



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **J. N.**, zastoupený JUDr. Markem Pourem, advokátem se sídlem Bartošova 1729/9, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 20. 4. 2021, č. j. 65 A 37/2020-60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobce se kasační stížností domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2020, č. j. 5038/20/5000-10610-711361. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 26. 6. 2019, č. j. 1481163/19/3100-11480-809929, jímž byl žalobce shledán vinným ze spáchání přestupku proti evidenci tržeb dle § 28 odst. 2 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, v relevantním znění (dále jen „zákon o evidenci tržeb“), a byla mu dle § 28 odst. 3 téhož zákona uložena pokuta ve výši 170 000 Kč a dále povinnost nahradit náklady správního řízení paušální částkou 1 000 Kč.

[2] Daného přestupku se měl žalobce dle správních orgánů dopustit tím, že jako podnikající fyzická osoba v provozovně „BEŠŤ – HOSPŮDKA VE STODOLE“, na adrese Zábeštní Lhota 17, dlouhodobě neplnil povinnosti vyplývající ze zákona o evidenci tržeb.

Konkrétně žalobce ve své provozovně přijímal v hotovosti tržby za stravovací a ubytovací služby poskytnuté v souvislosti se svatebními hostinami uskutečněnými v období od dubna do října 2017, nejméně ve 26 případech však údaje o takových tržbách nezaslal datovou zprávou správci daně a nevystavil účtenky tomu, od koho evidovaná tržba plynula. Tím žalobce porušil povinnosti stanovené v § 18 odst. 1 písm. a) a b) zákona o evidenci tržeb, když ve zmiňovaném období nezaevidoval tržby ve výši nejméně 1 265 687 Kč.

[3] Krajský soud žalobci přisvědčil v tom, že správní orgán I. stupně postupoval v rozporu se zákonem, když dle § 57 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), vyzval osoby, o nichž měl za to, že mohly využít služeb žalobce v souvislosti se svou svatbou, k poskytnutí údajů o tom, zda jim žalobce tyto služby poskytl, jakou částku a jakým způsobem za poskytnuté služby zaplatily, a rovněž k předložení faktury či jiného dokladu, který jim byl vystaven. Tyto osoby nelze podle krajského soudu považovat ve smyslu zmiňovaného ustanovení za osoby, které získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní. Dané ustanovení totiž dle krajského soudu míří na osoby, které údaje nezbytné pro správu daní pravidelně a opakovaně shromažďují, a to zpravidla na základě povinnosti jim stanovené jiným právním předpisem, nikoliv na osoby, které takové údaje získají pouze ad hoc, jako tomu bylo v posuzovaném případě. Krajský soud nevyločil možnost, aby správní orgán získal dané údaje jiným postupem podle jiného zákonného ustanovení, pokud však postupoval dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu, byl jeho postup nezákonný.

[4] Krajský soud však dospěl k závěru, že uvedená vada řízení nemohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Správní orgán vydal zmiňované výzvy ve vyhledávací fázi, tedy před zahájením řízení o přestupku, kdy však již shromáždil kromě odpovědí na nezákonné výzvy rovněž řadu dalších podkladů, které samy o sobě odůvodňovaly zahájení přestupkového řízení. Konkrétně krajský soud zmínil údaje zjištěné ze sociální sítě Facebook, kde bylo na profilu žalobcovy provozovny zveřejněno několik recenzí od zákazníků, kteří zde měli v průběhu roku 2017 svatební hostinu, přičemž z jedné z recenzí vyplynulo, že žalobce nepředal zákazníkovi účet za poskytnuté služby. Dále krajský soud poukázal na údaje poskytnuté Obecním úřadem v Radslavicích jako matričním úřadem (seznam svateb konaných v roce 2017 mimo obřadní síň tohoto obecního úřadu) a bankou vedoucí žalobcův podnikatelský účet. Tyto údaje ve spojení s přehledem tržeb evidovaných žalobcem v rozhodném období dostatečně nasvědčovaly spáchání přestupku, neboť žalobce nevykazoval tržby, které by mohly svou výší odpovídat tržbám za svatební hostiny a s nimi spojené ubytování. Výzvy podle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu pouze umocnily a potvrdily podezření správního orgánu. Po zahájení přestupkového řízení správní orgán většinu výzvami obeslaných osob řádně vyslechl. Rozhodnutí správních orgánů jsou založena mj. na zjištěních z řádně provedených výslechů svědků. Seznam osob využívajících v rozhodném období služby žalobce v jeho provozovně byl správnímu orgánu znám již ze součinnosti s matričním úřadem, správní orgán by tedy výsledky svatebčanů mohl provést i bez předchozího rozeslání výzev.

[5] Žalobní námitku neúplnosti správního spisu shledal krajský soud do značné míry obecnou a spekulativní. Žalobce poukázal na to, že ve spise nejsou založeny úřední záznamy o telefonátech správního orgánu osobám obeslaným výzvami, a spekuloval o tom, jaké další úkony správního orgánu nejsou ve správním spise zachyceny, neuvedl však, jakým

pokračování

způsobem mohlo tvrzené pochybení správního orgánu ovlivnit výsledek správního řízení a v čem žalobce spatřuje jeho nezákonnost. Správní orgán uvedl, že k sepsání úředních záznamů nepřistoupil, neboť tyto telefonáty nepovažoval za důležité úkony při správě daní. Žalobce netvrdil opak, ani neuvedl, proč je dle jeho názoru v důsledku absence úředních záznamů napadené rozhodnutí nezákonné.

[6] Ani námitku podjatosti úředních osob správního orgánu neshledal krajský soud důvodnou. Žalobce shledával podjatost úředních osob v tom, že byly ovlivněny veřejnými vyjádřeními ministryně financí a ředitele Generálního finančního ředitelství k posuzované věci. Krajský soud zdůraznil rozdíl mezi pojmy nestrannost a nezávislost a uzavřel, že žalobce namítal nedostatek nezávislosti úředníků, nikoliv nedostatek jejich nestrannosti. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu soud dodal, že v případě správního orgánu se pro jejich rozhodovací činnost nevyžaduje nezávislost, nýbrž pouze nestrannost. Subordinace, a tedy závislost je pro správní orgány naopak typická.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž podstatnou část tvoří téměř doslovně převzaté pasáže žaloby a rekapitulace obsahu spisové dokumentace a napadených rozhodnutí, popřípadě závěrů krajského soudu.

[8] Stěžovatel zopakoval, že výzvy vydané správním orgánem daně na základě § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu považuje za nezákonné, neboť oslovené osoby nejsou osobami, které získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní ve smyslu tohoto ustanovení. Nesouhlasí však se závěrem krajského soudu o tom, že tato vada správního řízení neměla vliv na zákonnost rozhodnutí správních orgánů. Dle stěžovatele nedokazují další podklady, které byly ve spise založeny před zahájením přestupkového řízení, jednotlivě ani v souhrnu jeho přestupkovou odpovědnost. Stěžovatel zdůrazňuje, že řízení o přestupku je trestním řízením v širším slova smyslu, osobě obviněné z přestupku tedy náleží procesní práva velmi obdobná těm, která požívá obviněný, proti němuž se vede trestní řízení. Řízení o přestupku nelze založit na celkem čtyřiceti čtyřech „neprocesně“ získaných písemných informacích vynucených nezákonnou hrozbou uložení pokuty. Dle stěžovatele nemohla být nezákonnost výzev, a tedy ani odpovědí na ně, zhojena následným provedením výslechu dotazovaných osob. Uvedená procesní vada se dle stěžovatele dotýkala všech svědeckých výpovědí a významně tedy ovlivnila zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Správní orgán navíc postupoval při výběru svědků selektivně dle obsahu jejich odpovědí na výzvy.

[9] Stěžovatel stejně jako již v žalobě uvedl, že správní spis považuje za neúplný, neboť neobsahuje žádný záznam o telefonátech správního orgánu osobám, jimž byly adresovány nezákonné výzvy. Spis tedy nezachycuje všechny kroky, které správní orgán provedl, a lze jen odhadovat, jaké další kroky učinil. Tím je dle stěžovatele ohrožena zákonnost celého postupu správního orgánu. Žalovaný dle stěžovatele tuto skutečnost nepřipustně bagatelizoval.

[10] Dále stěžovatel zopakoval značnou část žaloby týkající se jím tvrzené podjatosti úředních osob správního orgánu. Popsal, že posuzovaný případ byl silně medializován

a postup správního orgánu se stal terčem kritiky z řad odborné i laické veřejnosti. Ministryně financí i ředitel Generálního finančního ředitelství však postup správních orgánů hájili. Za této situace dle stěžovatele nemohly úřední osoby správního orgánu rozhodovat podle svého svobodného uvážení, nestranně a spravedlivě, protože si byly vědomy toho, že přijetí rozhodnutí odlišného od závěrů ministryně financí a ředitele Generálního finančního ředitelství by mohlo vést ke ztrátě zaměstnání a jejich sociálních jistot. Tím bylo dle stěžovatele zasaženo do jeho práva na spravedlivý proces, které zahrnuje právo na nestranné a nezávislé rozhodování nejen soudu, ale všech orgánů státní moci. Nad rámec argumentace uplatněné v žalobě stěžovatel v této souvislosti uvedl, že nesouhlasí se závěrem soudu, podle něhož by stěžovatelem předestřené pojetí nestrannosti úředních osob vedlo k tomu, že by v důsledku jakéhokoli politického vyjádření či komentáře k určité kauze byly vyloučeny veškeré úřední osoby všech orgánů finanční správy podřízené tomu, kdo takové vyjádření učinil, a věc by tudíž neměl kdo rozhodnout. Správní řád má dle stěžovatele pro takový případ jednoznačnou pojistku a určuje, kdo v takovém případě rozhoduje. Dle stěžovatele je nestrannost párový pojem k nezávislosti, garantuje rovnost účastníků řízení a je předpokladem nepodjatosti. Stěžovatel trvá na tom, že prohlášení ministryně financí a ředitele Generálního finančního ředitelství významně narušila rovné postavení účastníků řízení (resp. stěžovatele). Úřední osoby správního orgánu byly při rozhodování vedeny nejen hlediskem zákonnosti, ale rovněž obavami o své zaměstnání a své sociální jistoty. Takový postup vedoucích orgánů státní správy, k jakému došlo v posuzovaném případě, stěžovatel nepovažuje za souladný se zákonem.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti především ztotožnil se závěry krajského soudu a následně se vyjádřil k jednotlivým uplatněným námitkám. K námitce týkající se nezákonnosti vydaných výzev uvedl, že se krajský soud vyjádřil pouze k zákonnosti postupu dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu, nezabýval se však možností vydání obdobné výzvy na základě jiného písmene téhož ustanovení. Žalovaný připustil, že použití výzvy dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu bylo nezákonné, stejného výsledku však správní orgán mohl dosáhnout v souladu se zákonem výzvou dle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žalovaný tedy trvá na tom, že správní orgán nepřekročil své zákonné pravomoci, ale pouze aplikoval nesprávné zákonné ustanovení. Vzhledem k tomu, že uvedení konkrétního paragrafu, odstavce a písmene zákona, který je aplikován, nemusí být pravidelnou součástí výroku rozhodnutí a že z výzev bylo patrné, že správní orgán vyžaduje údaje týkající se obchodní transakce, jež se měla uskutečnit mezi příjemcem výzvy a další osobou, nebyly uvedené výzvy nezákonné, neboť bylo zřejmé, že správní orgán postupoval na základě § 57 odst. 1 daňového řádu. K možnosti získání požadovaných informací prostřednictvím podání vysvětlení žalovaný uvedl, že tento postup považuje za méně vhodný, neboť byl v praxi spojován s osobní přítomností vyzývané osoby a neumožňuje rovnou požádat také o předložení relevantních listin. Žalovaný má tedy za to, že v posuzovaném případě bylo na místě vydat výzvu podle § 57 daňového řádu. I kdyby však bylo její vydání nezákonné, nejednalo by se dle žalovaného o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. V tomto směru se žalovaný ztotožnil se závěry krajského soudu. Srovnání posuzované procesní situace s trestním řízením dle žalovaného neobstojí, neboť se napadený postup odehrál v rámci vyhledávací činnosti, nikoliv v přestupkovém řízení. Ve vztahu k dalším uplatněným námitkám žalovaný zopakoval své dříve vyřčené závěry a odkázal na své rozhodnutí a napadený rozsudek.

pokračování

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[13] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] V posuzovaném případě je předmětem řízení otázka odpovědnosti stěžovatele za přestupek dle § 28 odst. 2 zákona o evidenci tržeb. Podle tohoto ustanovení se právnická nebo podnikající fyzická osoba dopustila přestupku tím, že závažným způsobem ztížila nebo zmařila evidenci tržeb. Stěžovatel namítal několik procesních pochybení správního orgánu, která dle jeho názoru neodstranil ani žalovaný či krajský soud.

[15] Především stěžovatel namítal, že přestupkové řízení bylo zahájeno a vedeno na základě nezákonně získaných důkazů. Těmi byly odpovědi na výzvy vydané dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu, které správní orgán rozeslal osobám, o nichž měl za to, že jim stěžovatel mohl poskytnout služby v souvislosti s jejich svatbami. V důsledku nezákonnosti uvedených výzev pak byly dle stěžovatele nepoužitelné rovněž svědecké výpovědi osob, které byly těmito výzvami původně osloveny. Krajský soud shledal postup správního orgánu sice nezákonným, nešlo však o vadu řízení, která by mohla mít vliv na jeho výsledek. S tímto závěrem se stěžovatel neztotožnil. Žalovaný naproti tomu považuje vydání výzev za souladné se zákonem, byť připouští, že měly být vydány na základě jiného písmene téhož ustanovení.

[16] Dle § 33 zákona o evidenci tržeb, nestanovil-li tento zákon jinak, postupovalo se při řízení a jiném postupu týkajícím se evidence tržeb podle daňového řádu s výjimkou přestupků.

[17] Z uvedeného ustanovení tedy vyplývalo, že v případech, kdy zákon o evidenci tržeb neobsahoval zvláštní procesní úpravu, postupovaly správní orgány podle daňového řádu. Pokud však zjistily skutečnosti nasvědčující spáchání přestupku, zahájily přestupkové řízení, v němž postupovaly dle zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, v relevantním znění, popřípadě subsidiárně dle správního řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2023, č. j. 5 Afs 415/2021-43, bod 24; všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Při prověřování plnění povinností vyplývajících ze zákona o evidenci tržeb tedy příslušné správní orgány postupovaly dle daňového řádu. S tímto dvojím procesním režimem počítala důvodová zpráva k zákonu o evidenci tržeb i komentářová literatura (viz Hrabětová, D., Kouba, S., Dejmková, M., Šabo, M., *Zákon o evidenci tržeb. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer. 2016, v ASPI právní stav k 1. 11. 2020, komentář k § 33).

[18] Dle § 57 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně mají orgány veřejné moci a osoby, které a) vedou evidenci osob nebo věcí, b) poskytují plnění, které je předmětem daně, c) provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo d) získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní.

[19] V posuzovaném případě byly výzvy vydány na základě § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Krajskému soudu lze přisvědčit v tom, že toto ustanovení na posuzovanou věc zjevně nedopadalo, neboť je již z jeho formulace (použití nedokonavého vidu „získávají“) patrné, že směřovalo na subjekty, které údaje nezbytné pro správu daní získávají opakovaně a pravidelně v rámci své běžné činnosti. Toto ustanovení tedy nebylo možné uplatnit na osobu, která získala požadované údaje jednorázově či nahodile. Jak poznamenal již krajský soud, také komentářová literatura uvádí jako příklad osob povinných poskytnout údaje dle tohoto ustanovení např. osoby evidující údaje o ubytovaných osobách, evidující technické prověření automobilů apod. (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žišková, M., *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer. 2011, v ASPI právní stav k 1. 3. 2011, komentář k § 57). Uvedený výklad ve vyjádření ke kasační stížnosti již nerozporoval ani žalovaný.

[20] Hájí-li žalovaný zákonost sporných výzev tím, že mohly být potenciálně vydány na základě § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu a že nesprávné označení konkrétního písmene daného ustanovení nezpůsobuje nezákonnost výzev, nelze se s jeho argumentací ztotožnit. Rozsah a povaha informací, které je správce daně oprávněn výzvou dle § 57 odst. 1 daňového řádu požadovat, a okruh osob, na které se s takovou výzvou může obrátit, závisí na tom, na základě jakého konkrétního písmene tohoto ustanovení výzvu vydal. Označení konkrétního písmene daného ustanovení tedy není pro posouzení zákonnosti výzvy lhostejné. Vydal-li správní orgán výzvu s odkazem na § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu, bylo na místě posuzovat její zákonost pouze na základě tohoto konkrétního ustanovení. Není rozhodné, zda správní orgán mohl hypoteticky dosáhnout stejného výsledku jiným postupem souladným se zákonem.

[21] Nejvyšší správní soud se tedy dále zabýval posouzením toho, zda mohlo mít nezákonné vydání zmiňovaných výzev za následek nezákonnost rozhodnutí správních orgánů. Také v této otázce se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu.

[22] Ze spisové dokumentace (např. úředních záznamů správního orgánu ze dne 22. 2. 2018, č. j. 475402/18/3100-11480-809929, a ze dne 5. 3. 2018, č. j. 479551/18/3100-11480-809929) vyplývá, že správní orgán prověřoval plnění povinností dle zákona o evidenci tržeb ze strany stěžovatele již od září 2017, kdy v provozovně stěžovatele provedl kontrolní nákup, na jehož základě nebylo zjištěno žádné pochybení. Správnímu orgánu však bylo na základě znalosti místních poměrů známo, že stěžovatel ve své provozovně zajišťuje svatební obřady a hostiny či jiné rodinné oslavy. To vyplývalo rovněž z profilu provozovny stěžovatele na sociální síti Facebook, kde bylo zveřejněno několik recenzí od zákazníků, kterým stěžovatel v průběhu roku 2017 poskytl podobné služby. Z přehledu tržeb zaevidovaných stěžovatelem v aplikaci elektronické evidence tržeb na daňovém portálu správní orgán zjistil, že stěžovatel nevykazuje tržby, které by mohly svou výší odpovídat tržbám za svatební hostiny nebo s nimi spojené ubytování. Správní

pokračování

orgán tedy následně vyzval Obecní úřad Radslavice k poskytnutí evidence svateb konaných mimo obřadní síň Obecního úřadu v Radslavicích v roce 2017. Z údajů poskytnutých na tuto výzvu bylo patrné, že v období od dubna do října 2017 proběhly u provozovny stěžovatele desítky svatebních obřadů a současně zde byla uvedena jména sezdaných osob. Správní orgán se tedy na dané osoby (vždy na jednu z páru) obrátil s výše uvedenými výzvami dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu.

[23] Nejvyšší správní soud dospěl ve shodě s krajským soudem k závěru, že již samotné recenze na facebookovém profilu provozovny stěžovatele a údaje poskytnuté Obecním úřadem v Radslavicích představovaly ve spojení s informacemi o stěžovatelem evidovaných tržbách zjištěnými z daňového portálu dostatečný podklad pro zahájení řízení o projednávaném přestupku. Bylo totiž zřejmé, že stěžovatel je osobou povinnou k evidenci tržeb a současně existovaly zcela konkrétní indicie o tom, že ve své provozovně poskytuje služby, jejichž cena zjevně převyšuje jím evidované tržby. Všechny tyto podklady měl správní orgán k dispozici již před zahájením řízení o přestupku (byť druhý úřední záznam k oznámení o zahájení řízení nepřiložil). Stěžovatel sice v kasační stížnosti průkaznost těchto podkladů zpochybnil, jeho námitka však zůstala na úrovni obecného nesouhlasu se závěrem krajského soudu bez jakékoliv relevantní argumentace.

[24] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že přestupkové řízení jakožto správní trestání bývá považováno za trestní řízení v širším slova smyslu (byť dle judikatury Evropského soudu pro lidská práva by pod pojem trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod byly podřaditelné pouze některé přestupky), čemuž odpovídají i procesní práva obviněného z přestupku. Použití nezákonně získaného důkazu v řízení o přestupku může nepochybně způsobit nezákonnost rozhodnutí, jímž byl obviněný shledán vinným z přestupku. V posuzovaném případě se však o takovou situaci nejedná. Správní orgán po zahájení řízení o přestupku vyslechl 27 ze 43 osob, které dříve oslovil nezákonnými výzvami, a při posouzení věci vyšel z těchto výpovědí svědků, nikoliv z odpovědí, které tito svědci původně zaslali v reakci na nezákonné výzvy. Stěžovatel má však i zmiňované svědecké výpovědi za procesně nepoužitelný důkaz. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud nemohl ztotožnit.

[25] Ačkoliv je zřejmé, že správní orgán předvolal jednotlivé svědky právě s ohledem na obsah jejich odpovědí na nezákonné výzvy, nelze říci, že by bez informací získaných na základě těchto výzev svědky vůbec nebyl schopen identifikovat, a tedy ani předvolat k podání výpovědi a že by tedy svědecké výpovědi v přestupkovém řízení byly získány na základě nezákonného postupu správního orgánu. Jak již bylo uvedeno, správní orgán znal totožnost osob, u nichž měl důvodný předpoklad, že od nich stěžovatel přijal tržbu, kterou následně nezaevidoval, již z údajů poskytnutých Obecním úřadem v Radslavicích. Nezákonně vydané výzvy tedy nebyly tím, co správní orgán k těmto svědkům „přivedlo“, pouze na základě jimi získaných informací omezil okruh svědků a předvolal namísto 43 sezdaných osob 27 osob, jejichž svědectví považoval za podstatné. Nezákonný postup správního orgánu tedy nevedl k získání důkazů, které by správní orgán jinak nezískal, ale pouze k tomu, že již neprováděl výslechy osob, jejichž svědectví nepovažoval za relevantní pro zjištění skutkového stavu věci. Skutečnost, že správní orgán k výslechu předvolal pouze některé z osob, které dříve oslovil nezákonnými výzvami, není projevem selektivního provádění důkazů, ale pouze skutečnosti, že svědectví ostatních dříve oslovených osob

nepovažoval za podstatné. Pokud z odpovědí některých osob na výzvy vyplynulo, že v souvislosti s jim poskytnutými službami ke spáchání přestupku nedošlo, neměl správní orgán důvod tyto osoby předvolávat jako svědky. Ani stěžovatel neozřejmil, jak by tato svědectví napomohla zjištění skutkového stavu věci, který ostatně ani nijak konkrétně nezpochybnil.

[26] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že v posuzovaném případě nebylo nezákonné vydání výzev takovým podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek jeho nezákonné rozhodnutí o věci samé, a nemohlo být tedy ani důvodem jeho zrušení [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

[27] Stěžovatel v kasační stížnosti opět poukazuje na jím tvrzenou neúplnost správního spisu z důvodu absence úředních záznamů o telefonátech správního orgánu osobám obeslaným výzvami dle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Tato pasáž kasační stížnosti však představuje pouze útržky dříve uplatněného žalobního bodu, bez reakce na to, jakým způsobem tento žalobní bod vypořádal krajský soud v bodě 14 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích opakovaně vysvětlil, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Důvody kasační stížnosti musí směřovat proti rozhodnutí soudu, nikoli proti napadenému správnímu rozhodnutí. Pokud stěžovatel pouze zopakuje uplatněné žalobní body bez další argumentace směřující proti odůvodnění rozhodnutí krajského soudu, nejedná se o projednatelnou kasační námitku (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Afs 143/2020-33, ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Afs 132/2020-23, nebo usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Azs 67/2021-36). Touto námitkou se tedy Nejvyšší správní soud dále nezabýval.

[28] Ani námitky týkající se tvrzené podjatosti úředních osob správního orgánu I. stupně neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými. V prvé řadě je třeba konstatovat, že stěžovatel již od počátku ve své argumentaci osciluje mezi namítáním podjatosti všech úředních osob správního orgánu a podjatostí pouze těch jeho úředních osob, které se podílely na vydání posuzovaných výzev a na dalším výkonu pravomoci správního orgánu v dané věci. Stěžovatelova argumentace byla v této otázce rozporná i věcně. V žalobě totiž stěžovatel na jedné straně dovozoval podjatost ve věci činných konkrétních úředních osob z toho, že tehdejší ministryně financí údajně označila jimi vydané výzvy za akci přílišné úřednické horlivosti a pohrozila jim personálními a pracovněprávními důsledky, pokud se v budoucnu prokáže v této souvislosti překročení kompetencí správního orgánu (tuto argumentaci již stěžovatel v kasační stížnosti neopakuje), na straně druhé stěžovatel v žalobě i v kasační stížnosti tvrdí, že tehdejší ministryně financí i ředitel Generálního finančního ředitelství postup správního orgánu při vydání výzev obhajovali a že nikdo z jim podřízených pracovníků finanční správy se nemohl od tohoto jejich názoru odchýlit.

[29] Pokud tedy stěžovatel nadále považuje za podjaté všechny úřední osoby správního orgánu I. stupně, lze přisvědčit krajskému soudu v tom, že taková argumentace v podstatě směřuje k vytvoření neodstranitelné překážky řízení v podobě vyloučení všech úředních osob, které by potenciálně mohly věc projednat, neboť všechny tyto osoby jsou podřízeny ministryni (v současnosti ministrově) financí a řediteli (v současnosti ředitelce) Generálního finančního ředitelství. Stěžovatel sice tento závěr zpochybňuje a uvádí, že správní řád na tuto

pokračování

situaci pamatuje a stanoví, kdo má v takovém případě rozhodovat, neuvádí však, jaké konkrétní ustanovení správního řádu má na mysli. Ani Nejvyššímu správnímu soudu přitom není zřejmé, o jaké zákonné ustanovení by se mělo jednat. Správní řád upravuje postup při řešení situace podjatosti úřední osoby v § 14 odst. 4 a 5 správního řádu a navazujícím § 131 odst. 4 správního řádu. Tato ustanovení však řeší pouze situaci podjatosti konkrétních úředních osob (popř. všech úředních osob příslušného správního orgánu), přičemž jejím řešením je přidělení věci jiné úřední osobě vykonávající pravomoc daného správního orgánu (případně jinému správnímu orgánu na téže úrovni soustavy správních orgánů, jehož správní obvod sousedí se správním obvodem nezpůsobilého správního orgánu). Žádný z těchto postupů však nemůže vyřešit situaci, kdy jsou dle stěžovatelem zastávaného názoru z projednání věci vyloučeny všechny úřední osoby veškerých orgánů finanční správy a neexistuje tedy žádná nepodjatá osoba příslušná k vyřízení věci.

[30] Krajskému soudu lze přisvědčit také v tom, že na posuzovanou věc nedopadá usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2012, č. j. 1 As 89/2010-119, publ. pod č. 2802/2013 Sb. NSS, které se týkalo potenciální tzv. systémové podjatosti úředníků územních samosprávných celků v případech, kdy rozhodují v přenesené působnosti při výkonu státní správy ve věci, na niž má daný územní samosprávný celek vlastní zájem. Nic takového však v nyní posuzované věci nepřípadá v úvahu.

[31] Spíše se pro posuzovanou věc jako relevantní může jevit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113, v němž se zdejší soud zabýval (byť na půdorysu daňového, nikoliv správního řádu) situací, kdy daňová správa motivovala své zaměstnance k efektivnějšímu výběru daní tím, že je prostřednictvím tzv. cílových odměn zainteresovala na tom, jak vysoká daňová povinnost bude v daňovém řízení stanovena. Ačkoliv Nejvyšší správní soud neshledal rozhodující úřední osoby podjatými vzhledem k časové souslednosti uvedeného případu, zdůraznil, že podobný systém odměňování by skutečně mohl podjatost úředních osob založit (viz zejm. body 80 a násl. uvedeného rozsudku).

[32] V nyní posuzované věci však stěžovatel dovozoval vnější tlak (navíc dosti rozporným způsobem – viz výše), který měl na úřední osoby působit, pouze z veřejných vyjádření ministryně financí a ředitele Generálního finančního ředitelství. Pokud skutečně takto uvedení představitelé komentovali tento konkrétní případ (nikoliv přípustnost použití daného typu výzvy obecně), jedná se nepochybně o vyjádření nevhodná, nicméně sama o sobě nezpůsobilá vytvořit na jednotlivé úřední osoby tlak, který by založil ve smyslu § 14 odst. 1 správního řádu takový jejich zájem na výsledku řízení, pro nějž by bylo třeba pochybovat o jejich nepodjatosti, tedy o jejich objektivitě a nestrannosti (nikoliv nezávislosti, kterou skutečně správní orgány, na rozdíl od soudů, v rámci hierarchického uspořádání státní správy zpravidla vybaveny nejsou a ani být nemohou) při jejich postupu a rozhodování v daném řízení. Ostatně stěžovatel skutečnost, že spáchal daný přestupek, ani správní trest, který mu byl za něj uložen, nijak relevantně nezpochybňuje, není tedy ani zřejmé, k jakému jinému výsledku by dané řízení, pokud by o věci rozhodovaly jiné k tomu kompetentní úřední osoby, mělo vést.

IV.
Závěr a náklady řízení

[33] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[34] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 23. června 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu