



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lukáše Hloucha, v právní věci žalobce: **K. P.**, se sídlem Znorovská 553, 696 61 Vnorovy, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem, se sídlem Zahradnická 223/6, 603 00 Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 11. 2021, č. j. 5 Af 46/2018-43,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 11. 2021, č. j. 5 Af 46/2018-43, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43221/18/5000-10480-809735, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 32 684 Kč do šedesáti (60) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Ing. Tomáše Hobzi, advokáta.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 43221/18/5000-10480-809735 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“); tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční úřad“) ze dne 7. 3. 2018, č. j. 1591933/18/2000-11451-050516 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým byl stěžovatel uznán vinným ze spáchání přestupku dle § 29 odst. 2 písm. b) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon o evidenci tržeb“). Daného přestupku se měl stěžovatel dopustit tím, že dne

14. 6. 2017 v provozovně „Trafika Tylova pasáž“ jeho zaměstnance J. T. (dále jen „zaměstnanec“) nevystavil účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne; za tento přestupek mu byla dle § 29 odst. 3 písm. a) zákona o evidenci tržeb ve spojení s § 46 a § 93 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, v rozhodném znění (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“), uložena pokuta ve výši 3 000 Kč a dále mu byla uložena povinnost nahradit náklady řízení ve výši 1 000 Kč.

[2] Dne 14. 6. 2017 proběhlo v provozovně stěžovatele místní šetření, jehož průběh je popsán v protokolu o místním šetření č. j. 5082776/17/2000-11480-104562 (dále jen „protokol o místním šetření“); tento protokol odmítl zaměstnanec stěžovatele při ukončení místního šetření podepsat. Při místním šetření byl úředními osobami proveden kontrolní nákup v podobě 1x Spinner v celkové hodnotě 99 Kč. Platba proběhla v hotovosti, avšak zaměstnanec stěžovatele dle zjištění úředních osob neměl vydat účtenku za provedený nákup. Příkazem ze dne 27. 11. 2017, č. j. 8409418/17/2000-11451-050516, byl stěžovatel na základě protokolu o místním šetření uznán vinným z přestupku dle § 29 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb, neboť porušil povinnost uloženou mu ustanovením § 18 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Proti příkazu stěžovatel podal odpor. Poté bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí, proti němuž se stěžovatel neúspěšně bránil odvoláním.

[3] V **žalobě** stěžovatel namítal především nezákonnost a neúčinnost protokolu o místním šetření a nemožnost použití tohoto protokolu jako důkazu. Stěžovatel setrval na tom, že jeho zaměstnanec vystavil účtenku za nákup a správní orgány tedy nedostatečně zjistily skutkový stav věci. Podle stěžovatele jednáním jeho zaměstnance nedošlo k naplnění formální ani materiální stránky přestupku. Další žalobní námitky směřoval proti výši uložené pokuty. Na podporu svých tvrzení stěžovatel k žalobě přiložil čestné prohlášení jeho zaměstnance.

[4] **Městský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Ve vztahu k žalobní námitce týkající se zákonnosti použití protokolu o místním šetření konstatoval, že zahájení místního šetření a provedení kontrolního nákupu bezprostředně před tím, než úřední osoby prokázaly svoji příslušnost ke správnímu orgánu, bylo správné; jediné v případě, kdy úřední osoby nejsou kontrolované osobě známe, může dojít k naplnění účelu tohoto institutu. Zákon o evidenci tržeb ani daňový řád dle městského soudu nestanoví, že úřední osoba může vykonávat svá práva vůči daňovému subjektu jen poté, co prokáže svoji příslušnost k správnímu orgánu. Městský soud poukázal na důvodovou zprávu k zákonu o evidenci tržeb, která ve vztahu k institutu kontrolního nákupu odkazuje na obecnou úpravu zakotvenou v zákoně č. 255/2012 Sb., kontrolní řád, v rozhodném znění (dále jen „kontrolní řád“); dle § 5 odst. 2 písm. e) tohoto zákona smí kontrolní orgán předložit pověření ke kontrole osobě kontrolované bezprostředně po prvním z kontrolních úkonů. Dle městského soudu byla podmínka bezprostřednosti splněna, přestože se úřední osoby v čase od 8:33 (uskutečnění kontrolního nákupu) do 8:40 vzdálily z prodejny a k prokázání jejich příslušnosti osobě zúčastněné na kontrole (zaměstnanci stěžovatele) došlo až po navrácení se úředních osob zpět do prodejny. Informace takto získané mohou být dle soudu dostatečným podkladem pro závěr o přestupku a výše uvedený postup úředních osob je v souladu se základními principy správního řízení.

[5] Ve vztahu k protokolu o místním šetření městský soud uvedl, že splňuje veškeré náležitosti dle § 60 odst. 3 daňového řádu a to včetně poučení zaměstnance.

pokračování

V podrobnostech odkazuje na rozhodnutí žalovaného, s jehož závěry se ztotožnil. Městský soud souhlasil i s tím, že odepření podpisu protokolu o místním šetření zaměstnancem stěžovatele bylo bezdůvodné. Dále poukázal na povinnost součinnosti daňového subjektu (§ 82 daňového řádu) a zdůraznil, že v dané věci se jednalo o jednoduchou situaci, kdy si obsluhující osoba musela být vědoma toho, zda a kdy účtenku kupujícím osobám předala. Úřední osoby nepochybily, jestliže do protokolu o místním šetření nezaznamenaly totožnosti dalších osob. K námitce ohledně presumpce správnosti obsahu protokolu o místním šetření městský soud poukázal na § 94 odst. 1 zákona č. daňového řádu, podle něhož je protokol veřejnou listinou. Městský soud se taktéž ztotožnil se závěry žalovaného, že se stěžovateli nepodařilo pravdivost obsahu daného protokolu vyvrátit. Návrh na provedení důkazu čestným prohlášením zaměstnance stěžovatele městský soud odmítl s odkazem na § 53 odst. 5 správního řádu, přičemž uzavřel, že tento důkazní prostředek nemá žádnou důkazní relevanci.

[6] Žalobní námitku ohledně nenaplnění formální stránky přestupku a porušení zásad dle čl. 39 Listiny základních práv a svobod městský soud neshledal důvodnou. Odkázal přitom na znění důvodové zprávy k zákonu o evidenci tržeb a na závěry žalovaného, z nichž jednoznačně plyne, že „vystavením účtenky“ zákon rozumí její předání původci tržby. Podobně postupoval městský soud v případě námitky stran nenaplnění materiální stránky přestupku. Námitku týkající se výše sankce rovněž neshledal důvodnou.

[7] V **kasační stížnosti** stěžovatel uplatnil kasační důvody dle 103 odst. 1 písm. a) b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů. Podle stěžovatele je pro danou věc rozhodující posouzení toho, zda odepření podpisu protokolu o místním šetření jeho zaměstnancem bylo důvodné či nikoliv. Městský soud se však touto otázkou dostatečně nezabýval a nezohlednil všechny okolnosti, které místní šetření doprovázely, a toliko přisvědčil žalovanému. Podle stěžovatele se městský soud rovněž dostatečně nevěnoval otázce zákonnosti a účinnosti protokolu o místním šetření. Namítá, že mu nebylo umožněno jakékoliv dokazování. Dále uvádí, že se městský soud vůbec nevyjádřil k rozporům, které existují mezi protokolem o místním šetření a zjištěném skutkovém stavu, jak jej uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí a na které v žalobě poukazoval. Stěžovatel je přesvědčen o tom, že ohledně pravdivosti protokolu o místním šetření vyvstaly takové pochybnosti, kvůli kterým měl žalovaný ověřit zaznamenaný obsah protokolu dokazováním. Městskému soudu vyčítá, že se těmito pochybnostmi ani námitkou stran použitelnosti protokolu o místním šetření jako důkazního prostředku, nezabýval. Podle stěžovatele tedy nebyl v dané věci dostatečně zjištěný skutkový stav.

[8] Dále se stěžovatel vyjadřuje k problematice rozložení důkazního břemene v přestupkovém řízení a namítá, že žalovaný pochybil, jestliže se nezabýval jeho námitkami proti pravdivosti protokolu o místním šetření. Ani městský soud otázku rozložení důkazního břemene neposoudil dle názoru stěžovatele správně. Stěžovatel dodává, že v řízení opakovaně poukazoval na absenci výpovědi jeho zaměstnance ve spisové dokumentaci; jeho svědectví by přitom napomohlo k objasnění skutkového stavu. Městskému soudu proto alespoň předložil čestné prohlášení svého zaměstnance, avšak soud tento důkazní prostředek odmítl provést, aniž by se věnoval jeho obsahu. Naproti tomu se soud věnoval okolnostem či právním otázkám, které nemají k jeho žalobním námitkám žádný vztah. Rozhodnutí městského soudu proto považuje za nepřezkoumatelné

a nezákonné, neboť vybočuje z mezí, ve kterých může soud dle § 75 odst. 2 s. ř. s. rozhodnutí správního orgánu přezkoumat.

[9] Nesprávné bylo dle stěžovatele též posouzení námitky stran materiální stránky přestupku. Ta nemohla být naplněna, neboť nebyl ohrožen zákonem chráněný zájem, kterým je evidence tržeb. Stěžovatel shrnuje, že rozhodnutím městského soudu byl dotčen na svém právu na spravedlivý proces. Namítá, že ze spisové dokumentace je dostatečně zřejmé, že žalovaný neprovedl žádné dokazování a své rozhodnutí postavil pouze na protokolu o místním šetření, který však nemůže sloužit jako jediný usvědčující důkaz. Městský soud nepostupoval správně, jestliže rozhodnutí žalovaného nezrušil a věc mu nevrátil k dalšímu řízení, přestože skutková zjištění ze kterých žalovaný vycházel, nebyla prokázána. Podle stěžovatele je rozsudek městského soudu nepřesvědčivý, nepřezkoumatelný a nezákonný, neboť nesplňuje požadavky na spravedlivý proces. Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný se ve **vyjádření ke kasační stížnosti** neztotožnil s kasačními námitkami stěžovatele a odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku a obsah soudního a správního spisu. Předmět sporu spatřuje žalovaný v posouzení právní otázky týkající se naplnění zákonných podmínek pro uložení pokuty za spáchaný přestupek. Ve vztahu ke kasační námitce ohledně nezákonnosti a neúčinnosti protokolu o místním šetření žalovaný uvedl, že hlavním důkazem prokazujícím skutečnost, zda prodejce řádně plní své povinnosti, může být samotný protokol o místním šetření, který je následně použit v řízeních týkajících se evidence tržeb. Žalovaný popsal průběh místního šetření, přičemž setrval na tom, že postup úředních osob byl bezchybný. Zaměstnanec stěžovatele nepředvolal k podání svědecké výpovědi, neboť s ním bylo vedeno ústní jednání při místním šetření. Zaměstnanec stěžovatele se však ke zjištěnému porušení povinností nevyjádřil a s pověřenými úředními osobami nespolečně pracoval.

[11] Ve vztahu k povaze protokolu o místním šetření žalovaný uvedl, že se jedná o listinu vydanou orgánem veřejné moci ve smyslu § 94 odst. 1 daňového řádu, o níž platí tzv. princip presumpce správnosti a zákonnosti obsahu, dokud nebude prokázán opak. V případě, že osoba zúčastněná na správě daní nesouhlasí s obsahem protokolu, musí úřední osoby její výhrady zaznamenat do samotného protokolu, což se však v daném případě nestalo. Namítá-li pak stěžovatel nezákonnost a neúplnost protokolu, leží důkazní břemeno co do prokázání nesprávnosti protokolu na něm. Stěžovatel však žádné důkazní prostředky nepředložil. Odepření podpisu protokolu o místním šetření bez dostatečného důvodu nemá vliv na jeho použitelnost jako důkazního prostředku. Jednání zaměstnance stěžovatele též naplnilo materiální stránku přestupku. Napadený rozsudek dle žalovaného netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Kasační stížnost navrhuje zamítnout jako nedůvodnou.

[12] V **replíce** stěžovatel tvrdí, že se žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti dopustil účelové fabulace stran průběhu místního šetření, když jeho popis skutkového stavu nemá oporu ve spisovém materiálu. Dále stěžovatel opakuje své kasační námitky týkající toho, že mu nebylo umožněno provést dokazování. Stěžovatel dále konstatuje, že místní šetření spadá do vyhledávací činnosti správce daně, čili protokol pořízený při kontrolním nákupu může svědčit toliko o existenci podezření na porušení povinnosti při správě daní a o existenci potenciálních důkazních prostředcích, nikoliv však o samotném

pokračování

skutkovém stavu. Pokud v rámci místního šetření dojde k ústnímu jednání se třetí osobou, jedná se dle stěžovatele pouze o vysvětlení ve smyslu § 79 daňového řádu a nikoliv o výslech svědka; podané vysvětlení přitom nelze použít jako důkazní prostředek (§ 79 odst. 3 daňového řádu). Správci daně nic nebránilo v tom, aby výslech jeho zaměstnance provedl. Stěžovatel opakuje, že v přestupkovém řízení nemůže být vyslovena vina toliko na základě jednostranného úředního záznamu. Protokol o místním šetření je listina ve smyslu § 94 odst. 1 daňového řádu, avšak pro potřeby přestupkového řízení není jako jediný důkaz dostačující. Dále stěžovatel znovu opakuje, že v dané věci nebyla naplněna materiální stránka přestupku, neboť žalovaný nebyl schopen vysvětlit, v čem konkrétně spočívala společenská škodlivost jeho jednání. Rozsudek městského soudu považuje za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť má za to, že při svém rozhodování vyšel z nedostatečných skutkových zjištění.

[13] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, současně zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil též důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud se musel nejprve zabývat touto námitkou, neboť nepřezkoumatelnost rozhodnutí představuje takovou vadu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí městského soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl městský soud rozhodnout, respektive jak podrobně měl být rozsudek odůvodněn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24). Nutno zdůraznit, že otázku nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud posuzuje zdrženlivě (viz rozsudek ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-23). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, nebo nesrozumitelností.

[15] Podle stěžovatele se městský soud dostatečně nezabýval žalobní námitkou stran oprávněnosti odepření podpisu protokolu o místním šetření ze strany zaměstnance stěžovatele. Nutno uznat, že vlastní posouzení této námitky městským soudem téměř absentuje. Městský soud ve svém rozsudku odkázal na konkrétní body rozhodnutí žalovaného, jenž se zejména v bodě [38] obdobnou námitkou v rámci odvolacího řízení zabýval. Městský soud tedy převzal závěry žalovaného a ve shodě s ním konstatoval, že zaměstnanci stěžovatele plyne z § 82 odst. 1 daňového řádu povinnost součinnosti. Dle stávající judikatury však nemusí převzetí názoru žalovaného správním soudem prvního stupně vždy nutně zakládat nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí, neboť *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007,

č. j. 8 Afs 75/2005-130). V nyní souzené věci se žalobní námitky převážně překrývaly s těmi, které stěžovatel uplatnil v odvolání, přičemž městský soud se s vyslovenými závěry v žalovaném rozhodnutí ztotožnil. Převzetí názoru žalovaného v tomto případě tedy nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Totéž platí ve vztahu k námitce stěžovatele stran posouzení (ne)naplnění materiální stránky přestupku.

[16] Stěžovatel dále namítá, že se městský soud nevypořádal s namítanými pochybnostmi ohledně průběhu místního šetření. Z napadeného rozsudku se podává, že městský soud považuje předmětný protokol za veřejnou listinu, se kterou je spojený tzv. princip presumpce správnosti. Městský soud přitom dospěl k závěru, že se stěžovateli nepodařilo zaprotokolované skutečnosti vyvrátit (viz bod [40] napadeného rozsudku). Je tedy zřejmé, jakým způsobem městský soud přistupoval k řešení této otázky. To platí rovněž o námitce stran použitelnosti protokolu o místním šetření jako důkazního prostředku (viz zejm. bod [31] napadeného rozsudku). Nutno uznat, že se městský soud v některých případech nevypořádal s odkazovanou judikaturou. Nejvyšší správní soud však upozorňuje, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72).

[17] Městský soud podle stěžovatele postupoval v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť se vyjadřoval k okolnostem, vůči kterým žalobní námitky stěžovatele nesměřovaly. Nejvyšší správní soud musí dát stěžovateli za pravdu, neboť námitku neprokázání příslušnosti úředních osob žalovaného při zahájení místního šetření v žalobě nevznsl. Taktéž nenamítal nezákonnost postupu úředních osob před předložením služebního průkazu ani nesporeoval institut kontrolního nákupu. Nelze však říci, že by městský soud postupoval excesivně a zcela vybočil z žalobních bodů. Stěžovatel totiž řadu svých námitek směřoval vůči postupu úředních osob v rámci místního šetření. Jeho žalobní argumentace se mimo jiné zaměřovala na přerušený průběh místního šetření v důsledku opuštění provozovny úředními osobami na 7 minut, přičemž díky tomuto postupu dle stěžovatele došlo k ukončení jednoho místního šetření a (po prokázání příslušnosti úředních osob) k zahájení nového místního šetření. Závěry městského soudu tedy měly určitý vztah k uplatněné žalobní argumentaci. Tyto závěry stěžovatel v kasační stížnosti nerozporoval; toliko namítal porušení dispoziční zásady vyjádřené v § 75 odst. 2 s. ř. s., potažmo nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nutno dodat, že by bylo v rozporu se zásadou hospodárnosti řízení, pokud by kasační soud zrušil rozsudek městského soudu, byť by si byl vědom, že městský soud ve věci rozhodne s pravděpodobností hraničící s jistotou stejně. Pokud by totiž zdejší soud zrušil rozsudek městského soudu z důvodu porušení § 75 odst. 2 s. ř. s., městskému soudu by k nápravě stačilo, aby vypustil tu část odůvodnění svého rozsudku, která jde nad rámec žalobních námitek. Takový přístup by dle přesvědčení zdejšího soudu odpovídal přepjatému formalismu. V samotném důsledku by vedl toliko k oddálení meritorního přezkum dané věci ze strany Nejvyššího správního soudu, což není pro účastníky řízení žádoucí. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu nevyhověl.

pokračování

[18] Jádrem sporu mezi účastníky řízení je, zda správní orgány v předcházejícím řízení náležitě zjistily skutkový stav věci, který odůvodňuje závěr, že se stěžovatel dopustil přestupku dle § 29 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb, tedy že za kontrolní nákup nebyla vystavena účtenka tomu, od koho evidovaná tržba plyne nejpozději při uskutečnění evidované tržby, a tím došlo k porušení § 18 odst. 1 téhož zákona. Stěžovatel zpochybňuje průběh kontrolního nákupu tak, jak je zaznamenán v protokolu o místním šetření, a trvá na tom, že jeho zaměstnanec účtenku vystavil. Úřední osoby dle stěžovatele nezohlednily všechny okolnosti, které místní šetření provázely. Podle stěžovatele bylo odepření podpisu protokolu o místním šetření ze strany jeho zaměstnance důvodné a tento dokument nelze použít jako jediný důkaz, na jehož základě byla vyslovena jeho vina. Správní orgány a potažmo městský soud nevyhodnotily správně otázku rozložení důkazního břemene; v této souvislosti stěžovatel poukazuje na to, že mu v průběhu přestupkového řízení nebylo umožněno jakékoliv dokazování. Současně podotýká, že důkazní povinnost tížila správní orgán.

[19] Dříve než Nejvyšší správní soud přejde k posouzení výše shrnutých námitek, považuje za příhodné zmínit právní rámec, kterým byly správní orgány při provádění kontrolního nákupu a následném přestupkovém řízení vázány.

[20] Dle § 24 odst. 1 zákona o evidenci tržeb *„[o]rgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb může za účelem zjištění plnění povinností uložených tímto zákonem provádět kontrolní nákup.“*

[21] Dle § 33 zákona o evidenci tržeb *„[n]estanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při řízení a jiném postupu týkající se evidence tržeb podle daňového řádu s výjimkou přestupků.“*

[22] Zákon o evidenci tržeb neobsahoval vlastní pravidla pro postup správního orgánu při provádění místního šetření. Zákonný rámec tak přiblížila důvodová zpráva k zákonu o evidenci tržeb, Poslanecká sněmovna, 2015, tisk č. 513/0 (dále jen „důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb.“), která ve vztahu k § 24 uvedla, že *„[k]ontrolní 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, který je součástí vyhledávací činnosti. (...) Procesním předpisem, kterým se kontrolní nákup řídí, je daňový řád. (...) Mj. lze materiální povahu kontrolního nákupu jakožto institutu, který není v právním řádu novinkou, pomocně seznat též z úpravy zákona č. 255/2012 Sb., kontrolního řádu.“*

[23] Z výše uvedeného plyne, že zákonodárce považoval kontrolní nákup za jeden z postupů v rámci vyhledávací činnosti správce daně ve smyslu § 78 a násl. daňového řádu. Konkrétně měly úřední osoby postupovat dle ustanovení o místním šetření (§ 80 až 84 daňového řádu).

[24] Nutno zdůraznit, že příslušnými ustanoveními daňového řádu byly úřední osoby vázány toliko při provádění kontrolního prodeje. Ustanovení § 33 zákona o evidenci tržeb totiž zcela logicky vylučuje použití daňového řádu pro přestupková řízení. Procesním

předpisem, jenž upravuje přestupky, a podle něhož byl správní orgán v dané věci povinen postupovat, je zákon o odpovědnosti za přestupky; subsidiárně bylo samozřejmě možné vycházet z obecné úpravy ve správním řádu.

[25] Lze shrnout, že pro účely kontroly dodržování povinností vyplývajících ze zákona o evidenci tržeb sloužil institut kontrolního nákupu; těžištěm kontrolního nákupu bylo obstarávání důkazů. Získané poznatky a důkazy bylo možné za určitých podmínek použít v navazujícím řízení o přestupku. Je třeba zdůraznit, že takto obstarané důkazní prostředky v rámci přestupkového řízení bylo nutné hodnotit v souladu s právními normami upravujícími správní trestání. Přestupkové řízení je totiž vedeno za zcela jiným účelem než daňové řízení. Stejně tak se liší základní zásady, jimiž jsou tato řízení ovládána.

[26] Stěžovatel je toho názoru, že protokol o místním šetření je nezákonný a nelze jej použít jako důkaz. Dle § 62 odst. 4 daňového řádu *„[o]depršení podpisu a důvody tohoto odepršení se v protokolu zaznamenají. Odepršení podpisu nebo vzdálení se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku. Na to musí být osoby zúčastněné na protokolovaném jednání předem upozorněny.“* Jako důvod odepršení podpisu protokolu o místním šetření zaměstnanec stěžovatele uvedl, že na to nemá čas a úřední osoby odkázal na dobu po pracovní době. V průběhu přestupkového řízení a též v kasační stížnosti stěžovatel upřesnil, že v daném okamžiku se v prodejně nacházelo podstatné množství jiných zákazníků, které musel zaměstnanec stěžovatele sám obsluhovat; z tohoto důvodu se nestihl seznámit s obsahem protokolu o místním šetření.

[27] K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že zaměstnancem uvedený důvod nemůže vést v daném případě k vyloučení protokolu o místním šetření jako důkazu. Pokud by bylo možné zneplatnit protokol o místním šetření toliko konstatováním osoby zúčastněné na protokolovaném jednání, že k podpisu protokolu nemá čas, bylo by ve značné míře paralyzováno efektivní využívání jednoho z významných postupů správce daně při vyhledávací činnosti (§ 78 daňového řádu). Nejvyšší správní soud připomíná, že předmětem řízení je to, zda stěžovatel vystavil či nevystavil účtenku úředním osobám v rámci kontrolního prodeje. Aniž by Nejvyšší správní soud bagatelizoval okolnosti, za kterých předmětný obchod proběhl (tj. přítomnost dalších zákazníků), souhlasí s městským soudem v tom, že v daném případě se nejedná o skutkově složitou situaci, která by si žádala větší časovou náročnost. Odepršení podpisu ze strany zaměstnance stěžovatele tak hodnotí Nejvyšší správní soud jako nedůvodné.

[28] Na druhou stranu Nejvyšší správní soud podotýká, že odepršení podpisu protokolu nelze pro účely vedení přestupkového řízení jakkoliv přičítat stěžovateli k tíži. Taktéž v tomto jednání nelze spatřovat porušení součinnosti ve smyslu § 82 odst. 1 daňového řádu, jak dovozuje žalovaný i městský soud. Osoba zúčastněná na protokolovaném jednání totiž nemá povinnost protokol o místním šetření podepsat. Navíc ani nelze hovořit o tom, že by zaměstnanec stěžovatele absolutně odmítal jakékoliv jednání s úředními osobami; sám jim navrhl, ať se dostaví později. Úředním osobám nic nebránilo v tom, aby zaměstnance stěžovatele později kontaktovaly za účelem poskytnutí vysvětlení či svědecké výpovědi.

[29] V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že v souladu se zásadou materiální pravdy (§ 3 správního řádu) správní orgány při zjišťování skutkového stavu

pokračování

postupují tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro soulad jeho úkonu s požadavky uvedenými v § 2 správního řádu. Přestupkové řízení je vedeno zásadou vyšetřovací, která velí správnímu orgánu činit vše potřebné k řádnému zjištění skutkového stavu, a to bez ohledu na míru procesní aktivity účastníka řízení (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 2014, č. j. 5 As 126/2011-68, č. 3014/2014 Sb. NSS). Povinnost správního orgánu plynoucí z § 3 správního řádu přiléhavě popsal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 11. 2022, č. j. 8 As 64/2021-45, podle něhož *„[j]e-li skutkový stav nejasný nebo mezerovitý, musí se správní orgán postarat o odstranění nejasností a mezer dokazováním. Správní orgán tak má v řízení povinnost opatřovat z úřední povinnosti podklady pro rozhodnutí, zjišťovat všechny okolnosti důležité pro ochranu veřejného zájmu a v řízení, v němž má být z moci úřední uložena povinnost, zjistit i bez návrhu všechny rozhodné okolnosti svědčící ve prospěch i v neprospěch toho, komu má být povinnost uložena (§ 50 odst. 2 a 3 správního řádu).“*

[30] S tím souvisí posouzení významu protokolu o místním šetření a jeho důkazní hodnotou (silou) pro následně vedené řízení o přestupku.

[31] Podle § 80 odst. 3 daňového řádu *„[o] průběhu místního šetření sepiše správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam.“* Povinnost sepsat protokol vyplývá rovněž z § 60 odst. 1 téhož zákona. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu listina vydaná orgánem veřejné moci v jeho pravomoci potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, potvrzuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno. Je tedy zřejmé, že daňový řád takto vydané listině přisuzuje účinky veřejné listiny, přičemž z hlediska obsahu takové listiny platí presumpce správnosti. Tento postup zákonodárce není ničím specifickým. Například obecná úprava správního řízení spojuje s protokolem dle § 18 odst. 1 správního řádu tytéž právní účinky (viz § 53 odst. 3 správního řádu).

[32] Jak vyplývá z judikatury zdejšího soudu, protokol o kontrole, pořízený ještě před zahájením správního řízení, pokud splňuje všechny náležitosti kladené na něj právními předpisy, je sice možné připustit jako jeden z klíčových důkazních prostředků, nemělo by se však jednat zpravidla o důkaz jediný. Tyto závěry vyplývají např. z rozsudku ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 As 196/2018-30, a přestože Nejvyšší správní soud v této věci řešil otázku použitelnosti protokolu vydaného dle § 18 správního řádu v řízení o přestupku, lze vyslovené závěry vztáhnout rovněž na nyní souzenou věc. Je tomu tak proto, že hlavní účel protokolu o místním šetření dle § 80 odst. 3 daňového řádu, jakož i protokolu dle § 18 odst. 1 správního řádu je v podstatě stejný – a sice formalizovaným způsobem zaznamenat skutková zjištění. Přestože je protokol považován za veřejnou listinu, neznamená, že by nemohl být následně v řízení provedenými nebo účastníkem navrženými důkazy zpochybněn. Není tedy důkazem neotřesitelným. Ani skutečnost, že účastník řízení nepředloží návrhy na provedení konkrétních důkazů, ale kontrolní zjištění zpochybňuje pouze svými tvrzeními, neopravňuje správní orgán k závěru, že postačí vycházet z protokolu o kontrole jako jediného či klíčového důkazu o protiprávním jednání. S ohledem na to, že sankční řízení je trestním řízením ve smyslu čl. 6 Úmluvy, je to správní orgán, kdo musí prokázat vinu stěžovatele mimo rozumnou pochybnost, veden při tom zásadou vyšetřovací charakteristickou pro řízení zahajovaná z moci úřední (rozsudek z 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013-35, č. 3027/2014 Sb. NSS, bod 36).

[33] Na výše uvedených závěrech učiněných ještě před účinností zákona o odpovědnosti za přestupky nic nemění ani § 81 tohoto zákona, podle něhož „[v] řízení navazujícím na výkon kontroly mohou být skutečnosti zjištěné při kontrole jediným podkladem rozhodnutí o přestupku.“ Ani to totiž nezabavuje správní orgán povinnosti vycházet při rozhodování ze skutečného stavu věci, tedy nikoliv pouze ze zjištění učiněných v rámci kontroly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2022, č. j. 8 As 64/2021-45).

[34] Nadto Nejvyšší správní soud poznamenává, že postup dle § 81 zákona o odpovědnosti za přestupky je možný toliko v případě, že v rámci kontrolního řízení byl protokol o kontrole kontrolované osobě (obviněnému) doručen a bylo mu umožněno vznášet proti němu námitky. Ustanovení § 81 zákona o odpovědnosti za přestupky tím reaguje na to, že zvláštní právní předpis, kterým je zpravidla kontrolní řád, obsahuje takovou právní úpravu, která dostatečně zaručuje kontrolované osobě určitá procesní práva. Uvedené vyplývá jak z důvodové zprávy k zákonu č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Poslanecká sněmovna, 2015, tisk č. 555/0, tak z odborné literatury [BOHADLO, David, Jan BROŽ, Stanislav KADEČKA, Petr PRŮCHA, Filip RIGEL a Vít ŠTASTNÝ. Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-2-3]. ASPI_ID KO250_2016CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517x.]. Ze správního spisu však neplyne, že by protokol o místním šetření byl stěžovateli jakožto obviněnému zaslán, aby se s ním mohl detailně seznámit. Rovněž mu nebyla dána možnost vznášet proti protokolu námitky. S protokolem o místním šetření se stěžovatel seznámil až poté, co proti příkazu podal odpor a na základě jeho žádosti mu bylo umožněno nahlížet do správního spisu.

[35] Na základě § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb měl poplatník povinnost nejpozději při uskutečnění evidované tržby vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne. Mezi stěžovatelem a žalovaným nepanuje shoda na tom, co se rozumí pod pojmem „vystavit účtenku.“ K poznání smyslu a účelu předmětné normy je nutné použít teleologický výklad. Účel evidence tržeb spočíval ve vytváření podkladů pro řádnou kontrolu a výběr daní; zprostředkovaně pak měl chránit zájem státu na průkaznosti a průhlednosti finančních toků. Samotná účtenka rovněž mohla přispívat ke kontrole plnění povinností poplatníka, a to ze strany veřejnosti prostřednictvím například institutu ověření účtenky u správce daně (§ 27 zákona o evidenci tržeb). Pro naplnění tohoto účelu však musela účtenka reálně existovat a kupující ji musel mít k dispozici.

[36] Zákonodárcem užitý pojem „vystavení účtenky“ ve smyslu § 18 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb je proto nutné interpretovat tak, že prodávající měl povinnost umožnit kupujícímu nakládat s účtenkou dle jeho vlastní vůle, aniž by musel prodávajícího o účtenku žádat. Jestliže k obchodnímu styku došlo prostřednictvím osobní interakce prodávajícího s kupujícím (tedy nikoliv např. prostřednictvím internetu apod.), měl prodávající povinnost nejpozději při uskutečňování evidované tržby vystavit účtenku. V případě, že poplatník zvolil fyzickou, resp. listinnou formu účtenky, bylo nutné účtenku vytisknout a poskytnout kupujícímu tak, aby měl možnost ji převzít. Splnění této povinnosti šlo jednoduše dosáhnout například tím, že prodávající účtenku v listinné podobě umístil na prodávající pult a dal tak kupujícímu možnost ji převzít. Lze si však představit řadu jiných situací; účtenku ve fyzické podobě bylo možné vystavit např. prostřednictvím určeného zařízení (např. elektronickou samoobslužnou pokladnou); i v takovém případě dojde ke splnění dané povinnosti. Posouzení toho, zda byla účtenka

pokračování

vystavena, bude vždy záležet na okolnostech daného případu, přičemž určujícím kritériem je, zda měl kupující možnost převzít účtenku, bez toho aby o ni musel prodávajícího aktivně žádat. Dané ustanovení však nelze interpretovat tak, že prodávající měl povinnost vnutit kupujícímu převzetí účtenky, nebo ho k převzetí účtenky jakkoliv pobízet. Nadto je nutné podotknout, že na rozdíl od povinnosti zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně [§ 18 odst. 1 písm. a)] zákon o evidenci tržeb nestanovil, v jaké formě musela být účtenka vystavena. Proto nelze odmítnout, že by vystavení účtenky nemohlo probíhat elektronicky.

[37] Z protokolu o místním šetření vyplývá, že úřední osoby realizovaly dne 14. 6. 2017 v 8:33 hod kontrolní nákup v podobě 1x Spinner v celkové výši 99,- Kč. Při provádění platby obsluha (zaměstnanec stěžovatele) podle protokolu na výše uvedený kontrolní nákup nevystavila účtenku. Poté úřední osoby provozovnu opustily. V 8:40 hod se úřední osoby vrátily zpět do prodejny a až tehdy se prokázaly svými služebními průkazy. Obsluhu požádaly o průkaz totožnosti, který jí po zapsání do protokolu o místním šetření vrátily. Úřední osoby konfrontovaly obsluhu s tím, že jim nevystavila účtenku a dotázaly se jí, proč tak učinila. Následně měla obsluha účtenku č. 2161244085 s časem 8:33:27 hod vystavit. Dále z protokolu o místním šetření vyplývá, že se úřední osoby v průběhu sepisování protokolu o místním šetření pokoušely zkontrolovat fiskalizaci shora uvedené účtenky; nepodařilo se jim však spojit se s „CEK“ systémem. Obsluha odepřela podepsání protokolu o místním šetření a to z toho důvodu, že neměla čas, přičemž úředním osobám oznámila, ať se dostaví po pracovní době. Součástí spisové dokumentace je rovněž výše zmínění účtenka.

[38] Následovalo řízení o přestupku, v jehož průběhu stěžovatel od počátku namítal nedostatky protokolu o místním šetření z hlediska jeho zákonných náležitostí i obsahu a rovněž sporoval průběh místního šetření tak, jak jej úřední osoby zaznamenaly v protokolu. Po dobu přestupkového řízení i v navazujícím soudním řízení stěžovatel setrval na konstatování, že jeho zaměstnanec účtenku za předmětný nákup vystavil. Zároveň již v odvolacím řízení poukazoval na skutečnost, že v řízení absentuje výpověď jeho zaměstnance, která by napomohla odstranit spory ohledně faktického průběhu místního šetření.

[39] Ze spisového materiálu tedy plyne, že stěžovatel sporoval skutkový stav zjištěný úředními osobami a pochybení, které mu bylo dáváno za vinu, popíral. Rovněž se domáhal toho, aby v řízení byl proveden výslech zaměstnance stěžovatele jakožto svědka. Tomu však nikdy nebylo vyhověno. Žalovaný toliko odkázal na obsah protokolu o místním šetření a tvrzení stěžovatele odmítl s tím, že se mu nepodařilo prokázat opak. K tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že nelze stěžovateli vyčítat neprokázání svých tvrzení, pokud mu to ani nebylo umožněno. Je zřejmé, že jediný, kdo mohl o průběhu kontrolního nákupu podat svědectví, byl zaměstnanec stěžovatele, který úřední osoby v daný den obsluhoval. Ten mohl ze své pozice rovněž objasnit, jakým způsobem měla být účtenka vystavena. Stěžovateli však byla ze strany žalovaného odňata možnost vnést do správního řízení vlastní důkazy na podporu svých tvrzení. Jak přitom plyne z výše uvedeného (srov zejm. body [28] až [34] tohoto rozsudku), existence protokolu o místním šetření nezbavuje žalovaného jeho povinnosti zjistit skutkový stav, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Za stěžejní Nejvyšší správní soud považuje skutečnost, že stěžovatel zpochybňoval závěry, k nimž správní orgány na základě protokolu o místním šetření dospěly, avšak svým

jednáním mu odepřely možnost prokázat svojí nevinu. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že správní orgány nepostupovaly v souladu s § 3 správního řádu a ohledně skutkového stavu přetrvávají rozpory, které bude třeba odstranit.

[40] Nejvyšší správní soud doplňuje, že určité pochybnosti o průběhu místního šetření do řízení vnesl též sám žalovaný. Ten v reakci na námitku stěžovatele stran opuštění provozovny úředními osobami v řízení o odvolání uvedl *„[v] daném případě bylo opuštění Provozovny realizováno z toho důvodu, aby bylo třetí osobě umožněno splnit svou povinnost, což znemožnilo úředním osobám okamžité prokázání se služebními průkazy. Bylo tedy zkoumáno, zda účtenka za evidovanou tržbu byla vystavena a pouze nepředána do dispozice úředních osob, či zda tato nebyla vůbec vystavena. Dále také z protokolu o místním šetření vyplývá, že se úřední osoby pokusily provést dálkové ověření toho, zda byla splněna povinnost dle § 18 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb, tj. zda byla odeslána zpráva s údaji o evidované tržbě na společném technickém zařízení správce daně“*. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že v okamžiku opuštění provozovny už muselo být úředním osobám zřejmé, zda účtenka vystavena byla či nikoliv. V tomto ohledu je rozhodnutí žalovaného nesrozumitelné.

[41] V řízení před soudem prvního stupně stěžovatel na podporu svých tvrzení předložil městskému soudu čestné prohlášení zaměstnance stěžovatele. Ten však provedení důkazu nepřipustil; konkrétně se městský soud v bodě [41] svého rozsudku vyjádřil následovně: *„[s]oud odkazuje na obecnou úpravu o provádění důkazu listinou stanovenou v § 53 správního řádu a konstatuje, že předložená listina nemá žádnou důkazní relevanci. Čestným prohlášením, a to jen prohlášením účastníka řízení je možné pouze nahradit předložení listiny, a to jen v případech a za podmínek stanovených zvláštním zákonem (§ 53 odst. 5 správního řádu). O takovou situaci v daném případě nejde.“* Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že městský soud posoudil obsah důkazu, aniž by se s ním seznámil.

[42] Soudní řád správní v § 51 stanoví obecné pravidlo, podle něhož je čistě na úvaze soudu aby zhodnotil, jaké důkazy provede a které nikoliv. Tato úvaha soudu má své limity a soud tedy nemůže postupovat libovolně. K důvodům, které umožňují soudu neakceptovat účastníkem řízení navržený důkazní prostředek, se Nejvyšší správní soud již mnohokrát ve své judikatuře vyjádřil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2020, č. j. 4 As 372/2019-42, nebo rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89). Soud není povinen provést důkaz, jestliže tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále je myslitelný argument, podle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn., nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení, bez důvodných pochybností postavena najisto. Městský soud však žádný z těchto důvodů neidentifikoval. Své rozhodnutí opřel o § 53 odst. 5 správního řádu. Tento postup však nelze aprobovat. Správní soud při dokazování postupuje primárně dle soudního řádu správního a podpůrně dle zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (viz § 64 s. ř. s.). Pokud předložené čestné prohlášení soud odmítl na základě správního řádu, postupoval dle nesprávného právního předpisu. Odepření provedení důkazního prostředku ze strany městského soudu bylo v daném případě v rozporu se zákonem.

pokračování

[43] S ohledem na výše lze shrnout, že stěžovateli nebylo umožněno na podporu svých tvrzení vnést do řízení vlastní důkazní prostředky, přestože se domáhal výsledku svého zaměstnance a od počátku svoji vinu popíral. Navzdory tomu žalovaný potvrdil rozhodnutí finančního úřadu opírající se o jediný důkazní prostředek, a sice protokol o místním šetření (který nebyl osobou zúčastněnou na protokolovaném jednání podepsán). S ohledem na všechny okolnosti daného případu však nebylo možné vyslovit vinu stěžovatele pouze na základě předmětného protokolu. Skutečnost, že v řízení nebyl najisto postaven skutkový stav, brání posouzení kasační námitky stran (ne)naplnění materiální stránky přestupku. Nejvyšší správní soud se jí proto nemohl zabývat.

[44] Nejvyšší správní soud uzavírá, že správní orgány nepostupovaly v souladu se zásadou materiální pravdy a zásadou vyšetřovací, neboť dostatečně nezjistily skutkový základ pro posouzení odpovědnosti stěžovatele za přestupek podle § 29 odst. 2 písm. b) zákona o evidenci tržeb. Při zjišťování skutkového stavu byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost správních rozhodnutí, a pro tuto v žalobě vytýkanou vadu měl městský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit, což však neučinil. Svůj rozsudek proto zatížil vadou podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[45] Na závěr Nejvyšší správní soud podotýká, že zákonem č. 458/2022 Sb. došlo s účinností ke dni 1. 1. 2023 ke zrušení zákona o evidenci tržeb. Žalovaný se tak bude muset primárně vypořádat s otázkou, zda tato skutečnost nebrání dalšímu projednání věci.

[46] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, rozsudek městského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). S ohledem na důvody zrušení rozsudku zrušil také rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[47] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Stěžovatel tak má právo na náhradu nákladů v plné výši, neboť ve věci měl úspěch.

[48] Stěžovatel byl v řízení před městským soudem zastoupen společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o. se sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením. Pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dále jen „advokátní tarif“). Náklady stěžovatele tak spočívají v odměně za zastupování ve výši 4 x 3 100 Kč za čtyři právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky a účast na jednání městského soudu [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu] a paušální částka ve výši 300 Kč za každý úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tj. 4 x 300 Kč. V řízení o žalobě tak zástupci stěžovatele náleží odměna a náhrada hotových

výdajů ve výši 13 600 Kč. Jelikož je zástupce stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tato částka o 21 % sazbu této daně, tj. o 2 856 Kč. Náklady řízení o žalobě dále tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za žalobu. Náklady řízení před krajským soudem tedy celkem představovaly 19 456 Kč.

[49] Po podání kasační stížnosti převzal zastoupení stěžovatele Mgr. Ing. Tomáš Hobza, advokát. Stěžovateli tedy náleží náhrada nákladů zastoupení v řízení o kasační stížnosti, spočívající v odměně za zastupování ve výši 2 x 3 100 Kč za dva úkony právní služby, tj. sepsání kasační stížnosti včetně jejího doplnění a sepsání repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a paušální částka ve výši 300 Kč za každý úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tj. 2 x 300 Kč. V řízení o kasační stížnosti tak zástupci stěžovatele náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 6 800 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce stěžovatele je plátcem DPH, zvyšuje se tato částka o 21 % sazbu této daně, tj. o 1 428 Kč. Náklady řízení o kasační stížnosti dále tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč. Náklady řízení před Nejvyšším správním soudem tedy celkem činí 13 228 Kč.

[50] Výsledná částka nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti tedy činí 32 684 Kč. Žalovaný je proto povinen stěžovateli zaplatit náhradu nákladů řízení ve výši 32 684 Kč, a to ve lhůtě 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Ing. Tomáše Hobzi (§ 149 odst. 1 o. s. ř.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 10. února 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu