



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **CZT, a.s.**, se sídlem v Pardubicích, Bratřů Veverkových 396, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem v Praze 8 – Karlíně, Šaldova 34/466, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. července 2010, č.j. 3638/10-1500-607293, **t a k t o :**

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1.1.2010, č.j. 3638/10-1500- 607293, se z r u š u j e a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 20.475,- Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jejího zástupce.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 1. července 2010, č.j. 3638/10-1500-607293, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně do rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích (dále jen „správce daně“) ze dne 16.2.2010, č.j. 31051/10/248932604240, kterým jí byla uložena pokuta ve výši 2,600.000,- Kč za porušení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti (dále jen „zákon o omezení plateb v hotovosti“).

V jeho odůvodnění konstatoval, že správce daně u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob dne 18.3.2008, dne 4.4.2008 převzal hlavní účetní knihu. Údaje tam zjištěné ho vedly dne 4.7.2008 k zahájení kontroly dodržování zákona o omezení plateb v hotovosti. Správce daně tak zcela v souladu s ust. § 6 odst. 3 citovaného zákona zahájil řízení do roka ode dne, kdy porušení zákona zjistil. Prvních pět případů porušení zákona pak bylo popsáno v protokole ze dne 4.7.2008, dalších 50 případů v protokole ze dne 10.10.2008. Pokuta byla vyměřena dne 16.2.2010, správce daně tak zcela v souladu s dikcí čl. II. přechodného ustanovení novely zákona o omezení plateb v hotovosti dokončil zahájené řízení o pokutě a uložil ji dle zmocnění, obsaženém v § 5 odst. 2 citovaného zákona. Žalovaný poukázal na znění ust. § 99 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „daňový řád“), který neumožňuje při správě daní použít zákon č. 500/2004 Sb., správní řád v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) s výjimkou postupu podle § 175 – vyřizování stížností. Dle žalovaného správce daně v rozhodnutí netvrdí, že ukládá pokutu za porušení procesní povinnosti, jak je uvedeno v § 37 odst. 1 daňového řádu, ale podle § 6 zákona o omezení plateb v hotovosti, tedy za porušení hmotného práva, a žalobkyní naznačený postup podle správního řádu byl nastolen až novelou citovaného zákona s účinností od 19.8.2008.

Žalovaný dále uvedl, že se správce daně ve svém rozhodnutí na str. 14-16 podrobně zaobíral zjištěným skutkovým stavem, z něhož jsou seznatelné i správní úvahy, podložené právními předpisy a důkazy. Na str. 14 – 17 podrobně popisuje skutkovou a materiální stránku správního deliktu spolu se zjištěnými okolnostmi, jak je zhodnotil a proč došel k právě k deklarované výši pokuty. V zájmu toho, aby pokuta nebyla pro společnost likvidační, přihlédl při stanovení její výše mimo jiné i k čistému obratu (str. 17 poslední odstavec). Žalovaný konstatoval, že bylo správcem daně podrobně popsáno 52 porušení povinnosti stanovené zákonem o omezení plateb v hotovosti, žalobkyně v průběhu kontroly, ani při projednávání zjištění či po podpisu protokolů, neuvedla žádnou námitku, jediné zjištění nepopřela, nenavrhla ve svůj prospěch žádné svědky, důkazy apod. V této souvislosti žalovaný citoval rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. ledna 2010, č.j. 10 Ca 119/2009, který se zabývá postupem při ukládání pokuty podle citovaného zákona a dopad změn zakotvených jeho novelizací zákonem č. 303/2008 Sb.

S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2008, č.j. 7 Afs 27/2008-46, žalovaný uvedl, že na základě zákona o omezení plateb v hotovosti a ust. § 37 zákona o správě daní a poplatků byly uloženy v letech 2005 - 2009 pokuty ve výši od 10.000,- Kč do 180.000,- Kč, přičemž při rozhodování o jejich výši byly vzaty v úvahu zejména částky, o které byla překročena hranice stanovená zákonem o omezení plateb v hotovosti, dále zda se jednalo o první či ojedinělé porušení nebo vícečetné a opakované a zda by výše pokuty měla případně pro subjekt likvidační charakter. Po zvážení všech výše uvedených hledisek, mimo jiné na základě skutečnosti, že takový počet porušení nebyl v celém kraji dosud zjištěn (max. 18 plateb), byla uložena pokuta – celkem 2,600.000,- Kč, tedy těsně nad polovinou maximální možné výše pokuty (5,000.000,- Kč).

Žalobkyně se ve včas podané žalobě domáhala přezkoumání zákonnosti rozhodnutí žalovaného i jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně a navrhla jejich zrušení. Rozhodnutí označila za nicotná, nezákonná a nepřezkoumatelná.

V úvodu svého podání vylíčila rozhodné skutkové okolnosti včetně uplatněných odvolacích námitek ve shodě s tím, jak je popsal žalovaný.

Namítala, že řízení o uložení pokuty nebylo zahájeno v zákonem stanovené lhůtě 1 roku ode dne, kdy se správce daně o porušení povinnosti dozvěděl. Tím její odpovědnost zanikla a správce daně nebyl oprávněn vydat rozhodnutí o uložení pokuty. Na podporu svého tvrzení poukázala na časový sled jednotlivých úkonů správce daně. Ten u ní dne 18.3.2008 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.7.2005 do 30.6.2006. Při ústním jednání, které proběhlo dne 4.7.2008 zahájil ověřování dodržování povinností uložených zákonem o omezení plateb v hotovosti za toto zdaňovací období. Ústní jednání proběhlo dne 10.11.2008 a v jeho průběhu byla rozšířena kontrola plateb v hotovosti za hospodářský rok od 1.7.2006 do 30.6.2007. Dle žalobkyně z výše uvedeného vyplývá, že správce daně musel porušení zákona o omezení plateb v hotovosti zjistit podstatně dříve, a to v období od 18.3.2008 do 4.7.2008.

Žalobkyně poukázala na § 6 odst. 3 ve spojení s § 5 odst. 2 zákona o omezení plateb v hotovosti z něhož plyne, že se jedná o dva odlišné typy řízení. Prvním typem řízení je řízení zjišťovací (kontrolní – jako např. v rámci daňové kontroly, což je případ žalobkyně), v němž je zjišťováno, zda k porušení zákona došlo či nikoliv. Druhým typem řízení je řízení sankční, v němž je rozhodováno o uložení pokuty. Na podporu svého názoru snesla řadu argumentů a odkázala zejména na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2008, č.j. 8 Afs 40/2007-49, ze dne 4.12.2009, č.j. 2 Afs 44/2009-43, č.j. 2 Afs 45/2009-43, č.j. 2 Afs 46/2009-43 a č.j. 2 Afs 47/2009-43. Z nich zejména vyzdvihla, že i přes povinnost kontrolních orgánů postupovat podle daňového řádu, nelze aplikovat jeho ustanovení § 31, týkající se dokazování. Řízení o uložení pokuty za správní delikt není daňovým řízením, není ani správou daně, a jeho účastník není daňovým subjektem, proto se zde neuplatní ani ustanovení § 99 zákona o správě daní a poplatků, které vylučuje použití správního řádu při správě daní. Je tedy nutné v daném typu řízení použít subsidiární právní úpravu stanovenou ve správním řádu (§ 1 odst. 2 správního řádu), která u dokazování zachovává standardní přístup, podle kterého je správní orgán povinen i bez návrhu zjistit všechny rozhodné okolnosti svědčící ve prospěch i v neprospěch toho, komu má být povinnost uložena (§ 50 odst. 3 správního řádu). Z ustanovení § 50 odst. 4 správního řádu pak plyne, že pokud zákon nestanoví, že některý podklad je pro správní orgán závazný, hodnotí správní orgán podklady, zejména důkazy, podle své úvahy; přitom pečlivě přihlíží ke všemu, co vyšlo v řízení najevo, včetně toho, co uvedli účastníci. Důležité je pak i ustanovení § 52, věta druhá správního řádu, které stanoví, že správní orgán není návrhy účastníků vázán, vždy však provede důkazy, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. I z logiky věci vyplývá, že nelze při dokazování v dané věci postupovat podle § 31 zákona o správě

daní a poplatků, neboť v sankčních řízeních je to vždy správní orgán, který je povinen zjistit skutkový stav věci a prokázat subjektu jeho protiprávní jednání, spočívající v porušení zákonné normy; v daném typu řízení o obráceném důkazním břemenu nelze ani uvažovat. Uvedené dle žalobkyně jen dokazuje, že se v případě rozhodování o uložení pokuty, resp. o zahájení řízení o správním deliktu, jedná o jiný typ řízení, který je nezávislý, a byl i za předchozí právní úpravy nezávislý na úpravě daňového řízení. Proto je tvrzení žalovaného ohledně vztahu daňového řádu a správního řádu nesprávné a de iure i nezákonné. Z uvedeného dle žalobkyně současně vyplývá, že správce daně nezahájil řízení o uložení pokuty jak předvídá zákon. V případě promlčení práva tak napadené rozhodnutí netrpí vadou pro pouhou nezákonnost, nýbrž takovou vadou, že toto rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno (nicotnost).

Pro případ, že by krajský soud shora uvedenou námitku shledal nedůvodnou, žalobkyně dále poukázala na to, že správce daně ve svém rozhodnutí tvrdil, že společenská nebezpečnost jednání žalobkyně je o to vyšší, když podniká v oblasti zpracování tabáku a výroby tabákových výrobků, a že v oblasti obchodu s těmito komoditami dochází v daleko větší míře k daňovým únikům a organizované trestné činnosti, nepředložil však o tom jediný důkaz. Nelze ani argumentovat tím, že jde o skutečnosti všeobecně či notoricky známé, proto je žalobkyně toho názoru, že žalovaný tento odvolací důvod ohodnotil nesprávně. Žalobkyně naopak vyslovila názor, že společenská nebezpečnost jejího jednání je minimální (dokonce zcela nulová) a to z toho důvodu, že o všech provedených transakcích řádně účtovala a je proto zřejmé, že zde nebyl úmysl se nijak obohatit či zatajit existenci peněžních prostředků. Toto ostatně konstatoval i správce daně na straně 17 svého rozhodnutí ze dne 16.2.2010. Žalobkyně tvrdila, že výše uvedeným jednáním pro sebe nezáskala vůbec nic, ani se nijak neobohatila a nezáskala ani neoprávněnou výhodu či neoprávněný prospěch a nedošlo ani k daňovému úniku a organizované trestné činnosti. V této souvislosti poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2008, č.j. 7 Afs 27/2008-46, kterým argumentoval žalovaný a zdůraznila, že se v něm hovoří o materiální stránce správního deliktu. Z obsahu odůvodnění tohoto rozsudku dle žalobkyně plyne, že by se měla zkoumat nejen formální stránka správního deliktu, ale také jeho materiální stránka (společenská nebezpečnost či škodlivost). Dále je žalobkyně přesvědčena, že není možné hledat smysl a účel zákona pouze v jeho jednotlivých větách a ustanoveních, ale také v tom, proč byla vůbec tato právní norma (úprava) přijata. V této souvislosti odkázala na důvodovou zprávu k vládnímu návrhu zákona o omezení plateb v hotovosti, kde se konstatuje, že účelem zákona je omezit daňové úniky, racionalizovat a optimalizovat peněžní hotovostní oběh, zvýšit bezpečnost zúčastněných subjektů a v neposlední řadě působit proti legalizaci výnosů z trestné činnosti tak, jak toto jednání vymezuje zákon č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, ve znění pozdějších předpisů. Žalobkyně připustila, že tento zákon již není v platnosti, přesto má pro daný případ význam. Poukázala na první odstavec jeho § 1, který definoval co je nutno rozumět pod pojmem legalizace výnosů. Žalobkyně toto ustanovení citovala a poukázala i na jeho odst. 2, který definuje co je výnosem.

Zdůraznila, že jednáním, kterým po formální stránce porušila ustanovení 4 odst. 1 zákona o omezení plateb v hotovosti, nezískala žádnou ekonomickou výhodu a neměla ani v úmyslu zatajit existenci peněžních prostředků. Dle žalobkyně nebyla tedy v tomto konkrétním případě naplněna materiální stránka správního deliktu.

Žalobkyně nesouhlasila ani se závěry správce daně a žalovaného, že v průběhu kontrolovaných období soustavně porušovala zákon o omezení plateb v hotovosti a že nešlo o jednorázový a náhodný případ. Poukázala na fakt, že během téměř 24 měsíců po sobě následujících, byl porušen výše uvedený zákon pouze v sedmi měsících. V roce 2005 3x v červenci, 2x v srpnu a 2x v listopadu. V roce 2006 v patnácti případech, ale ke všem došlo pouze v prosinci. V období od ledna do listopadu 2006 svoji povinnost neporušila. V roce 2007 porušila svoji povinnost ve třiceti případech, s výjimkou jediného, k němuž došlo v dubnu, ke všem ostatním případům došlo v měsících lednu a únoru. V období měsíců březen 2007 a květen až prosinec 2007 již k porušení povinnosti nedošlo. Podle žalobkyně tedy k porušování zákona o omezení plateb v hotovosti nedocházelo dlouhodobě, spíše se jednalo o ojedinělé porušení povinnosti. Žalobkyně je dále přesvědčena, že mezi kritéria pro výši pokuty v tomto sporném případě nepatří obrat v hospodářských letech 2005/2006 a 2006/2007, který dosahoval 50 až 60 mil. Kč. Toto kritérium pro uložení sankce by přicházelo v úvahu za situace, kdy by žalobkyně spácháním správního deliktu získala nějakou neoprávněnou výhodu, neoprávněný prospěch, obohatila se, měla neoprávněný zisk atp. Žalobkyně se dále domnívá, že by bylo logicky nesprávné, aby byla pokutována tak vysokou částkou, jakou je bez pochyby částka 2,600.000,- Kč, když jiné daňové subjekty, které porušují výše uvedený zákon a zcela zjevně se jedná o „pochybnou platbu“, která zakrývá skutečný původ finančních prostředků získaných z aktivit organizovaného zločinu, korupce či terorismu, byly pokutovány stejnou částkou. Žalovaný dle žalobkyně svým postupem porušil i zásada přiměřenosti v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a čl. 11 a čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Dále žalobkyně označila za zcela nesmyslné hledisko použité žalovaným s poukazem na počet porušení, který nebyl dle žalovaného v celém kraji dosud zjištěn. Znamenalo by to totiž, že řízení o uložení pokuty by bylo veřejné, tedy v rozporu s ust. § 2 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. V závěru konstatovala, že rozhodnutí o výši pokuty je nepřezkoumatelné, jelikož není jasné, jakým výpočtem k částce 2,600.000,- Kč správce daně došel a proč zvolil právě pětinasobek částky 520.000,- Kč. Správce daně nevzal v úvahu likvidační charakter a žalovaný toto pochybení správce daně nenapravil, i když to vyplývá z jeho úřední povinnosti. V této souvislosti poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4.12.2009, č.j. 2 Afs 44/2009-43, 2 Afs 45/2009-43, 2 Afs 46/2009-43 a 2 Afs 47/2009-43. Otázka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí je dle žalobkyně řešena též v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9.6.2004, č.j. 5 A 157/2002-35, dle něhož k nepřezkoumatelnosti soud přihlíží i bez námítky žalobce, stejně tak je k tomu povinen přihlížet i odvolací orgán.

V závěru žalobkyně vyslovila přesvědčení, že napadené rozhodnutí žalovaného je nicotné, nezákonné, nesprávné a nepřezkoumatelné. Proto navrhla

alternativní výrok, kterým se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející rozhodnutí správce daně pro nicotnost nebo pro nezákonnost.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a dále uvedl, že žalobkyně v podstatě uvádí stejnou argumentaci jako v odvolání proti napadenému rozhodnutí a prohlašuje, že napadené rozhodnutí žalovaného je nicotné, nezákonné, nesprávné a nepřezkoumatelné. V souvislosti s tímto tvrzením se žalovaný odvolal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která otázku nicotnosti a nezákonnosti již opakovaně řešila, a to v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 22.7.2010, č.j. 6 A 76/2001-96, a rozsudku ze dne 23.7.2009, č.j. 5 Afs 72/2008-71. Vyslovil domněnku, že kumulativně prohlašovat rozhodnutí žalovaného současně za nicotné, nezákonné, neplatné a nepřezkoumatelné je diletantismus. V tomto kontextu se jeví i nereálným návrh na vydání rozsudku, a to zrušujícího, což např. v případě nulitního rozhodnutí není možné, neboť co neexistuje, nelze zrušit. V závěru navrhl zamítnut žaloby.

Při jednání před soudem obě strany sporu odkázaly na svá písemná podání a setrvaly na svých tvrzeních a procesních návrzích. Zástupce žalobkyně poukázal na tu část rozhodnutí žalovaného, která odůvodňovala společenskou nebezpečnost jednání žalobkyně a výše uložené pokuty s tím, že není podložena žádnými důkazy, které by závěry žalovaného podpořily. Pověřená pracovnice žalovaného připustila, že napadené rozhodnutí neobsahuje nic konkrétního o společenské nebezpečnosti jednání žalobkyně, odkazuje se však na odůvodnění rozhodnutí správce daně. Argumentace žalovaného není zaměřena přímo na jednání žalobkyně ale poukazuje na skutečnosti, které jsou v dané oblasti podnikání hodnoceny jako rizikové. Žalobkyni však takové jednání bezprostředně vytýkáno není.

Krajský soud svým rozsudkem ze dne 27.1.2011, č.j. 31 Af 98/2010-86, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. K námitce žalobkyně v první řadě zkoumal, zda nedošlo k zániku práva uložit pokutu ve smyslu ust. § 6 odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti, případně dle § 6a odst. 3 téhož zákona ve znění platném po 18.8.2008. Zaujal názor, že protokoly ze dne 4.7.2008 a ze dne 10.11.2008 nelze pokládat za úkon, kterým bylo zahájeno řízení o uložení pokuty, za takový úkon označil až rozhodnutí správce daně ze dne 16.2.2010. S odkazem na ust. § 6a odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti, ve znění platném k datu zahájení řízení o uložení pokuty (tj. 16.2.2010), uzavřel, že odpovědnost žalobkyně za jí vytýkaný správní delikt zanikla dne 4.4.2009.

Dále krajský soud reagoval na návrh žalobkyně, která z důvodů uvedených žalobě vyslovila názor, že napadené rozhodnutí žalovaného nicotné, nezákonné, nesprávné a nepřezkoumatelné, a žádala, aby ho krajský soud pro nicotnost zrušil. Krajský soud opřel svůj závěr o ustálenou judikaturu krajských soudů i Nejvyššího správního soudu, který se k této otázce vyslovil ve svých rozhodnutích, např. v rozsudku ze dne 14.2.2007, č.j. 7 Afs 75/2006-100, kde uvedl, že „ vycházel ze zobecňujících závěrů rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2005, č.j. 6 A76/2001-96, které shodně zaujal k projednávané problematice.

Rozšířený senát v tomto rozsudku vyslovil, že „...nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. K nicotnosti soud přihlíží z úřední povinnosti.“ Z pohledu právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku posoudil napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že vadami takové intenzity netrpí.

S ohledem na shora vyslovený závěr, ohledně okamžiku zahájení řízení o uložení pokuty, neměl krajský soud důvod zabývat se dalšími uplatněnými žalobními námitkami. Přesto pouze na okraj konstatoval, že správce daně a žalovaný se dostatečně nezabýval ani dalším předpokladem pro uplatnění správního trestání, a to prokázáním společenské nebezpečnosti jednání žalobkyně, tedy materiální stránkou správního deliktu. K tomu krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2008, č.j. 7 Afs 27/2008-46, který tuto povinnost daňových orgánů jednoznačně vymezil. Zdůraznil, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný ohledně společenské škodlivosti jednání žalobkyně pouze odkázal na stranu 14-17 rozhodnutí správce daně ze dne 16.2.2010 o uložení pokuty a při jednání před soudem jeho pracovnice potvrdila, že v napadeném rozhodnutí tato stránka správního deliktu nebyla zdůvodněna. Správce daně pak na uvedených stránkách svého rozhodnutí ohledně společenské nebezpečnosti jednání žalobkyně uvedl, že se jednalo o soustavné porušování zákona a tato společenská nebezpečnost jednání žalobkyně „je o to vyšší že tato společnost podniká mimo jiné v oblasti zpracování tabáku a výroby tabákových výrobků, přičemž obchodní transakce mezi společnostmi LETKA TEAM, a.s., a společností CZT, a.s., při kterých byl porušen zákon o omezení plateb v hotovosti, se dotýkala právě těchto komodit. Nakládání s těmito komoditami patří do oblasti, která je ze strany státu podrobena zvýšené kontrole a podléhá vedle alkoholu a paliv přísně právní regulaci. V oblasti nakládání s těmito komoditami dochází v daleko větší míře k daňovým únikům a organizované trestné činnosti“. Zmíněná tvrzení však správce daně nepodložil žádným konkrétním důkazem a neučinil tak ani žalovaný v odvolacím řízení. Krajský soud zaujal názor, že se proto dostatečně nevypořádal s uplatněnými odvolacími námitkami, jak mu ukládá ust. § 50 odst. 7 daňového řádu, když právě tyto závěry správce daně ohledně společenské nebezpečnosti jednání žalobkyně v odvolání napadla a nesouhlasila s tím, aby byla předem hodnocena jako podezřelá a vinná jen proto, že podniká v oblasti, na kterou dopadají spotřební daně a v níž dochází k daňovým únikům.

Do rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost a Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 26.10.2011, č.j. 9 Afs 23/2011-121, zrušil rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že „*stěžejní*

otázkou je posoudit úkony učiněné správcem daně vůči žalobkyni při jednáních dne 4.7.2008 a 10.11.2008, při nichž bylo žalobkyni sděleno zjištění porušení zákona o omezení plateb v hotovosti, přesněji řečeno, relevanci těchto úkonů ve vztahu k zákonem stanoveným požadavkům na zahájení řízení. Z výše uvedeného rozboru právní úpravy je zřejmé, že každý z těchto úkonů spadá časově do jiného znění zákona o omezení plateb v hotovosti. Zatímco ústní jednání dne 4.7.2008 spadá do doby, kdy platná právní úprava ukládala správci daně postupovat v řízení o uložení pokuty dle zákona o správě daní a poplatků, při jednání dne 10.11.2008 již byl povinen použít subsidiárně správní řád“.

Dále uvedl, že „Praktický důsledek aplikace odlišné procesní úpravy však není zásadní, jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu. Tento soud se v rozhodnutí ze dne 19. 1. 2011, č.j. 1 Afs 94/2010 - 68 (dostupný na www.nssoud.cz, jako veškerá dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu), zabýval mimo jiné náležitostmi úkonu, kterým by mělo být zahájeno řízení o uložení pokuty dle zákona o omezení plateb v hotovosti, a to ve znění účinném do 18.8.2008, kdy správce daně postupoval v tomto řízení dle zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud dospěl k obecnému závěru, že postupují-li finanční orgány dle zákona o správě daní a poplatků v řízení o správních deliktech, jsou povinny při řízení zohlednit specifika správního řízení trestního a především zaručit obviněnému právo účinně se v řízení hájit. Na základě tohoto závěru je v citovaném rozhodnutí dále rozvinuto, že k účinnému zahájení správního řízení dle zákona o omezení plateb v hotovosti je nezbytné, aby daňový subjekt, proti kterému se řízení vede, byl srozumitelně informován o předmětu vedeného řízení, včetně dostatečně určité vymezeného skutkového základu deliktu. Osobě obviněné ze spáchání správního deliktu musí být příslušným správním orgánem sděleno, že je s ní vedeno řízení o správním deliktu, za jaký skutek je stíhána, případně, jaký trest jí hrozí. Je důležité zdůraznit, že jako kritérium uvedených standardů pro zahájení správního sankčního řízení bylo zvoleno naplnění zaručeného práva na obhajobu, tj. obviněná osoba musí mít dostatečné informace k tomu, aby se mohla účinně hájit“.

V řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud proto „ověřil, jaké údaje byly správcem daně žalobci sděleny při ústním jednání dne 4.7.2008 k porušení povinností uložených zákonem o omezení plateb v hotovosti ve zdaňovacím období 2005/2006, a při ústním jednání dne 10. 11. 2008 ve vztahu k období 2006/2007. Dle protokolu o ústním jednání sepsaného správcem daně dne 4.7.2008 bylo žalobkyni sděleno, že správce daně pro období hospodářského roku 2005/2006 rozšiřuje kontrolu o kontrolu plateb v hotovosti dle zákona č. 254/2004 Sb. Dále bylo výslovně konstatováno, že správce daně na základě kontroly pokladních příjmových a výdajových dokladů zjistil, že došlo k porušení zákona o omezení plateb v hotovosti, neboť žalobkyně učinila platbu převyšující limit v přepočtu 15 000 Eur, který tento zákon ukládá. Správce daně dále specifikoval pět transakcí, při nichž dle jeho názoru došlo k porušení uvedeného zákona. Součástí protokolu je dále vyjádření daňového subjektu, který uvedl, že podá písemné vysvětlení později. Obsahově stejné sdělení ve vztahu k období 2006/2007 poskytl správce daně žalobkyni při jednání dne

10.11.2008, při kterém jí rovněž sdělil, že zjistil porušení zákona o omezení plateb v hotovosti a konkretizoval transakce, při nichž k tomu došlo“.

Nejvyšší správní soud usoudil, že „správce daně sdělením uvedených údajů dal žalobkyni zcela jednoznačnou informaci, že zjistil v jejím jednání porušení zákona o omezení plateb v hotovosti a jakými konkrétními skutky se tohoto porušení dle jeho názoru dopustila. Obsahově lze uvedené oznámení bezpochyby hodnotit jako vyrozumění o prvním úkonu, který je vůči žalobkyni v tomto konkrétním řízení činěn, ve smyslu § 21 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k výše uvedené argumentaci je však nutno dále posoudit, zda toto oznámení splňuje podmínky stanovené pro úkon zahajující řízení v § 46 správního řádu, a to jak ve vztahu k období 2006/2007, tak i k období 2005/2006, neboť požadavek srozumitelného sdělení předmětu vedeného řízení byl judikaturou Nejvyššího správního soudu vznesen obecně pro zahájení jakéhokoli řízení o správním deliktu. V projednávané věci bylo tedy nutno posoudit, zda oznámení správce daně o porušení zákona o omezení plateb v hotovosti včetně konkretizace jednání, kterým došlo k tomuto porušení, obsahovalo dostatečně srozumitelnou informaci o předmětu vedeného řízení, neboť ostatní náležitosti oznámení zahájení řízení dle § 46 správního řádu (označení správního orgánu, identifikace oprávněné úřední osoby) nejsou sporné“.

Svoje závěry Nejvyšší správní soud shrnul a za předmět řízení označil, shodně se správcem daně, porušení zákona o omezení plateb v hotovosti. Uvedl, že „dále je pro účinné zahájení řízení o správním deliktu nezbytné, aby správní orgán dostatečně určitě vymezil skutkový základ deliktu. Pouze při dodržení tohoto požadavku lze zachovat právo obviněného seznámit se se vzneseným obviněním a účinně se v řízení hájit. Z protokolů o ústních jednáních ze dne 4.7.2008 a 10.11.2008 Nejvyšší správní soud ověřil, že správce daně zde označil jednání, kterým mělo k porušení zákona dojít, včetně uvedení data transakce, označení předmětného pokladního dokladu, subjektu, od něhož byla úhrada přijata, důvod u transakce, výše přijaté úhrady a aktuální výše limitu stanoveného zákonem o omezení plateb v hotovosti vypočtená dle platného směnného kurzu. Žalobkyni bylo po tomto sdělení zřejmé, v jakém jednání spatřuje správce daně skutkový základ deliktu, jakým způsobem jej hodnotí a co jí klade za vinu. Z tohoto hlediska byly žalobkyni sděleny veškeré údaje, které potřebovala pro využití svého práva na obhajobu (shodně rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2010, č.j. 1 Afs 58/2009 - 541; též ze dne 20.11.2003, č.j. 5 A 73/2002 - 34). Je však nutno připustit, že správce daně žalobkyni při úkonech dne 4.7.2008 a 10.11.2008 výslovně nesdělil, že jí za zjištěné porušení zákona hodlá uložit sankci. Dle názoru Nejvyššího správního soudu však absence tohoto sdělení v daném případě nemohla způsobit neúčinnost zahájení řízení o porušení zákona o omezení plateb v hotovosti“.

Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že „Jestliže správce daně zcela srozumitelným a transparentním způsobem žalobkyni sdělil, že určitým jednáním porušila zákon o omezení plateb v hotovosti a o tomto porušení je vedeno řízení, je zcela logickým důsledkem, že v případě kladného rozhodnutí o porušení povinnosti

lze očekávat uložení sankce. Jinak řečeno, žalobkyně nemohla být v projednávané věci ani přes nesdělení informace o zamýšleném uložení sankce na pochybách o tom, že správce daně s ní povede řízení o porušení povinnosti stanovené zákonem o omezení plateb v hotovosti, neboť toto porušení v jejím jednání shledal“.

Všechny shora vyslovené právní názory vedly Nejvyšší správní soud k závěru, že řízení se žalobkyní ve věci porušení zákona o omezení plateb v hotovosti bylo zahájeno před uplynutím prekluzivní lhůty stanovené § 6 odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti a v projednávané věci není sporu o zachování jak roční subjektivní tak i desetileté objektivní lhůty.

Nejvyšší správní soud však zdůraznil, že předestřená argumentace se vztahuje výhradně k otázce platného a účinného zahájení řízení, nikoliv k jeho dalšímu průběhu. Krajskému soudu uložil v dalším řízení posoudit důvodnost námitek žalobce týkajících se postupu správce daně po zahájení řízení a zachování všech práv žalobkyně při provádění dokazování, seznamování s podklady rozhodnutí atd. Sdělení správce daně podaná žalobkyní v průběhu ústních jednání 4.7.2008 a 10.11.2008 byla způsobilá zahájit řízení o porušení povinnosti uložené zákonem o omezení plateb v hotovosti, v dalším průběhu tohoto řízení však byl správce daně povinen dodržet zákonem stanovené standardy řízení, s přihlédnutím, že se jedná o sankční řízení.

Nejvyšší správní soud zaujal stanovisko i k otázce, zda správce daně dostatečně posoudil i společenskou nebezpečnost jednání žalobkyně. Uvedl, že správce daně odůvodnil společenskou nebezpečnost jednání žalobkyně obsáhle v části IV. prvostupňového rozhodnutí a proti velké části tohoto odůvodnění žalobkyně žádné námitky nevznesla. Souhlasil však se závěry krajského soudu v tom, že tvrzení o větší míře daňových úniků a organizování trestné činnosti v oblasti podnikání žalobkyně nebylo podloženo relevantními důkazy a zejména nebyla prokázána souvislost tohoto paušálního tvrzení s jednáním žalobkyně, za které byla postižena.

Krajský soud ve věci znovu nařídil jednání, při kterém účastníci shodně prohlásili, že nenavrhují žádné důkazy a nemají v držení žádné listiny, které by měnily skutkové okolnosti, z nichž při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud. Zástupce žalobkyně poukázal na názor vyjádřený žalobkyní v podání ze dne 15.2.2012, adresovaném krajskému soudu. V něm polemizovala se závěry Ústavního soudu ČR vyslovenými v usnesení ze dne 7.2.2012, IV. ÚS 3714/2011, kterým tento soud reagoval na ústavní stížnost žalobkyně proti rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci ze dne 26.10.2011, č.j. 9 Afs 23/211-121. Jinak účastníci setrvali na svých stanoviscích a procesních návrzích. Krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a zabýval se pouze těmi námitkami, které byly uplatněny v žalobě ale kterými se v předchozím řízení nevypořádal a ohledně nichž nezaujal stanovisko ani Nejvyšší správní soud. Žalobu shledal částečně důvodnou.

Krajský soud musí především zdůraznit, že je ve smyslu ust. § 110 odst. 3 s.ř.s. vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu a nemůže se dále zabývat argumentací žalobkyně, uvedenou v jejím podání ze dne 15.2.2012 a polemizující se závěry Nejvyššího správního soudu ohledně okamžiku zahájení řízení o uložení pokuty a s tím souvisejícím zachováním lhůty k uložení pokuty. Dle pokynu Nejvyššího správního soudu se zaměřil na posouzení důvodnosti námitek směřujících proti postupu správce daně po zahájení řízení o uložení pokuty, a to s ohledem na zachování všech práv žalobkyně při provádění dokazování a seznamování s podklady rozhodnutí. K tomu krajský soud podotýká, že v žalobě žalobkyně pouze jednou větou stručně uvedla, že správce daně řízení o uložení pokuty nezahájil, čímž jí znemožnil řádně hájit svá práva. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně po zahájení kontroly daně z příjmů rozšířil, jak je uvedeno v protokolech ze dne 4.7.2008 a 10.11.2008, kontrolu i na dodržování zákona o omezení plateb v hotovosti. Zmíněné protokoly pak obsahují výčet dokladů, z nichž vyplývá překročení limitu hotovostních plateb, jak je stanoven v § 4 zákona o omezení plateb v hotovosti. Zároveň je v nich uvedeno, že žalobkyně bere problematiku plateb v hotovosti na vědomí. Správní spis již neobsahuje žádné listiny svědčící o dalším postupu správce daně do data vydání rozhodnutí o uložení pokuty. Krajský soud proto může pouze konstatovat, že ani z obsahu správního spisu ani ze samotného odůvodnění rozhodnutí o uložení pokuty nevyplývá, že by správce daně, kromě zajištění dokladů zmíněných v protokolech o zahájení řízení o uložení pokuty, vedl další dokazování. To netvrdí ani žalobkyně, která v odvolání do rozhodnutí správce daně proti jeho postupu při dokazování nevznesla žádné námitky. V žalobě pak svoji zmínku o tom, že ji nebylo umožněno řádně hájit svá práva blíže nespecifikovala, a neuvedla, v čem tento údajně nezákonný postup správce daně měl spočívat. Proto krajský soud neshledal důvod se dále touto námitkou zabývat.

K otázce společenské nebezpečnosti jednání žalobkyně jako materiální stránky správního deliktu, bude muset žalovaný, s ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu, znovu zaujmout stanovisko, dostatečně přesvědčivě ho zdůvodnit a uplatněné důvody podpořit i věcnými důkazy. Bude vycházet ze zásad, které Nejvyšší správní soud vyslovil ve svých rozhodnutích, (např. rozsudek ze dne 31.10.2008, č.j. 7 Afs 27/2008-46), v nichž zastal názor, že i když citovaný zákon tak výslovně nestanoví, je pro uložení pokuty třeba, aby v každém jednotlivém posuzovaném případě správce daně zkoumal, zda jednání daňového subjektu vykazuje daný stupeň společenské nebezpečnosti, tedy zda kromě naplnění formální stránky deliktu jednání naplňuje i jeho materiální stránku. Dle Nejvyššího správního soudu *„zpravidla nelze považovat jednání pachatele deliktu za nebezpečné již jen proto, že je protiprávní, neboť typová nebezpečnost vyjádřená v zákonem stanovené skutkové podstatě nepostačí a je třeba věc konkretizovat a zkoumat, zda charakter a stupeň konkrétní nebezpečnosti daného jednání se vůbec nachází v hranicích typové nebezpečnosti dané ve znacích jeho skutkové podstaty. Lze si totiž představit případy, kdy porušení veřejného zájmu je zcela minimální a jedná se o jednání, které vzhledem ke konkrétním okolnostem nevykazuje daný stupeň společenské nebezpečnosti (materiální stránku deliktu). Stupeň nebezpečnosti činu pro*

společnost je přitom určován zejména závažností správního deliktu, kterou lze posoudit zejména s ohledem na způsob jeho spáchání a jeho následky, okolnosti, za nichž byl spáchán, na formu a míru zavinění za předpokladu, že zavinění je zákonným znakem deliktu, a v neposlední řadě též s ohledem na osobu pachatele a případné pohnutky, které jej ke spáchání vedly.“

Krajský soud z pohledu shora uvedených zásad nemůže bez dalšího souhlasit se žalobkyní pokud tvrdí, že by pro posouzení, zda je splněna podmínka společenské nebezpečnosti, mělo být zásadní, zda postupem v rozporu se zákonem získala materiální výhody nebo se jinak obohatila. Skutečnost, že žalobkyně svým jednáním nezískala, ani neměla v úmyslu získat, takové výhody je třeba posuzovat v kontextu s dalšími okolnostmi případu a hodnotit je v jejich komplexu.

Žalobkyně dále polemizovala se závěry správce daně, který konstatoval, že zákon o omezení plateb v hotovosti porušovala soustavně a dlouhodobě. Její argumenty pokládá krajský soud za účelově pojaté a neopodstatněné. Nelze přehlédnout, že dodržování zákona o omezení plateb v hotovosti bylo kontrolováno za dvě zdaňovací období a četnost plateb přesahujících zákonný limit je proto třeba hodnotit ve vztahu ke kontrolovanému období jako celku. Tvzení žalobkyně, že se jednalo o porušení náhodné a jednorázové proto, že v některých měsících k porušení zákona nedošlo, nemůže obstát. Stejně nedůvodné je tvrzení žalobkyně, že porovnáním počtu porušení zákona, kterých se dopustila v kontrolovaných obdobích, s počty jeho porušení zjištěnými u jiných daňových subjektů je nezákonné, neboť by tak řízení o uložení pokuty bylo veřejné. Tento svůj názor žalobkyně nikterak neozřejmila, a tak, jak je v žalobě prezentován, zcela postrádá smysl.

Konečně žalobkyně nesouhlasila s tím, jak žalovaný odůvodnil výši uložené pokuty. K tomu krajský soud uvádí, že nemůže být chybou, pokud žalovaný při úvaze o výši pokuty a jejím dopadu na ekonomickou situaci žalobkyně vychází i z obratu, kterého žalobkyně dosahuje. Nemělo by se však jednat jen o kritérium jediné. Vhodné by bylo vycházet i z dosaženého zisku, případně z jiných ekonomických ukazatelů.

Krajský soud nepokládá za nutné se znovu vyjadřovat k namítané nicotnosti rozhodnutí žalovaného. Odkazuje ve stručnosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.2.2007, č.j. 7 Afs 75/2006-100 a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2005, č.j. 6 A76/2001-96. Z nich nelze než dovodit, že žalobou napadené rozhodnutí vadami takové intenzity netrpí.

Z důvodů uvedených výše, zejména s poukazem na vytýkanou nedostatečně zdůvodněnou společenskou nebezpečnost jednání žalobkyně krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm se bude řídit právními závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 26.10.2011, č.j. 9 Afs 23/2011-121, a krajským soudem v tomto rozsudku (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč a náhradě nákladů právní služby poskytnuté advokátem za 5 úkonů po 2.100,- Kč včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300,- Kč (§ 9 odst. 3 písm. f/ a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.). V souvislosti s účastí při jednání jsou dalším nákladem cestovní výlohy (automobil) z Prahy do Hradce Králové a zpět dle předloženého vyúčtování v částce 1.682,- Kč a 1.714,- Kč dle § 13 odst. 1 advokátního tarifu. To vše včetně navýšení o daň z přidané hodnoty ve výši 3.079,- Kč. Celkovou částku 20.475,- Kč byl žalovaný zavázán zaplatit žalobkyni do osmi dnů od doručení tohoto rozsudku do rukou jejího zástupce JUDr. Jiřího Vaníčka, advokáta v Praze 8 – Karlíně, Šaldova 34/466 (§ 64 s.ř.s., § 149 odst. 1 o.s.ř.). Pokud žalovaný hradil náklady řízení ve výši 12.658,- Kč, uložené mu později zrušeným rozsudkem, měla by být tímto rozsudkem stanovená výše náhrady o ně ponížena.

P o u č e n í :

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

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

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

V Hradci Králové dne 25. dubna 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu