

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Miloslava Výborného a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **H. H.**, zastoupené JUDr. Bc. Stanislavem Brunckem, advokátem se sídlem Benešova 628/12, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 1. 2018, čj. 62 A 271/2017-41,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 1. 2018, čj. 62 A 271/2017-41, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Úvod:

Správce daně poté, co provedl místní šetření, ještě téhož dne uzavřel provozovnu žalobkyně pro porušení povinností dle zákona o evidenci tržeb; rozhodnutí o tom předal následujícího dne k doručení žalobkyni. Žalobkyně spatřovala nezákonný zásah v postupu správce daně, který uzavřel její provozovnu předtím, než jí bylo doručeno rozhodnutí o uzavření provozovny. Krajský soud žalobě nevyhověl, neboť správce daně postupoval v souladu se zákonem. Proti zamítavému rozsudku se žalobkyně bránila kasační stížností. Nejvyšší správní soud se musel zabývat vykonatelností opatření uvedeného v § 31 odst. 1 písm. a) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.

I.

[1] Žalovaný provedl dne 29. 8. 2017 místní šetření ve vyškovské provozovně žalobkyně. Zjistil, že žalobkyně nedisponovala pokladním zařízením umožňujícím evidování tržeb a zvlášť závažně porušovala povinnosti zasílat údaje o evidované tržbě,

vydávat účtenky dle § 18 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen „zákon o evidenci tržeb“) a neumístila v provozovně informační oznámení dle § 25 téhož zákona. Provozovnu žalobkyně proto okamžitě uzavřel rozhodnutím čj. 3896993/17/3000-11482-701864 [dle § 31 odst. 1 písm. a) zákona o evidenci tržeb]. Uvedené rozhodnutí téhož dne vyvěsil na dveřích provozovny, a protože žalobkyně nebyla přítomna místnímu šetření, předal jej následujícího dne (30. 8. 2017) provozovateli poštovních služeb k doručení žalobkyni (doručeno jí bylo 11. 9. 2017). Žalobkyně spatřovala nezákonný zásah v tom, že žalovaný uzavřel provozovnu již dne 29. 8. 2017, přestože rozhodnutí o jejím uzavření bylo žalobkyni doručeno až dne 11. 9. 2017.

II.

[2] Žalobkyně napadla uvedený zásah žalobou u Krajského soudu v Brně a domáhala se, aby soud vyslovil nezákonnost postupu žalovaného spočívajícího v uzavření provozovny žalobkyně dne 29. 8. 2017 na adrese Masarykovo náměstí 391/44, Vyškov před doručením rozhodnutí o uzavření provozovny podle § 31 odst. 1 zákona o evidenci tržeb žalobkyni.

[3] Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem uvedeným v záhlaví. Soud dospěl k závěru, že z § 31 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona o evidenci tržeb plyne, že okamžité uzavření provozovny je spojeno s okamžitou vykonatelností rozhodnutí na místě bez ohledu na řádné doručení rozhodnutí jeho adresátovi, který se na místě (v provozovně) vůbec nemusí nacházet.

III.

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost opírající se o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítla, že žalovaný vykonal rozhodnutí o uzavření provozovny předtím, než bylo toto rozhodnutí stěžovatelce doručeno a bylo vůči ní účinné v souladu s § 101 odst. 5 d. ř. Ustanovení § 31 odst. 3 zákona o evidenci tržeb upravuje pouze způsob výkonu rozhodnutí, nikoli okamžik, kdy nastávají jeho právní účinky. S ohledem na § 101 odst. 2 d. ř. je za úkon směřující k doručení rozhodnutí nutno považovat až předání rozhodnutí k poštovní přepravě. Předmětné rozhodnutí bylo vydáno právě až okamžikem předání k přepravě; žalovaná tedy vykonala rozhodnutí, které ještě ani nebylo vydáno. Stěžovatelka zdůraznila, že žalovaná musí v každém případě rozhodnutí o uzavření provozovny odeslat ještě předtím, než jej vykoná. V takovém případě tedy stejně nemůže provozovnu uzavřít „na místě“ a současná právní úprava ani neumožňuje zcela „okamžité“ uzavření provozovny, tedy že by výkon rozhodnutí následoval ihned po jeho vyhotovení a podpisu.

[5] Má-li být prolomeno pravidlo, že rozhodnutí je účinné až po jeho oznámení adresátovi, je to vždy výslovně uvedeno v zákoně. Pokud tedy chtěl zákonodárce zmíněné základní pravidlo derogovat ustanovením speciálním, bylo by to v zákoně výslovně stanoveno. Stěžovatelka dále nesouhlasila s názorem soudu, že by byl pozdější výkon rozhodnutí neefektivní, pokud by rozhodnutí muselo být nejdříve doručeno adresátovi. Výkon rozhodnutí by proběhl zcela totožně, maximálně o dva až tři týdny později; stěžovatelka nemůže výkon rozhodnutí nijak ohrozit.

[6] Nesprávný je i závěr soudu, že je výlučně na zákonodárci, aby své priority co do potřeby obdobných okamžitých zásahů vtělil do jednotlivých oblastí právní úpravy.

Naopak se dle stěžovatelky jedná o nepřípustný zásah do práva na podnikání a práva na spravedlivý proces. Takový zásah je přípustný pouze ve vzácných a důvodných případech, jestliže státem chráněný zájem převáží nad ochranou práva na spravedlivý proces. Zájem státu na evidenci tržeb podnikatele však takový legitimní důvod nepředstavuje. Dle stěžovatelky jsou pak její právo na spravedlivý proces a právo na podnikání hodnotnější, než zájem státu na řádné správě daní. Výklad § 31 odst. 1 a odst. 3 zákona o evidenci tržeb učiněný krajským soudem je proto nesprávný a ústavně nekonformní.

IV.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že § 31 odst. 1 zákona o evidenci tržeb upravuje opatření k vynucení nápravy; stanovuje totiž, že pokud orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb zjistí zvlášť závažné porušení povinnosti zasílat údaje o evidované tržbě nebo vydávat účtenky, nařídí okamžité uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti, při které dochází k evidenci tržeb. Ustanovení 31 odst. 3 téhož zákona pak stanovuje podmínky výkonu uloženého opatření, tedy že výkon uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti provede orgán, který opatření uložil, vyvěšením rozhodnutí o tomto opatření na vhodném a zvenčí viditelném místě u přístupového místa do provozovny. Na § 31 odst. 1 je nutné hledět jako na speciální právní úpravu účinnosti a vykonatelnosti rozhodnutí oproti obecné úpravě obsažené v § 103 d. ř. Tomuto závěru odpovídá i odůvodnění a výrok rozsudku krajského soudu, na něhož žalovaný ve vyjádření odkázal a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V.

[8] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Nejvyšší správní soud proto posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Stěžovatelka spatřuje nezákonný zásah v postupu žalovaného, který uzavřel její provozovnu ve Vyškově předtím, než jí bylo doručeno rozhodnutí o uzavření provozovny podle § 31 odst. 1 zákona o evidenci tržeb.

[11] Nejvyšší správní soud se proto zabýval posouzením zákonnosti postupu žalovaného, který vykonal rozhodnutí o uzavření provozovny na místě a okamžitě bez toho, že by rozhodnutí doručil stěžovatelce, která v době místního šetření nebyla přítomná.

[12] Část pátá zákona o evidenci tržeb, nazvaná Opatření k vynucení nápravy v § 31 odst. 1, uvádí, že zjistí-li orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb zvlášť závažné porušení povinnosti zasílat údaje o evidované tržbě nebo vydávat účtenky, nařídí okamžité uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti, při které dochází k evidenci tržeb. Důvodová zpráva (sněmovní tisk č. 513/0 z roku 2015) k tomu uvádí následující: „*Upravuje se opatření k vynucení nápravy (dále jen ‚opatření‘) v podobě uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti.* (...) *Odstavec 1 upravuje podmínky, za kterých lze opatření uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti*

uložit a způsob uložení. Zároveň se upravuje orgán, který má pravomoc k uložení tohoto opatření".

[13] V nyní posuzovaném případě vyvstaly pochybnosti ohledně vykonatelnosti uloženého opatření k nápravě. Stěžovatelka namítla, že zákon o evidenci tržeb neobsahuje speciální úpravu vykonatelnosti nápravného opatření. V takovém případě se proto musí postupovat dle obecného předpisu – daňového řádu. Ustanovení § 101 odst. 5 d. ř. ukládá, že se rozhodnutí oznamuje všem jeho příjemcům. Vůči příjemci je rozhodnutí účinné okamžikem jeho oznámení. Dle § 103 odst. 2 d. ř. je rozhodnutí, které je účinné, vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena. Z uvedeného stěžovatelka dovozuje, že rozhodnutí o uložení nápravného opatření (uzavření provozovny) mohlo být vykonáno až poté, co jí bylo řádně doručeno.

[14] Naopak krajský soud dospěl k závěru, že na pravidlo plynoucí z § 31 odst. 1 písm. a) a § 31 odst. 3 zákona o evidenci tržeb je třeba hledět jako na speciální úpravu ohledně účinků (vykonatelnosti), jež vylučuje aplikaci § 101 odst. 5 věty druhé a § 103 d. ř. Okamžité uzavření provozovny je spojeno s okamžitou vykonatelností rozhodnutí na místě bez ohledu na řádné doručení rozhodnutí jeho adresátovi, který se na místě (v provozovně) vůbec nemusí nacházet.

[15] Dle § 31 odst. 3 zákona o evidenci tržeb „[v]*ýkon uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti provede orgán, který opatření uložil, vyvěšením rozhodnutí o tomto opatření na vhodném a zvenčí viditelném místě u přístupového místa do provozovny. Je-li více přístupových míst do provozovny, vyvěsí se rozhodnutí u všech těchto přístupových míst*."

[16] Důvodová zpráva k tomu uvádí, že „[o]*dstavec 3 stanoví podmínky výkonu uloženého opatření uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti. To provede orgán, který opatření nařídil, vyvěšením rozhodnutí o nařízení opatření, na vhodném a zvenčí viditelném místě u přístupového místa do provozovny. 'Vhodným a zvenčí viditelným místem' se přitom rozumí místo, na kterém je vyvěšení rozhodnutí na první pohled patrné běžnému návštěvníku provozovny ještě před vstupem do provozovny, a které umožňuje seznání skutečnosti, že k danému prostoru se uložená sankce uzavření provozovny vztahuje.*"

[17] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že se neztotožňuje s výkladem krajského soudu ohledně vykonatelnosti rozhodnutí o uzavření provozovny. Ustanovení § 31 odst. 3 citovaného zákona hovoří o výkonu rozhodnutí a vymezuje způsob jeho výkonu. Rozhodnutí o uzavření provozovny se vykoná tak, že orgán, který jej vydal, rozhodnutí vyvěsí na zvenčí viditelném místě, aby bylo osobám vstupujícím do provozovny zřejmé, že se na provozovnu vztahuje uložené opatření. Zákon o evidenci tržeb neupravuje institut rozhodnutí ani fáze existence rozhodnutí, tedy především okamžik vydání rozhodnutí, oznámení rozhodnutí, právní moci a vykonatelnosti rozhodnutí. Jak je uvedeno výše, upravuje však poslední fázi, a to výkon rozhodnutí. Dle § 33 zákona o evidenci tržeb nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při řízení a jiném postupu týkajícím se evidence tržeb podle daňového řádu s výjimkou přestupků. Tomu ostatně odpovídá i důvodová zpráva, která přímo ve vztahu k § 31 uvádí, že „[j]*e nutné poznamenat, že s ohledem na znění ustanovení § 33 je podpůrným předpisem pro účely procesního režimu tohoto opatření daňový řád. Cílem uvedené konstrukce je nejen aplikovat pro účely ukládání opatření*

obecnou právní úpravu daňového řízení, ale i další související instituty obsažené v daňovém řádu.“ Protože tedy zákon o evidenci tržeb neupravuje všechny fáze existence rozhodnutí, je nezbytné užít právní úpravu daňového řádu.

[18] Daňový řád v § 101 odst. 2 určuje, že rozhodnutí je vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení; rozhodnutí, které se nedoručuje, je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou. Opatření o uzavření provozovny je rozhodnutím, které musí správní orgán doručit a okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení (okamžik expedice rozhodnutí) se rozhodnutí stává platným. Dle odst. 5 téhož ustanovení je rozhodnutí vůči příjemci účinné okamžikem jeho oznámení, přičemž oznámením rozhodnutí se rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí (odst. 6).

[19] Další fází existence rozhodnutí je okamžik jeho vykonatelnosti, který dle § 103 odst. 5 d. ř. nastává u rozhodnutí, které je účinné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena. Odvolání proti rozhodnutí o opatření, jímž se uzavírá provozovna, nemá odkladný účinek (§ 109 odst. 5 d. ř.) a zároveň ani nestanovuje lhůtu k plnění. Je tedy vykonatelné okamžikem účinnosti.

[20] Z výše uvedeného vyplývá, že rozhodnutí o opatření k vynucení nápravy uzavřením provozovny je vydané okamžikem jeho expedice a účinné a vykonatelné, jakmile bylo doručeno adresátovi. Způsoby doručování pak vymezuje § 39 d. ř.; pokud by správce daně rozhodnutí doručil při ústním jednání nebo při jiném úkonu (typicky při místním šetření, v rámci něhož zjistil porušení povinnosti poplatníkem dle zákona o evidenci tržeb) rozhodnutí může v provozovně vyvěsit, neboť se rozhodnutí doručením stalo účinným a vykonatelným a od tohoto okamžiku je provozovna uzavřena. V případě, že se však rozhodnutí nepodaří doručit již při místním šetření v provozovně, musí správce daně rozhodnutí doručit elektronicky, nebo prostřednictvím zásilky doručované provozovatelem poštovních služeb, úřední osobou pověřenou doručováním nebo jiným orgánem, o němž to stanoví zákon. Doručením rozhodnutí se opatření stává účinným a může být vykonáno. K výkonu posléze dojde tak, že orgán, který opatření vydal, účinné rozhodnutí vyvěsí na viditelném místě u vstupu do provozovny; od tohoto okamžiku rozhodnutí vyvolává účinky a provozovna je uzavřena. Znamená to tedy, že až do okamžiku vyvěšení účinného rozhodnutí o opatření k vynucení nápravy uzavřením provozovny může poplatník v provozování činnosti v příslušné provozovně pokračovat. V pořadí druhá z nastíněných situací nastala i v nyní posuzovaném případě, neboť žalovaný rozhodnutí o opatření, jímž se uzavírá provozovna, stěžovatelce nedoručil při místním šetření, ale prostřednictvím provozovatele poštovních služeb.

[21] Na tomto místě je třeba zdůraznit cíl a účel opatření k vynucení nápravy. Opatření k vynucení nápravy, nebo také opatření k nápravě či nápravné opatření je institutem, který se užívá i v jiných právních předpisech a Nejvyšší správní soud měl možnost se již několikrát vyjádřit k jeho povaze. Především zdůraznil jeho preventivní, nápravnou a ochranou funkci; naopak vyloučil jeho sankční povahu. V rozsudku čj. 5 A 69/2001-80 vyložil, že „[n]*ástrojem používaným při výkonu státního dozoru jsou opatření k nápravě a pokuty. Charakter obou nástrojů je odlišný: zatímco pokuta má výrazný sankční charakter, opatření k nápravě slouží zásadně k ukončení protiprávního jednání či odstranění*

protiprávního stavu vzniklého porušováním právních povinností. Je-li cílem opatření k nápravě odstranění protiprávního jednání, pak samo toto opatření může směřovat jenom vůči tomu, kdo protiprávně jedná, a nikoliv vůči třetí osobě, byť ta by měla z takového jednání majetkový prospěch. (...) *Jinak řečeno, cílem opatření k nápravě je buď odstranit stav či jednání, které jsou v rozporu s pravidly, jejichž dodržování je předmětem správního dozoru* (...), *nebo zamezit tomu, aby kontrolovaná osoba svým jednáním i nadále uvedené povinnosti porušovala*."

[22] V rozsudku čj. 4 Ads 21/2008-125 uvedl, že *[p]ozastavení výkonu činnosti představuje preventivní opatření, nikoliv sankci, a ve veřejném zájmu umožňuje i pro futuro pozastavit výkon činnosti, při které byly porušeny povinnosti stanovené zákonem o ochraně veřejného zdraví. Smyslem tohoto ustanovení je - jak správně poznamenal žalovaný - v souladu s čl. 31 a 35 Listiny základních práv a svobod chránit zdraví a zdravé životní podmínky osob před nadměrnou hlukovou zátěží.*" Obdobně i v rozsudku čj. 2 As 95/2011-74 dovodil, že „*rozhodnutí o uložení opatření k nápravě má tak povahu* in rem, *nikoli* in personam. *Nejde o rozhodnutí sankční povahy (postihující toho, kdo protiprávní stav vyvolal), ale o rozhodnutí, kterým se sleduje odstranění poruchy v oblasti lesního hospodaření a předmětná povinnost je tak logicky ukládána tomu, kdo je, v rámci soukromoprávních vztahů, oprávněn vykonávat nad předmětem regulace své právní panství.*"

[23] Uvedené charakteristice odpovídá i nápravné opatření upravené v § 31 odst. 1 zákona o evidenci tržeb, dle něhož v případě zvlášť závažného porušení povinnosti zasílat údaje o evidované tržbě nebo vydávat účtenky, správní orgán nařídí okamžité uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti, při kterém dochází k evidenci tržeb. Dle odst. 2 však správní orgán zruší nápravné opatření poté, co poplatník prokáže, že pominul důvod, pro který bylo toto opatření nařízeno. Znamená to tedy, že pokud správní orgán zjistí existenci protiprávního stavu v podobě zvlášť závažného porušení zákonných povinností, přijme nápravné opatření, kterým zakáže osobě, jež tento stav vyvolala, v takovém jednání pokračovat a protiprávní stav udržovat, čímž ji současně i „nutí" protiprávní stav do budoucna odstranit.

[24] Smyslem opatření o uzavření provozovny tedy bylo odstranit stav, kdy stěžovatelka nezasílala údaje o evidované tržbě a nevydávala náležité účtenky. Aby uvedený stav odstranila, byla nucena si pořídit pokladní zařízení umožňující plnění povinnosti dle zákona o evidenci tržeb. Po jeho pořízení a ověření ze strany žalovaného, že stěžovatelka zařízením disponuje a vydává účtenky s předepsanými náležitostmi, žalovaný rozhodl o tom, že se opatření k nápravě zrušuje, neboť pominuly důvody, pro které bylo opatření nařízeno. Účel opatření k nápravě byl naplněn, neboť protiprávní stav byl stěžovatelkou odstraněn.

[25] Stejného účelu lze dosáhnout i v případě, že se opatření stane vykonatelným až jeho řádným doručením, tedy v extrémních případech až poté, co se rozhodnutí podaří doručit fikcí. Byť opatření k nápravě nebude okamžitě zamezovat přijímání plateb bez splnění evidenční povinnosti, a to až do okamžiku vyvěšení rozhodnutí v provozovně, jistě povede k naplnění výše uvedeného cíle, tedy odstranění protiprávního stavu a donucení daňového subjektu dodržovat povinnosti dle zákona o evidenci tržeb a popřípadě si i pořídit nezbytné pokladní zařízení.

[26] Nejvyšší správní soud připouští, že rozumí argumentaci krajského soudu, který se pokusil § 31 odst. 3 zákona o evidenci tržeb vyložit tak, že „*jediným záměrem zákonodárce, který – byť neobratně – hodlal vtělit do pravidla plynoucího z § 31 odst. 1 písm. a) a § 31 odst. 3 zákona o evidenci tržeb, muselo být zajištění ‚okamžitého' uzavření provozovny na místě, k němuž má dojít bezprostředně po rozhodnutí o uzavření provozovny, jež se právě materializovalo v textu rozhodnutí.*"

[27] Ze znění zákona ani z důvodové zprávy však tento záměr nevyplývá, a pokud chtěl zákonodárce prolomit obecné pravidlo obsažené v daňovém řádu, že pro výkon rozhodnutí je nezbytné, aby se toto rozhodnutí stalo účinným, měl to v zákoně o evidenci tržeb výslovně uvést. Nadto není ani zřejmé, že to skutečně bylo úmyslem zákonodárce, neboť ani důvodová zpráva v tomto smyslu nic neobsahuje. Soud nemůže svým výkladem nahrazovat nedostatečnou právní úpravu, která nepřesně vyjadřuje úmysl zákonodárce, o němž jsou navíc v tomto případě pochybnosti. Znění zákona by mělo být pro adresáty norem jasné.

[28] Ostatně krajský soud poukázal na právní úpravu dalších opatření spočívajících v uzavření provozoven, která však na specifické situace okamžité vykonatelnosti rozhodnutí na místě pamatuje a vhodně je i právně zakotvuje. Příkladem může být postup dle § 5 zákona č. 146/2002 Sb., o Státní zemědělské a potravinářské inspekci, či § 84 zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví. Obě úpravy shodně stanovují, že pokud správní orgán opatření vydá na místě, oznámí jej předáním stejnopisu jeho písemného vyhotovení kontrolované osobě, a to členovi jejího statutárního orgánu, zaměstnanci kontrolované osoby nebo jiné fyzické osobě, která vykonává nebo zabezpečuje činnosti kontrolované osoby související s předmětem kontroly. Uvedené právní úpravy výslovně stanovují okamžik oznámení rozhodnutí, na jehož základě skutečně lze opatření provést okamžitě. Účelem těchto opatření je okamžitě zabránit nebezpečnému jednání a odstranit protiprávní stav, který ohrožuje lidské zdraví; v takových případech je okamžitá účinnost opatření nezbytná. Zákon o evidenci tržeb však obdobně formulovanou právní úpravu neobsahuje, a proto je nutné užít úpravu obecnou obsaženou v daňovém řádu a okamžik oznámení nezbytný pro vykonatelnost rozhodnutí určit v souladu s ní. Není ani na místě obdobné účinky dovozovat výkladem, neboť jak je uvedeno výše, účelu opatření k nápravě je dosaženo i jeho vykonatelností poté, co bylo řádně doručeno. Okamžitá vykonatelnost není nezbytná ani s ohledem na zájem, jenž je zákonem o evidenci tržeb chráněn, tedy veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní, který je nesporně méně důležitý, než zájem na ochraně lidského zdraví. Pokud by stát neučinil opatření k okamžitému zabránění jednání ohrožujícího lidské zdraví, mohlo by to mít závažnější důsledky, než to, že okamžitě nezakáže činnost, u níž daňový subjekt řádně neplní evidenční povinnost. Neplnění evidenční povinnosti přitom neznamená, že daňový subjekt daň řádně nepřizná; v případě pochybností o správné výši přiznané daně pak může správce daně využít kontrolních nástrojů, které mu k tomu poskytuje daňový řád.

[29] Nelze odhlédnout ani od závažnosti dopadů do ústavních práv stěžovatelky, které s sebou nezbytně nese opatření o uzavření provozovny. Zákonodárce si je toho vědom, neboť v důvodové zprávě uvádí: „*Přitom zejména ve vztahu k ústavním garancím obsaženým v čl. 11 (ochrana majetku) a čl. 26 odst. 1 (právo podnikat) ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod je nutné konstatovat, že tyto kautely nebudou narušeny pouze v případě, že tato opatření budou využívána výhradně v krajních případech, zejména za stavu*

prokazatelného zneužití podnikatelského prostředí k cílenému obcházení daňové povinnosti, při němž dochází k naprostému ignorování systému evidence. Uvedená opatření lze tedy považovat za ultima ratio, tj. nejkrajnější prostředek zajištění stavu, který je zcela v rozporu s právem." Byl-li si zákonodárce vědom závažnosti opatření k nápravě uzavřením provozovny, tím spíše, pokud chtěl prolomit obecnou úpravu daňového řádu týkající se vykonatelnosti rozhodnutí až po jeho řádném doručení adresátovi, měl tento procesní postup řádně, srozumitelně a jasně v zákoně o evidenci tržeb upravit.

[30] Na okraj soud dodává, že předmětem tohoto řízení není posouzení uloženého opatření k nápravě v podobě uzavření provozovny. Stěžovatelka žalobou napadla postup žalovaného spočívajícího v uzavření provozovny ještě před doručením rozhodnutí o uzavření provozovny stěžovatelce, neboť v tomto postupu spatřovala nezákonný zásah. Soud se proto mohl zabývat pouze tím, kdy nastává vykonatelnost opatření k nápravě a zda tedy postup žalovaného byl v souladu se zákonem. Otázka proporcionality a zákonnosti samotného opatření k nápravě leží mimo předmět tohoto řízení.

VI.

[31] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žalovaný nepostupoval v souladu se zákonem, neboť vykonal rozhodnutí – opatření o uzavření provozovny ještě před tím, než se toto rozhodnutí stalo účinným a mohlo být vykonáno. Krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že postup žalovaného byl v tomto směru v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud proto rozhodnutí krajského soudu pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) a § 110 odst. 1 s. .ř. s.]. Krajský soud se bude muset znovu zabývat tím, zda jednání žalovaného spočívající v uzavření provozovny stěžovatelky dne 29. 8. 2017 ve Vyškově před doručením rozhodnutí o uzavření provozovny podle § 31 odst. 1 zákona o evidenci tržeb stěžovatelce bylo nezákonným zásahem; přitom je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), a to především ohledně výkladu § 31 zákona o evidenci tržeb a s tím související otázkou vykonatelnosti opatření o uzavření provozovny.

[32] Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 7. srpna 2018

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu