, jehož režim vyplývá z úpravy daňového řádu. Materiální podstatou kontrolního nákupu je zjištění skutečného stavu okolností relevantního pro následné posouzení, zda u subjektu, vůči němuž je kontrolní nákup vykonáván, nedošlo k porušení zákonných povinností. Jedná se proto o postup při vyhledávací činnosti podle § 78 a násl. daňového řádu, konkrétně o úkon v rámci místního šetření podle § 80 až 84 daňového řádu, které je součástí vyhledávací činnosti.“* (Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 o evidenci tržeb, Poslanecká sněmovna, 2015, tisk 513/0).
- 27 Z uvedeného vyplývá, že kontrolní nákup se považuje za faktický úkon prováděný v rámci místního šetření podle ust. § 80 až 84 daňového řádu. Městský soud v Praze je přesvědčen, že v projednávané věci bylo z povahy věci zahájení místního šetření a provedení kontrolního nákupu bezprostředně před tím, než úřední osoby prokázaly svoji příslušnost k správnímu orgánu, zcela na místě, neboť smyslem kontrolního nákupu bylo zjištění objektivního skutkového stavu a takové informace mohly být zjištěny pouze způsobem, kdy žalobci nebyly úřední osoby známy jako osoby provádějící místní šetření. V zákoně o evidenci tržeb ani v daňovém řádu nikde není stanoveno, že by úřední osoba mohla vykonávat svá práva vůči daňovému subjektu jen poté, co prokáže svoji příslušnost k správnímu orgánu, proto soud neshledal nezákonný postup, při kterém úřední osoby

Celního úřadu prováděly kontrolní nákup u žalobce jakožto poplatníka daně a při něm činily zjištění, ke kterým byly pověřeny. Z protokolu je patrné, že vlastní kontrolní nákup prováděly oprávněné úřední osoby, žalobce nezpochybňuje jejich příslušnost k Celnímu úřadu, nenamítá, že nebyly oprávněny jednat jménem státu, nevznáší námitku podjatosti (což je skutečným smyslem ust. § 12 daňového řádu). Namítá pouze, že mu při zahájení místního šetření nebyla známa příslušnost úředních osob k žalovanému, a nevěděl tedy o provádění úkonu místního šetření. Jak již soud výše uvedl, k provedení dostatečně efektivního šetření může v určitých případech pomoci právě okolnost, že kontrolovaný subjekt není seznámen s příslušností úřední osoby k orgánu veřejné moci, v důsledku čehož lze předpokládat, že kontrolovaný subjekt o prováděném šetření nebude vědět a zjištění budou zcela objektivní. Praxi, kdy kontrolní nákup provedou úřední osoby správního úřadu bezprostředně před tím, než prokáží svoji totožnost, městský soud považuje za souladnou se zájmem na řádném zjištění skutkového stavu věci. Informace získané touto cestou zásadně mohou být dostatečným podkladem pro závěr o spáchání správního deliktu a obecně vzato je takový postup pro jejich získávání v souladu se základními principy správního řízení.

- 28 Městský soud v Praze odkazuje na důvodovou zprávu k zákonu o evidenci tržeb, kde zákonodárce mimo jiné uvádí, že *„materiální povahu kontrolního nákupu jakožto institutu, který není v právním řádu novinkou, pomocně seznat též z úpravy zákona č. 255/2012 Sb., kontrolního řádu.“* (Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 o evidenci tržeb, Poslanecká sněmovna, 2015, tisk 513/0). Zákonodárce tedy pomocně vychází z obecné úpravy zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „kontrolní řád“).
- 29 Kontrolní řád pak možnost zahájení kontroly ještě před tím, než je kontrolovaná osoba seznámena s výkonem kontroly, přímo předvídá v ust. § 5 odst. 2 písm. c). Dle jeho dikce je kontrola zahájena prvním kontrolním úkonem, jímž je *„první z kontrolních úkonů bezprostředně předcházejících předložení pověření ke kontrole kontrolované osobě nebo povinné osobě, jež je přítomna na místě kontroly, pokud je provedení takových kontrolních úkonů k výkonu kontroly třeba.“* Je tedy možné provést kontrolní nákup bezprostředně před tím, než kontrolující osoba předloží pověření ke kontrole kontrolované osobě.
- 30 Ač městský soud zcela respektuje právo kontrolovaných osob na právní jistotu při kontrole, čehož lze v plném rozsahu dosáhnout právě seznámením kontrolované osoby se zahájením kontroly, musí shodně se zákonodárcem konstatovat, že v některých případech by byl tímto postupem zmařen účel kontroly. Je evidentní, že takovým případem je právě kontrolní nákup, neboť pokud by kontrolující oznámil kontrolované osobě kontrolu předem anebo ji zahájil předložením pověření ke kontrole, bude zjištěný stav věci zcela vyhovovat požadavkům právních předpisů, zatímco jindy tomu tak být nemusí. Městský soud má tedy za to, že dočasné oslabení právní jistoty kontrolované osoby není bezúčelné, ale naopak jde o legitimní nástroj pro výkon působnosti moci v oblasti veřejné správy. Soud zdůrazňuje, že z důvodu šetření práv kontrolované osoby a zachování právní jistoty v co nejvyšší možné míře se musí vždy jednat o úkony, které předcházejí předložení pověření ke kontrole zcela bezprostředně. Chybí-li prvek bezprostřednosti, nejedná se o kontrolní úkony, ale o úkony předcházející kontrole upravené ust. § 3 kontrolního řádu.

- 31 Uvedené argumenty kontrolního řádu lze dle přesvědčení městského soudu, s ohledem na výslovný odkaz zákonodárce na kontrolní řád v důvodové zprávě k zákonu o evidenci tržeb, plně vztáhnout na místní šetření a při něm provedený kontrolní nákup dle zákona o evidenci tržeb. I pro místní šetření dle zákona o evidenci tržeb tedy platí, že veřejný zájem na efektivní kontrole evidence tržeb pro daňové účely převažuje nad právem poplatníka daně být od počátku seznámen se skutečností, že bylo zahájeno místní šetření, je-li to pro dosažení účelu kontroly nezbytné. Ochrana práv poplatníka daně je dostatečně zajištěna tím, že je mu kontrola plnění evidenční povinnosti bezprostředně po kontrolním nákupu oznámena.
- 32 V posuzované věci ze spisového materiálu předloženého žalovaným vyplývá, že prvek bezprostřednosti byl při místním šetření jednoznačně zachován. Kontrolní nákup byl proveden v 19.00 hodin a k předložení služebních průkazů úředních osob došlo v 19:03 hodin. Současně je soud přesvědčen, že je dán též prvek nezbytnosti postupu úředních osob, neboť při prokázání příslušnosti k správnímu úřadu před provedením kontrolního nákupu by byl účel místního šetření zmařen. Námitka, že činnost žalovaného před předložením služebních průkazů úředních osob byla činností mimo zákonný rámec a nelze ji považovat za úkony žalovaného, tak není důvodná.
- 33 Žalobce činnost úředních osob před předložením služebních průkazů přirovnal k činnosti tajného agenta, což považoval za nepřípustné vybočení z právního rámce správy daní. Namítl, že žalovaný má jiné nástroje pro plnění svých úkolů, zejména účtenkovou loterii či možnost postoupit věc případně orgánům činným v trestním řízení.
- 34 Užití agenta při odhalování a objasňování trestné činnosti patří mezi zvláštní operativně pátrací metody v trestním řízení, které podléhají zpřísněné kontrole ze strany státu. V dané věci se však o takový postup, který by bylo možné srovnat s vyšetřovacím postupem, při němž jde o užití agenta, nejednalo. Podstatou užití agenta v trestním řízení je skryté sledování činnosti a případně též aktivní působení v zločinecké organizaci, kdy agent má změněnou identitu; agentovi pak zákon zaručuje beztrestnost, dopustí-li se při této činnosti taxativně stanovených trestných činů. Podobně lze změnit identitu inspektora při kontrole dle ust. § 5a zákona č. 64/1986 Sb., o České obchodní inspekci, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o České obchodní inspekci“). Také tento institut má přísné podmínky užití, lze jej užít jen výjimečně a v nezbytné míře, vyžaduje-li to předmět kontroly a nelze-li účelu kontroly dosáhnout jinak. V posuzované věci naproti tomu nešlo o změněnou identitu úředních osob. Jednalo se krátkodobé neodhalení příslušnosti k správnímu úřadu pouze pro dobu kontrolního nákupu, nikoli o změnu identity. Šlo tedy o jednorázový postup, na nějž bezprostředně navázalo prokázání úředních osob služebním průkazem. Námitka srovnání s činností tajného agenta tedy není důvodná.
- 35 K námitce, že žalovaný má jiné nástroje pro plnění svých úkolů, městský soud konstatuje, že jiné nástroje daňové správy nemohou přinést srovnatelný efekt pro prověření, jak poplatník plní své povinnosti při evidenci tržeb. Jedině kontrolními nákupy lze plnění těchto povinností cíleně ověřovat. Žalobcem zmíněná účtenková loterie je pouze

doplňkovým nástrojem na podporu efektivity evidence tržeb a řádného výběru daní, kde míra ověření zaevidování účtenky v systému finanční správy závisí na tom, zda se vůbec zákazník loterie zúčastní a účtenku do loterie přihlásí. Primárně jde z povahy věci o soukromoprávní jednání (a to též ze strany státu), kontrolní mechanismus k plnění povinností poplatníků povinných evidovat tržby má pouze doplňující význam, kdy žalovaný jej nemůže z moci úřední nijak ovlivnit. Ani šetření orgánů činných v trestním řízení soud nepovažuje za vhodný nástroj pro kontrolu plnění povinností poplatníkem daně evidovat tržbu. K takovému šetření dochází pouze v nejzávažnějších případech, kdy nejčastěji je vyšetřováno úmyslné jednání ve větším rozsahu ve smyslu ust. § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů. Naproti tomu žalovaný dle zákona o evidenci tržeb šetří daňové správní delikty, v nichž větší rozsah jednání poplatníka evidence tržbe není obligatorním znakem skutkové podstaty, a odpovědnost poplatníka daně za evidenci tržeb je odpovědností objektivní. Městský soud v Praze shrnuje, že kontrolní nákup, který je proveden před oznámením, že jde o úkon místního šetření, považuje za nejúčelnější nástroj zjišťování skutkového stavu na úseku správních deliktů dle zákona o evidenci tržeb. V případě, že jsou zachovány podmínky nezbytnosti a bezprostřednosti, jde o nástroj legitimní, a žalovaný proto nijak nepochybil, pokud k jeho užití přistoupil. Námitce žalobce tedy nelze přisvědčit.

- 36 V další žalobní námitce žalobce brojil proti procesnímu postupu žalovaného, který v průběhu správního řízení provedl dokazování v nepřítomnosti žalobce, a namísto provedení výslechu úřední osoby se spokojil s důkazem listinou – protokolem o místním šetření.
- 37 Podle ust. § 51 odst. 2 správního řádu o provádění důkazů mimo ústní jednání musí být účastníci včas vyrozuměni, nehrozí-li nebezpečí z prodlení. Tuto povinnost nemá správní orgán vůči účastníkovi, který se vzdal práva účasti při dokazování.
- 38 Smyslem posuzovaného ustanovení je umožnit účastníkům řízení být přítomni při provádění důkazu a uplatnit své právo na vyjádření.
- 39 Z obsahu správního spisu soud zjistil, že Celní úřad v posuzované věci provedl důkazy mimo ústní jednání dne 14. 9. 2017, o čemž v souladu s ust. § 18 odst. 1 správního řádu sepsal protokol o provedení důkazu listinou. Byly provedeny tři důkazy: protokol o místním šetření ze dne 17. 6. 2017, fotodokumentace provozovny a oznámení o zrušení příkazu a sdělení před vydáním rozhodnutí ze dne 28. 7. 2017, v němž, jak soud zjistil, byl žalobce poučen o svých právech dle ust. § 36 odst. 3 správního řádu. Rovněž v protokolu o provedení důkazu listinou byl žalobce poučen vyjádřit se k podkladům pro vydání rozhodnutí dle ust. § 36 odst. 3 správního řádu.
- 40 Městský soud souhlasí s žalobcem, že v dané věci nebyl dodržen postup dle ust. § 51 odst. 2 správního řádu, neboť žalobce nebyl ve smyslu tohoto ustanovení vyrozuměn o provádění důkazů. Městský soud je však přesvědčen, že k zásahu do procesních práv žalobce nedošlo, a napadené rozhodnutí tak není nezákonné. V posuzovaném případě totiž žalobce zpochybňuje provedení důkazu, s nímž byl již seznámen v průběhu místního šetření. Soud

ověřil přímo z dotčeného protokolu, že protokol byl nahlas přečten, podepsán jednatelem žalobce a následně byl jeho stejnopis předán jednatelem žalobce, což tento rovněž stvrdil svým podpisem. Žalobce tedy obsah protokolu znal a nic mu nebránilo se k němu vyjádřit, což ostatně také v průběhu správního řízení opakovaně činil, například v podání ze dne 29. 8. 2017. Městský soud v Praze shodně s žalovaným odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2016 č.j. 1 As 80/2016-30, kde se Nejvyšší správní soud k otázce nezákonnosti důkazu provedeného mimo ústní jednání bez vyrozumění účastníka řízení vyjadřoval, a dospěl k závěru, že je-li jako důkaz prováděna listina, nadto taková, se kterou byl účastník seznámen v průběhu správního řízení, není vadou řízení, pokud účastník nebyl informován o provedení důkazu mimo ústní jednání. Podle Nejvyššího správního soudu je v takovém případě bezúčelné informovat účastníky řízení o tom, že předmětná listina bude přečtena a tak provedena k důkazům, zvláště když správní orgán není povinen sdělovat účastníkům svůj úsudek o tomto důkazu. Uvedené lze vztáhnout na posuzovaný případ. Právo žalobce vyjádřit se k obsahu listiny bylo v řízení plně zachováno a bylo též žalobcem využito. Provedení napadeného důkazu bez vyrozumění žalobce tak nepředstavovalo procesní pochybení.

- 41 K námitce neprovedení důkazu výsledkem úřední osoby městský soud především podotýká, že správní orgány nemají v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů povinnost provést každý navržený důkaz, když závisí zcela na jejich uvážení, které z důkazních prostředků provedou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č.j. 7 Afs 175/2005-103). V projednávané věci žalovaný řádně vyhodnotil obsah protokolu o místním šetření jako důkaz, který věrohodně zachycuje skutkový stav, zohlednil, že jednatel žalobce neměl k obsahu protokolu námitek, skutková zjištění doplnil fotodokumentací z provozovny a usoudil, že svědecká výpověď úředních osob je za této situace zcela nadbytečná a nevnesla by do případu žádné nové skutečnosti. Městský soud v Praze nemá, co by k takové úvaze žalovaného doplnil. Postup žalovaného při provádění důkazů a jeho důvod pro neprovedení dalších, žalobcem navržených důkazů, soud považuje za zcela správný a souladný se zákonem, a je přesvědčen, že doplňování dokazování o svědecké výpovědi by bylo v rozporu se zásadou rychlosti řízení a procesní ekonomie.
- 42 V další žalobní námitce žalobce namítal, že v jeho případě existoval liberační důvod spočívající v zajištění školení a soustavného dohledu nad činností zaměstnanců.
- 43 Podle ust. § 21 zákona o odpovědnosti za přestupky právnická osoba za přestupek neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přestupku zabránila (1). Právnická osoba se nemůže odpovědnosti za přestupek zprostit, jestliže z její strany nebyla vykonávána povinná nebo potřebná kontrola nad fyzickou osobou, která se za účelem posuzování odpovědnosti právnické osoby za přestupek považuje za osobu, jejíž jednání je přičitatelné právnické osobě, nebo nebyla učiněna nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení přestupku (2).
- 44 Z citovaného ustanovení vyplývá, že odpovědnost právnické osoby za přestupek je založena na objektivní odpovědnosti s možností liberace, právnická osoba se tedy může své

objektivní odpovědnosti zprostit (liberovat), jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přestupku zabránila.

- 45 Z obsahu správního spisu městský soud zjistil, že jednatel žalobce dle jím předložených Záznamů o provedeném školení provedl na adrese Šumavská 24, Praha 2 dne 1. 5. 2017 školení dvou osob a dne 10. 6. 2017 školení dalších dvou osob na téma obsluhy pokladního systému se zřetelem na povinnosti podle zákona o evidenci tržeb, povinností vyplývajících z uvedeného zákona a povinností v maloobchodě vůči zákazníkům dle živnostenského zákona, zákona o vedení účetnictví, o ochraně spotřebitele a dalších souvisejících zákonů.
- 46 Podle názoru městského soudu avízované školení nelze považovat za výjimečný důvod svědčící o vynaložení veškerého možného úsilí k zabránění porušení právní povinnosti. Školení zaměstnanců je natolik běžnou záležitostí v pracovně právní praxi, že bez existence dalších, nikoli pouze formálních, kontrolních mechanismů, nemůže být považováno za dostačující nástroj k liberaci odpovědnosti za správní delikt. Liberační důvod bude zpravidla spatřován v náhlé, nepředvídatelné a nevyhnutelné okolnosti, která poplatníkovi zabránila ve splnění povinnosti. Mezi takové ojedinělé okolnosti školení nelze podřadit. Z uvedených důvodů soud žalobní námitku nesprávného posouzení liberačního důvodu na straně žalobce neshledává důvodnou, a pouze na okraj poznamenává, že žalobcem předložené záznamy o provedeném školení ani nelze považovat za řádný důkaz o provedeném školení, neboť z nich nelze ztotožnit školenou osobu s dotčenou zaměstnankyní, ani nelze ověřit, co konkrétně bylo předmětem školení.
- 47 K posuzované žalobní námitce městský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2015 č.j. 5 As 10/2015-27, v němž se Nejvyšší správní soud vyjádřil přímo ke školení zaměstnanců jako možnému liberačnímu důvodu, a uvedl, že *„doložení splnění povinností tím, že byl řidič ze strany zaměstnavatele poučen a byl povinen dodržovat platné právní předpisy, nepostačuje ke zproštění odpovědnosti za správní delikt. Stěžovatel se nemůže zprostit své odpovědnosti odkazem na porušení povinnosti vlastními zaměstnanci, případně osobami, které při výkonu své činnosti používá. Účelem ustanovení obsahujícího liberační důvod je zabránění sankce ve zcela výjimečných případech, kdy by její uložení odporovalo jejímu smyslu. Připuštěním navrhovaných liberačních důvodů (zabezpečení povinného školení řidičů) by mohlo být liberační ustanovení aplikováno ve velkém množství případů, a ztratilo by tak povahu výjimky z obecného pravidla, což by znamenalo ohrožení veřejného zájmu.“* Městský soud je ve shodě s názorem Nejvyššího správního soudu přesvědčen, že důkaz o školení zaměstnance nelze bez dalších tvrzení a důkazů, které by svědčily o skutečném úsilí zabránit spáchání deliktu, uplatnit jako liberační důvod ke zproštění žalobce z odpovědnosti za daný správní delikt.
- 48 Městský soud se neztotožňuje se žalobcem, že na všechny žalovaným míněné liberační důvody ve skutečnosti dopadá ust. § 22 zákona o evidenci tržeb, který zohledňuje nemožnost provádět evidenci tržeb „on-line“ z technických důvodů. Toto ustanovení cílí na případné problémy s připojením k veřejné datové síti, avšak podle názoru soudu si lze představit i jiné mimořádné technické komplikace, které mohou v praxi nastat a mohou být považovány za liberační důvod.

- 49 K poslední žalobní námitce, v níž žalobce nesouhlasí s výkladem časového úseku pro splnění povinnosti a namítá, že postačí zachovat časovou souvislost tak, aby došlo k zachování účelu zákona, tedy vystavit účtenku a zaslat datovou zprávu o evidované tržbě, městský soud uvádí následující.
- 50 Podle ust. § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb je poplatník povinen nejpozději při uskutečnění evidované tržby vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne.
- 51 *Zákonný pojem „nejpozději při uskutečnění evidované tržby“ je objasněn v důvodové zprávě k zákonu o evidenci tržeb. Je v ní uvedeno, že „poplatník, který má tržbu evidovat, může zaevidovat tržbu a vystavit účtenku kdykoliv před uskutečněním později obdržené tržby, nebo až při jejím uskutečnění. Není přitom rozhodné, zda a kdy předal poplatník slíbené protiplnění. Pokud poplatník nejprve předává slíbené protiplnění a teprve poté dochází na jeho straně k uskutečnění tržby za toto předané protiplnění, je pouze na něm, zda zaeviduje tržbu a vystaví účtenku až při realizaci tržby, nebo kdykoliv předtím, včetně okamžiku předání protiplnění. Pokud však poplatník nejprve realizuje tržbu a teprve poté předává slíbené protiplnění, je povinen tržbu zaevidovat a vystavit účtenku nejpozději při uskutečnění tržby, nemůže tedy čekat se zaevidováním tržby až do poskytnutí protiplnění. V případě fyzické přítomnosti původce tržby se „vystavením účtenky“ na straně poplatníka, který má tržbu evidovat, rozumí vystavit účtenku, bez výzvy ji fyzicky poskytnout zákazníkovi jejím umístěním na příslušné výdejní místo a neuskutečnit dispozici s účtenkou v rozporu se sdělenou vůlí původce plnění.“ (Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 o evidenci tržeb, Poslanecká sněmovna, 2015, tisk 513/0).*
- 52 Z uvedeného vyplývá, že zákonodárce časovou prodlevu mezi přijetím tržby a vystavením účtenky nepřipouští, naopak předpokládá vystavení účtenky před nebo nejpozději současně s přijetím tržby, a žalovaný nesplnění této povinnosti v případě kontrolního nákupu provedeného u žalobce vyhodnotil zcela správně. Námitka žalobce, že účel zákona je naplněn i při vystavení účtenky až po přijetí tržby, což ostatně odpovídá obvyklé praxi při prodeji zboží v obchodě, nemá pro posuzovaný případ žádný význam, neboť v daném případě namítaný skutkový stav nenastal. Jak vyplývá z provedeného dokazování, prodávačka při kontrolním nákupu nevystavila úředním osobám účtenku ani v průběhu následujících tří minut po přijetí tržby. Jednatel žalobce k jejímu jednání při místním šetření výslovně uvedl, že vystavit účtenku zapoměla (viz protokol o místním šetření ze dne 17. 6. 2017). Nestalo se tedy, že by prodávačka vystavila účtenku s časovou prodlevou až po uskutečnění přijetí předmětné tržby, případně že by účtenku vystavila minila, ale tento úkon z časových důvodů nestihla při místním šetření vykonat. Ani tato žalobní námitka tedy není důvodná.
- 53 Městský soud v Praze tak uzavírá, že žalobce se svými námitkami neuspěl, v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti. Městský soud v Praze proto žalobu zamítl jako nedůvodnou.
- 54 O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné účelné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u ě n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 28. ledna 2021

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. J.

