



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **CZT, a. s.**, Bratranců Veverkových 396, Pardubice, zastoupeného JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 7. 8. 2012, čj. 3456/12-1500-607293, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2013, čj. 31 Af 98/2012 – 112,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost proti výroku I. rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2013, čj. 31 Af 98/2012 – 112, **se z a m í t á .**
- II. Výrok II. rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2013, čj. 31 Af 98/2012 – 112, **se z r u š u j e** a věc **se** v tomto rozsahu **v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- III. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Rozhodnutím ze dne 16. 2. 2010, čj. 31051/10/248932604240, Finanční úřad v Pardubicích (dále jen „finanční úřad“) uložil žalobci pokutu ve výši 2 600 000 Kč podle § 6 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o omezení plateb“), a § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce porušil zákon o omezení plateb tím, že v 52 případech přijal platbu v hotovosti přesahující limit uvedený v § 4 odst. 1 tohoto zákona.

2. Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 1. 7. 2010, čj. 3638/10-1500-607293. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 27. 1. 2011, čj. 31 Af 98/2010 – 86, zrušil rozhodnutí finančního ředitelství a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Finanční ředitelství napadlo rozsudek krajského soudu kasační stížností. Nejvyšší správní soud jej rozsudkem ze dne 26. 10. 2011, čj. 9 Afs 23/2011 – 121, zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud rozsudkem ze dne 25. 4. 2012, čj. 31 Af 98/2010 – 195, zrušil rozhodnutí finančního ředitelství a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

3. Rozhodnutím ze dne 7. 8. 2012, čj. 3456/12-1500-607293, finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí finančního úřadu. (*pozn. NSS: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stávající finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.*)

II.

4. Žalobce napadl posledně uvedené rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u krajského soudu, který ji rozsudkem ze dne 25. 4. 2013, čj. 31 Af 98/2012 – 112, zamítl. Rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

5. Žalobce napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností (viz níže) a ústavní stížností, kterou Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 6. 11. 2013, sp. zn. III. ÚS 1720/13.

III.

6. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Liberační důvody

7. Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, že ve smyslu § 6a zákona o omezení plateb nevynaložil úsilí, aby zabránil porušení tohoto zákona. Stěžovatel popsal průběh řízení o přezkumu zajišťovacího příkazu, jehož výsledkem bylo zrušení tohoto příkazu a zastavení řízení, a průběh řízení o přezkumu zajišťovacích exekučních příkazů, které byly rovněž zrušeny. Z uvedeného je zřejmé, že bankovní účty stěžovatele byly obstaveny nezákonně. Stěžovatel nemohl s těmito účty nakládat a musel financovat chod podniku z dostupné hotovosti. Vložil-li by finanční prostředky na některý svůj bankovní účet, nemohl by s nimi dále nakládat. To by pro něj mělo likvidační charakter. Stěžovatel musel platit v hotovosti i za tabákové nálepky (kolky) Finančnímu úřadu Kolín. Stěžovatel dále popsal průběh řízení o přezkumu dodatečných platebních výměrů na spotřební daň za tabákové výrobky Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin. Krajský soud dospěl k závěru, že tyto výrobky splňují znaky doutníků a rozsudkem ze dne 29. 1. 2013, čj. 30 Af 6/2011 – 334, zrušil rozhodnutí finančního ředitelství. Tyto skutečnosti jsou krajskému soudu známy z úřední činnosti. Na základě rozsudku čj. 30 Af 6/2011 – 334 Generální ředitelství cel zrušilo dodatečné platební výměry na spotřební daň a zastavilo řízení. Spotřební daň tedy byla stěžovateli doměřena nezákonně, zároveň byly nezákonně

obstaveny jeho účty. Stěžovatel se snažil zabránit protiprávnímu jednání – vedl soudní spory, aby prokázal, že správně zdanil předmětné výrobky. Většina transakcí překračujících limit zákona o omezení plateb proběhla právě v době, kdy došlo k nezákonné daňové exekuci a obstavení účtů.

8. Pokud krajský soud uzavřel, že exekuční řízení mělo legitimní průběh a bylo podloženo pravomocnými rozhodnutími, napadený rozsudek je nesrozumitelný, nelogický a v rozporu se základními principy právního státu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 9. 2010, sp. zn. Pl. ÚS 34/09, ze dne 16. 5. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3377/12, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005 – 64).

9. Z napadeného rozsudku dále není zřejmé, jak se krajský soud vypořádal s důkazy, které stěžovatel přiložil k replice ze dne 19. 2. 2013, a s přílohou č. 1 žaloby, ve které stěžovatel uvedl data příjmů hotovosti do pokladny a následných výdajů za kolky a náklady na jejich tisk a distribuci. Z této přílohy je patrné, že v roce 2005 stěžovatel převáděl hotovost na svůj účet, ze kterého hradil kolky, v období od 4. 12. 2006 do 27. 3. 2007 hotovost na účet nevkládal a přímo jí hradil kolky a náklady na jejich tisk a distribuci. Krajský soud tato tvrzení nijak nehodnotil, nepřihlédl ani ke zmíněným rozhodnutím.

Kritérium obratu

10. Dále stěžovatel namítl, že z žalobou napadeného rozhodnutí není zřejmé, jak se finanční ředitelství vypořádalo s námitkou obratu, pokud pouze uvedlo, že správce daně přihlédl k čistému obratu. Krajský soud přitom v rozsudku čj. 31 Af 98/2010 – 195 dovodil, že toto kritérium nemůže být jediným ekonomickým ukazatelem, ale že je vhodné vycházet i z dalších ekonomických ukazatelů. Finanční ředitelství tomuto požadavku nedostalo.

11. Krajský soud popřel svůj původní závěr, pokud v nyní napadeném rozsudku uvedl, že kritérium čistého obratu postačuje jako jediná ekonomická veličina. Tento postup je nepřipustný, protože je nepředvídatelný, vykazuje prvky libovůle a je v rozporu s principy, které vyjadřuje i nový občanský zákoník (zákon č. 89/2012 Sb.). Krajský soud měl zdůvodnit změnu právního názoru.

12. Výše obratu, ze které patrně vycházely správní orgány, představuje zejména zaplacenou spotřební daň a DPH. Přibližně 90 % ceny tabákových výrobků obvykle činí tyto daně. Kritérium výše obratu bylo nelogické, nesmyslné a nepřiléhavé. Relevantní by bylo pouze tehdy, kdyby pachatel porušením zákona o omezení plateb sledoval krácení daně, legalizaci výnosů z trestné činnosti, ap. Krajský soud se s popsanou skutečností nevypořádal. Toto kritérium je rovněž nezákonné a protiústavní. Bylo by možné uvažovat o něm v případě obohacení se porušením zákona o omezení plateb. To se však nestalo, stěžovatel o transakcích řádně účtoval a vynaložil přijatou hotovost na nákup kolků. Stěžovatel poukázal na čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 4 a 5 Listiny základních práv a svobody a dovodil, že jedním úkonem správního orgánu došlo k omezení vlastnického práva i k uložení pokuty.

13. Kdyby zákonodárce zamýšlel zahrnout kritérium obratu nebo jiný ekonomický ukazatel mezi kritéria pro uložení pokuty podle zákona o omezení plateb, nepochybně by

tak učinil (srov. např. zákon č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže). V případě stěžovatele však toto kritérium není racionální.

14. Krajský soud se nevyjádřil ani k důkazním návrhům, které mohly prokázat, že se stěžovatel neobohatil a většinu přijaté hotovosti použil na úhradu povinných odvodů.

Presumpce neviny

15. Stěžovatel upozornil, že finanční ředitelství vycházelo z presumpce viny a přiznalo podstatný význam trestnímu stíhání zástupců společnosti LETKA TEAM, a. s., což mohlo ovlivnit jeho rozhodnutí. Finanční ředitelství rovněž opomnělo vysvětlit, jak měl stěžovatel ohrozit zájem na minimalizaci daňových úniků a legalizaci výnosů z trestné činnosti. Z průběhu řízení nic takového nevyplynulo. U stěžovatele nebylo prokázáno spáchání daňového úniku ani legalizace výnosů z trestné činnosti (srov. usnesení Městského soudu v Praze ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. 40 T 6/2010 a další postup v této trestní věci). Finanční ředitelství počítalo pouze s tím, že stěžovatel mohl tyto činy spáchat. Argumentace finančního ředitelství byla rozporuplná, nelogická a nesmyslná, odkaz finančního ředitelství na trestní řízení byl irelevantní. Finanční úřad ani finanční ředitelství nedodržely zásadu presumpce neviny, protože poukázaly na to, že stěžovatel podniká v oblasti tabákových výrobků, kde existuje zvýšená míra pravděpodobnosti daňových úniků, a tudíž hrozí závažnější narušení účelu, který chrání zákon o omezení plateb. Správní orgány tato tvrzení nepodložily žádným důkazem.

16. Krajský soud přijal skutečnost, že finanční ředitelství nahlíželo na stěžovatele tak, že mohl přinejmenším umožnit společnosti LETKA TEAM daňové úniky. Není zřejmé, zda se tato skutečnost promítla ve výši pokuty, finanční ředitelství nepodpořilo své tvrzení žádným důkazem. Uvedené trestní jednání se navíc týkalo obchodního vztahu mezi společnostmi LETKA TEAM a BEES, s. r. o.

17. Krajský soud se odchýlil od svého právního názoru vyjádřeného v rozsudku čj. 31 Af 98/2010 – 86 (který byl podpořen i Nejvyšším správním soudem v rozsudku čj. 9 Afs 23/2011 – 121, byť byl rozsudek krajského soudu jako celek zrušen), podle kterého správní orgány nepodpořily shora uvedená tvrzení o zvýšené míře trestné činnosti v tabákovém průmyslu žádnými důkazy. Finanční ředitelství nenapravilo toto pochybení. Krajský soud nejprve s postupem finančního ředitelství nesouhlasil, následně jej však nepovažoval za protiprávní. Krajský soud se nevypořádal ani s důkazními návrhy, což mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Společenská nebezpečnost

18. Stěžovatel upozornil, že správní delikt musí vykazovat určitý stupeň nebezpečnosti. Jednání nelze považovat za nebezpečné jen proto, že je protiprávní, je nutno zkoumat formální i materiální stránku správního deliktu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2008, čj. 7 Afs 27/2008 – 46).

19. Společenská nebezpečnost posuzovaného jednání byla minimální, protože stěžovatel řádně účtoval o všech transakcích. Je zřejmé, že u něj neexistoval úmysl se obohatit či zatajit existenci peněžních prostředků, což ostatně konstatovalo i finanční ředitelství. Stěžovatel pro sebe nic nezískal, neobohatil se, nezískal ani neoprávněnou

výhodu či neoprávněný prospěch. Nedošlo k daňovému úniku ani organizované trestné činnosti.

20. Stěžovatel citoval z předcházejících rozsudků krajského soudu a rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci a dovodil, že finanční ředitelství uložilo pokutu po takřka dvou letech od okamžiku, kdy se dozvědělo o porušení povinnosti. I tato prodleva může nasvědčovat pochybnostem o společenské nebezpečnosti jednání stěžovatele.

21. Krajský soud se ztotožnil s odůvodněním správního rozhodnutí, které se opřelo pouze o důvodovou zprávu k zákonu o omezení plateb a které dovedlo společenskou nebezpečnost na základě dlouhodobého porušování zákona. Napadený rozsudek vycházel z toho, že zákon o omezení plateb musí být dodržován, zmínil se o rozsahu a následcích jeho porušení. Krajský soud však nevysvětlil, jaké následky měly být jednáním stěžovatele způsobeny. K materiální stránce krajský soud nepřihlédl. Pokud by tak učinil, zjistil by, že chyběla nebo byla minimální. Materiální stránka měla být hodnocena s ohledem na to, že stěžovatel musel přijímat platby v hotovosti, protože měl nezákonně obstavené účty, přijaté platby přitom odváděl státu na spotřební daň. Krajský soud se nezabýval osobou pachatele, okolnostmi, formou ani pohnutkou. Z přílohy č. 1 žaloby navíc vyplývá, že v roce 2005 (před zahájením nezákonné exekuce) stěžovatel hradil z přijatých plateb kolky na tabákové výrobky. Tyto platby jsou vyšší než překročené množství hotovosti přijaté do pokladny. Krajský soud nevzal do úvahy ani to, že spotřební daň a DPH jsou významnou položkou představující cenu tabákových výrobků.

Dlouhodobost a soustavnost

22. Správní orgány vyvodily dlouhodobost porušování zákona o omezení plateb pouze z množství případů a z období tohoto porušování v letech 2005 až 2007. Jejich tvrzení však byla zkreslená a patrně účelová. Spíše se totiž jednalo o ojedinělá, nárazová nebo krátkodobá porušení (stěžovatel přijal hotovost do pokladny třikrát v červenci, dvakrát v srpnu a dvakrát v listopadu 2005 a jedenkrát v dubnu 2007). Nadto v prosinci 2006 až březnu 2007, kdy došlo k většině porušení zákona, byly účty stěžovatele nezákonně obstaveny. Stěžovatel nepřisvědčil krajskému soudu, že porušení zákona je třeba hodnotit ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím. Tento závěr nemůže změnit nic na skutečnosti, že jednání stěžovatele bylo jednorázové a nahodilé.

Kritérium optimalizace a racionalizace peněžního hotovostního oběhu

23. Finanční ředitelství použilo v napadeném rozhodnutí neurčité pojmy „racionalizace a optimalizace peněžního hotovostního oběhu“, které nevysvětlilo. Stěžovateli proto nebylo zřejmé, jak mohl ohrozit tento zájem. Finanční ředitelství rovněž neupřesnily, jak stěžovatel působil proti „zvýšení bezpečnosti zúčastněných subjektů“. Odvolací orgán uplatnil nová kritéria pro vyměření pokuty, aniž by vysvětlil, o jaké důkazy je opřel. Tato kritéria se objevila až v odvolacím řízení, stěžovatel se k nim nemohl vyjádřit a navrhopvat důkazy, čímž byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení a zákonnost správního rozhodnutí.

24. Stěžovatel nesouhlasil s vypořádáním žalobní námitky, že finanční ředitelství převzalo závěry z důvodové zprávy. Důvodová zpráva není pramen práva, a byť jsou

uvedené pojmy součástí důvodové zprávy, nestačí, aby na ně správní orgán pouze odkázal. Vždy musí vysvětlit, co takový pojem znamená a jak se promítá do daného právního vztahu. Neurčitý pojem je vykládán a aplikován v rámci správního uvážení, v daném případě byla jeho aplikace neurčitá.

25. Absenci popsaného ohrožení vyvrací příloha č. 2 žaloby a předložené důkazy. Stěžovatel nemohl uvedený zájem porušit, protože přijatou hotovost vynaložil na úhradu spotřební daně.

Omezení množství peněžního oběhiva v hotovosti

26. Na základě informací poskytnutých od České národní banky a Ministerstva financí ČR stěžovatel dovodil, že jeho jednání spočívající v překročení přijatého objemu hotovosti nemohlo narušit stabilitu a množství peněžního oběhiva. Poměr objemu překročené hotovosti k celkovému objemu hotovosti v zemi je zanedbatelný. K narušení zájmu na „racionalizaci a optimalizaci peněžního hotovostního oběhu“ tedy nemohlo dojít.

27. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že v potaz musí být brán počet subjektů, které se účastní peněžních transakcí. Soud nevysvětlil, zda měl na mysli všechny subjekty účastnící se peněžních transakcí v celé ČR nebo jen subjekty účastnící se transakcí, při nichž dochází k porušení zákona o omezení plateb. Krajský soud dostatečně nezduvodnil závěr, kdy a jak přestává být procentuální poměr zanedbatelný.

Výše pokuty

28. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že exekuční řízení bylo legitimní. Není zřejmé, z čeho krajský soud dovodil, že postavení stěžovatele bylo obdobné s postavením jiných subjektů, které porušily zákon o omezení plateb. S námitkou, že není patrné, jaký kraj mělo finanční ředitelství na mysli v souvislosti s tvrzením, že v kraji dosud takové porušení nebylo zjištěno, se krajský soud nevypořádal. Soud se nezabýval ani námitkou, že z výpočtu pokuty není zřejmé, proč finanční úřad zvolil právě pětinasobek částky 520 000 Kč. Finanční ředitelství toto pochybení nenapravilo, krajský soud proto k námitce nemohl odkázat na správní rozhodnutí. Uložená pokuta je s ohledem na okolnosti případu (společenská nebezpečnost ve spojení s liberací, kritérium obratu, atd.) v hrubém nepoměru s kritérii pro uložení pokuty.

Vady dokazování

29. Závěr krajského soudu, že žalobce neprokázal tvrzení o tom, proč platby přijímal a na co je použil, byl v rozporu s obsahem spisu. Stěžovatel připojil k žalobě důkazy týkající se neoprávněné daňové exekuce, v příloze č. 1 žaloby uvedl přehled plateb včetně jejich účelu. Stěžovatel rovněž navrhl, aby krajský soud opatřil podklady od správce daně, který prováděl daňovou kontrolu, a od Finančního úřadu Kolín, u kterého stěžovatel nakupoval tabákové nálepky. Dále navrhl, aby krajský soud ověřil skutečnosti týkající se trestního jednání zástupců společnosti LETKA TEAM u Městského soudu v Praze. Krajský soud těmto návrhům nevyhověl ani neuvedl, jak se s nimi vypořádal. Popsaná vada měla vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Náklady řízení

30. Stěžovatel byl přesvědčen, že finančnímu ředitelství neměla být přiznána náhrada nákladů řízení. Změnil-li stát strukturu finančních orgánů, toto řešení musí jít k jeho tíži. Odkaz krajského soudu na § 60 s. ř. s. nepostačoval. Krajský soud měl posoudit, zda nejsou dány důvody pro nepřiznání náhrady nákladů podle § 60 odst. 7 s. ř. s. Měl se rovněž vypořádat s námitkou, kterou stěžovatel vznesl v podání ze dne 18. 4. 2013 (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 9. 2005, sp. zn. 5 Cmo 556/2004).

Prekluze

31. I přes možné odmítnutí kasační námitky [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.], stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu i v části týkající se prekluze práva na uložení pokuty, v níž soud respektoval právní názor Nejvyššího správního soudu (rozsudek čj. 9 Afs 23/2011 – 121). Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu rovněž ústavní stížností, na kterou v plné míře odkázal. Krajský soud i kasační soud nesprávně vyložily prekluzi práva.

Podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem

32. Krajský soud pochybil, pokud z úřední povinnosti nepřihlédl k vadám řízení podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Výrok rozhodnutí o správním deliktu musí obsahovat popis skutku s uvedením místa, času a způsobu spáchání, popřípadě uvedením jiných skutečností. Výrok rozhodnutí finančního úřadu však tyto podmínky nesplňuje, odkazuje pouze na část II. odůvodnění. Finanční ředitelství ani krajský soud uvedenou vadu nenapravily. Podle stěžovatele se v tomto případě neuplatní § 104 odst. 4 s. ř. s. (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07).

IV.

33. Žalovaný podal dne 24. 7. 2013 vyjádření ke kasační stížnosti.

Liberační důvody

34. Žalovaný souhlasil s krajským soudem, že § 6a zákona o omezení plateb nedopadá na posuzovanou věc. Stěžovatel sice vedl soudní spory ohledně zajišťovacího příkazu, tím se však nesnažil zabránit protiprávnímu jednání ve vztahu k omezení plateb v hotovosti. Nadlimitní platby naopak přijímal vědomě a opakovaně. Stěžovatel se nepokusil zabránit překročení zákonem stanoveného limitu například rozdělením příjmu plateb na více dní nebo dohodou s obchodním partnerem, aby své závazky vůči stěžovateli plnil přímo na účet Finančního úřadu Kolín, kterému stěžovatel platil spotřební daň. Nadto ne všechna protiprávní jednání proběhla v době obstarávání účtů, tyto případy stěžovatel nezdůvodnil. K tvrzení krajského soudu, že exekuční řízení bylo legitimní, žalovaný podotkl, že v průběhu řízení nenastala žádná procesní pochybení.

Kritérium obratu

35. Obrat stěžovatele byl pouze pomocným kritériem, výše pokuty nebyla stanovena na jeho základě. Finanční úřad tímto způsobem ověřil, že pokuta nebude pro stěžovatele likvidační. Pojem čistý obrat vychází ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jedná se o výnosy snížené o prodejní slevy, DPH a ostatní daně přímo spojené s obratem. Výše čistého obratu tedy měla regulační charakter na výši uložené pokuty.

Presumpce neviny

36. Finanční ředitelství neosočilo stěžovatele ze spáchání trestných činů. Žalovanému nebylo zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje, že finanční ředitelství přiznalo trestnímu řízení podstatný význam. Tato tvrzení nepodpořil žádným důkazem. Stěžovatel nebyl postižen za oblast, ve které podniká, ačkoliv finanční ředitelství zmínilo, že v tabákovém průmyslu dochází častěji k daňovým únikům. Současně však konstatovalo, že to nebyl důvod uložení pokuty. Krajský soud se tedy neodchýlil od předchozího názoru, pouze zhodnotil, že finanční ředitelství řádně odůvodnilo uložení pokuty a že jej neovlivnila oblast podnikání stěžovatele.

Společenská nebezpečnost

37. Materiální stránka deliktu byla podle žalovaného naplněna. Pokud by nebylo potrestáno ani tak značné porušení právní normy jako v případě stěžovatele (52 případů a celkové překročení limitu o cca 14 mil. Kč), zákon o omezení plateb by byl obsoletní. Stěžovatel v tomto bodě opět nevysvětlil, proč přijímal platby v hotovosti i před obstavením účtů a jedenkrát i po jejich uvolnění.

Dlouhodobost a soustavnost

38. Pokud stěžovatel porušil zákon o omezení plateb pouze v některých měsících, nelze přisvědčit jeho názoru, že se jednalo o náhodné a jednorázové porušení.

Kritérium optimalizace a racionalizace peněžního hotovostního oběhu

39. Žalovaný byl přesvědčen, že správní rozhodnutí vysvětlilo pojem „racionalizace a optimalizace peněžního hotovostního oběhu“, protože uvedlo, že jedním z účelů zákona je omezit hotovostní platby s ohledem na množství bankovek. Jednáním stěžovatele byla ohrožena rovnováha peněžního hotovostního oběhu. Důvodová zpráva se užívá k výkladu práva, uvedené sousloví je použito ve vymezení účelu zákona. Stěžovatel používá uvedený pojem správně, jeho význam je mu proto zřejmý. V dané věci nebyl porušen princip dvojinstančnosti řízení, protože finanční ředitelství pouze doplnilo rozhodnutí.

Omezení množství peněžního oběhiva v hotovosti

40. Žalovaný souhlasil s krajským soudem, že do výpočtu je třeba zahrnout počet subjektů, které se účastní peněžních transakcí a drží hotovost. Kdyby byl brán v potaz pouze jeden účastník, nezákonného jednání by se nikdo nemohl dopustit, protože poměr by byl vždy zanedbatelný. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud měl na mysli všechny subjekty účastnící se peněžních transakcí.

Výše pokuty

41. Finanční ředitelství použilo ostatní případy jako srovnávací kritérium proto, aby jeho rozhodnutí nebylo nahodilé, nepředvídatelné a disproporční. Podrobně popsalo, jak dospělo k uvedené výši pokuty a vysvětlilo, co mělo na mysli pod pojmem kraj. Důvod, který je podle stěžovatele liberační, nezprošťuje stěžovatele zavinění. Finanční úřad nadto tento důvod nemohl zohlednit, protože stěžovatel jej uplatnil až v řízení před krajským soudem. Postavení stěžovatele tak bylo rovnocenné s ostatními případy, které finanční úřad využil při srovnání. Není pravdou, že finanční ředitelství nevzalo do úvahy případný likvidační charakter pokuty, naopak zohlednilo čistý obrat stěžovatele.

Vady dokazování

42. Skutečnosti, které měly být prokázány předloženými důkazy, nebyly mezi stranami sporné, proto je není třeba dokazovat. Žádná z těchto skutečností neměla vliv na výši pokuty ani na samotné uložení pokuty.

Náklady řízení

43. Na základě § 33, § 36 odst. 1 s. ř. s. a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2013, čj. 9 Afs 70/2012 – 35, žalovaný dovodil, že účastníci řízení mají ve správním soudnictví rovné postavení. Ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. zaručuje úspěšnému účastníku, že mu budou uhrazeny náklady na účast při jednání soudu. Při výpočtu nákladů krajský soud postupoval v souladu s vyhláškou č. 472/2012 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. Žalovaný odmítl tvrzení stěžovatele, že po něm nelze spravedlivě požadovat, aby nesl břímě reorganizace státní správy. Byl to totiž stěžovatel, kdo požadoval nařízení jednání.

Prekluze

44. V tomto bodě žalovaný plně odkázal na rozsudek čj. 9 Afs 23/2011 – 121. Kasační stížnost je v tomto rozsahu nepřipustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

Podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem

45. Rozhodnutí o uložení pokuty bylo bezvadné, splňovalo všechny náležitosti popisu skutku. Z důvodu přehlednosti finanční ředitelství nepopsalo všech 52 případů porušení zákona, ve skutkové větě pouze odkázalo na část rozhodnutí, která obsahuje tyto údaje.

V.

46. Dne 12. 9. 2013 stěžovatel podal repliku k vyjádření žalovaného.

Liberační důvody

47. Žalovaný opomněl, že objednatelem tabákových nálepek byl stěžovatel, který byl povinen je uhradit finančnímu úřadu. Stěžovatel nemohl přenést svoji daňovou povinnost na jiného (§45 daňového řádu). Stěžovatel nadto hradil další povinné odvody a závazky a nebylo možné, aby žádal své odběratele k úhradě závazků dodavatelům.

48. Stěžovatel připustil, že ne všechna porušení zákona se uskutečnila v době nezákonného obstavení účtů. Žalovaný však zamlčel, že ve 44 případech došlo k porušení právě v tomto období. Přesvědčení žalovaného, že exekuční řízení mělo legitimní průběh, popírá principy právního státu a spravedlnosti.

Kritérium obratu

49. Stěžovateli nebylo zřejmé, co znamená pojem „čistý obrat“. Čistý obrat je definován v § 20 zákona o účetnictví, odlišně je vymezen obrat v § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Dále se používají pojmy obrat účtu a obrat strany účtu. Z napadených správních rozhodnutí není zřejmé, jakou konkrétní výši „čistého obratu“ měly správní orgány na mysli. Správce daně pouze odkázal na obrat 50 až 60 mil. Kč v letech 2005/2006 a 2006/2007, aniž by uvedl, jak tento obrat vypočítal. Tento výpočet chybí i v rozhodnutí finančního ředitelství.

Společenská nebezpečnost a dlouhodobost a soustavnost

50. Stěžovatel připomněl, že ve 44 případech přijetí nadlimitní platby měl nezákonně obstavené účty, v roce 2005, kdy neměl obstavený účet, přijal 7 nadlimitních plateb v průběhu tří měsíců, přičemž překročení limitu se pohybovalo v rozmezí několika tisíc korun. Pouze 23. 4. 2007 (tj. po odblokování účtů) přijal platbu, která překročila limit o 600 458 Kč. Pokud stěžovatel přijal 8 nadlimitních plateb v době před a po nezákonném obstavení účtů, nelze hovořit o dlouhodobosti a soustavnosti.

Kritérium optimalizace a racionalizace a omezení množství peněžního oběhiva v hotovosti

51. Podle stěžovatele nelze užít neurčité pojmy s odkazem na důvodovou zprávu bez jejich bližšího upřesnění. Finanční ředitelství rovněž nesdělilo stěžovateli nový právní náhled na věc. Tím stěžovateli odňalo možnost se k němu vyjádřit. Jedná se přitom o materiální stránku deliktu. Stěžovateli nebylo zřejmé, jak lze zjistit všechny subjekty, které drží hotovost, může se jednat o jednotlivce, kteří drží miliardy korun. Někteří jednotlivci proto mohou skutečně ovlivnit oběh peněžní hotovosti. Toto kritérium je však absurdní, nelze jej použít.

Výše pokuty

52. V tomto směru stěžovatel poukázal na své vyjádření k definici čistého obratu, na nezákonné obstavení svých účtů a počet překročení hotovostních plateb během obstavení účtů a mimo toto období.

Vady dokazování

53. Žalovaný ve vyjádření k tomuto bodu nepopřel nezákonnost daňové exekuce ani skutečnost, že osoby spojené se společností LETKA TEAM byly zproštěny obžaloby ve vztahu k trestnému činu krácení daně.

Podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem

54. Podle stěžovatele se v dané oblasti správního trestání kladou na vypracování rozhodnutí, jímž se ukládá sankce, vyšší nároky než v jiných případech.

55. Ve zbytku repliky stěžovatel odkázal na kasační stížnost.

56. Podáním ze dne 10. 12. 2013 stěžovatel doplnil svoji repliku.

57. Ve vztahu k námitce prekluze stěžovatel poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 4. 2006, sp. zn. 31 Ca 95/2005, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, čj. 5 Afs 129/2004 – 43, které jsou příléhavé na posuzovanou věc. Soudy zde dospěly k názoru, že ve věci bylo nutné zahájit správní řízení. V daných věcech tomu tak bylo, daňový subjekt byl poučen podle § 33 a § 34 správního řádu, protokol musel obsahovat náležitosti podle § 22 správního řádu. Stěžovatel poukázal na protokoly ze dne 4. 7. 2008 a 10. 11. 2008 sepsané v posuzovaném řízení a dovedl, že se mu nedostalo náležitého poučení. Soudy extenzivním výkladem rozšířily okamžik zahájení řízení o uložení pokuty, nadto bez poučení. Při nejasnosti právní úpravy přitom platí zásada přednosti výkladu příznivějšího pro adresáta normy. V rozhodné době platily stejné zásady pro pokuty podle zákona o účetnictví i podle zákona o omezení plateb. Není rozhodné, že zákon o účetnictví v citovaném případě neodkazoval na správní řád a nestanovil, že při

kontrole postupují orgány podle daňového řádu, zatímco zákon o omezení plateb stanovil, že finanční orgány postupují podle daňového řádu. Je nepřipustné, aby finanční orgány při ukládání pokut postupovaly v jednom případě podle správního i daňového řádu, ve druhém případě výlučně podle daňového řádu. Podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, finanční orgány postupovaly v případech týkajících se správy daní podle daňového řádu. V ostatních případech územní finanční orgány postupovaly podle správního řádu. Skutečnost, že orgány vedly řízení zároveň podle daňového řádu a jiných právních předpisů, neměly na tento postup vliv a nemohlo dojít k setření rozdílů mezi daňovým a správním řízením, jedné skupině subjektů nemohlo být přiznáno více práv než jiné (zejména ve vztahu k řádnému poučení a zahájení řízení). Uvedenému závěru nasvědčuje i § 15 zákona o územních finančních orgánech, který není doplněn odkazem na jiný právní předpis. Ustanovení § 5 odst. 1 písm. a) zákona o omezení plateb, ve znění účinném do 18. 8. 2008, nadto odkazovalo na zákon o územních finančních orgánech.

58. Pokud by soud přesto uzavřel, že v posuzovaném případě měl správní orgán při zahájení řízení postupovat podle daňového řádu, došlo k porušení § 21 odst. 1 tohoto zákona. Ze zmíněných protokolů totiž nevyplývá, že by daňový subjekt byl vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu správce učiní. Správce daně měl stěžovateli výslovně sdělit, že zahajuje řízení o uložení pokuty, a poučit jej, jaká práva a povinnosti mu přísluší. Dospěje-li kasací soud k odlišnému právnímu názoru než v rozsudku čj. 9 Afs 23/2011 – 121, bude namíste, aby předložil věc k posouzení rozšířenému senátu.

VI.

59. Dne 29. 1. 2014 žalovaný podal dupliku k replice stěžovatele.

60. Podle žalovaného bylo správní řízení řádně zahájeno protokoly ze dne 4. 7. 2008 a 10. 11. 2008. Finanční ředitelství postupovalo podle daňového řádu, na který odkazoval zákon o omezení plateb, ve znění účinném do 18. 8. 2008. Uvedené protokoly však splňují rovněž všechny podmínky pro zahájení řízení podle správního řádu. Skutečnost, že v protokolech není v předmětu řízení uvedeno, že je zahájeno řízení o uložení pokuty, je nepodstatná. Z protokolu je totiž zřejmé, že správce daně zjistil porušení zákona o omezení plateb a vymezil okolnosti jednotlivých porušení zákona. Stěžovatel se k tvrzeným porušením zákona nevyjádřil a finanční ředitelství proto vzalo za prokázané, že stěžovatel je s porušením zákona srozuměn a nemá k této skutečnosti žádné návrhy.

61. Žalovaný nesouhlasil, že stěžovatel nebyl řádně poučen. Z protokolu ze dne 4. 7. 2008 vyplývá, že stěžovatel byl poučen o zahájení řízení i o svých právech a povinnostech v průběhu daňové kontroly. Tato poučení byla udělena v souladu s daňovým řádem. Žalovaný si nebyl vědom, že by správní řád zaručoval stěžovateli další práva, která by mu byla v řízení podle daňového řádu upřena. Žalovanému tak nebylo zřejmé, jakým způsobem mohl být stěžovatel znevýhodněn postupem pouze podle daňového řádu. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2011, čj. 1 Afs 94/2010 – 68, a dovodil, že v posuzovaném případě byly dodrženy principy spravedlivého procesu. Stěžovatel nehájil svá práva podle daňového řádu ani podle správního řádu.

62. Žalovaný nesouhlasil s předložením věci rozšířenému senátu, protože citované rozhodnutí nebylo odlišné od rozsudku čj. 9 Afs 23 /2011 – 121, a navrhl, aby kasační stížnost byla v tomto bodě odmítnuta pro nepřipustnost.

VII.

63. Dne 1. 3. 2014 stěžovatel podal vyjádření k duplice žalovaného.

64. Stěžovateli nebylo zřejmé, proč finanční úřad uložil pokutu teprve po roce a půl od zahájení řízení a proč v protokolu ze dne 4. 7. 2008 neuvedl, že zahájil řízení o uložení pokuty. Finanční úřad nepřipustně smísl řízení o uložení pokuty a daňovou kontrolu a poučil stěžovatele pouze o právech a povinnostech souvisejících s daňovou kontrolou. Finanční úřad však měl zahájit řízení o uložení pokuty a poučit stěžovatele o jeho právech a povinnostech v tomto řízení (viz rozsudek čj. 31 Af 98/2010 – 86, který je v tomto směru správný). Dojde-li k porušení právního předpisu, nemusí dojít automaticky k postihu (obdobně srov. průběh trestního řízení). Teprve ve zprávě o daňové kontrole finanční úřad oznámil, že chce zahájit řízení o uložení pokuty za porušení zákona o omezení plateb. Řízení však nebylo zahájeno a finanční úřad ihned přistoupil k uložení pokuty. Žalovaným citovaný rozsudek čj. 1 Afs 94/2010 – 68 svědčí ve prospěch stěžovatele, protože z něj vyplývá, že obviněnému musí být oznámeno vedení řízení o správním deliktu. Stěžovatel setrval na názoru, že došlo k prekluzi práva k uložení pokuty. Řízení o uložení pokuty bylo zahájeno až samotným rozhodnutím, které mu bylo doručeno dne 19. 2. 2010.

VIII.

65. Ve vyjádření ze dne 12. 11. 2014 stěžovatel namítl uplynutí prekluzivní lhůty pro uložení pokuty z jiných důvodů, než které uváděl dříve. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2014, čj. 9 As 33/2014 – 53, tvrdil, že existuje terminologická nejednotnost mezi § 6a odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti a § 20 odst. 1 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů. I přes tuto nejednotnost je ale podle stěžovatele třeba dojít u obou zákonů k totožnému výsledku, tj. že rozhodnutí o správním deliktu musí v jednorroční prekluzivní lhůtě nabýt právní moci. V posuzované věci správce daně otálel rok a půl, než vydal rozhodnutí v prvním stupni. K pravomocnému uložení pokuty v odvolacím řízení pak došlo až dne 12. 7. 2010, ve znovuotevřeném řízení (po zrušení původního rozhodnutí krajským soudem) dokonce až dne 7. 8. 2012.

IX.

66. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

67. Kasační stížnost je částečně důvodná.

Liberační důvody

68. Námitka stěžovatele, že neodpovídá za správní delikt, protože byly naplněny liberační důvody, nebyla důvodná.

69. Ustanovení § 4 odst. 1 zákona o omezení plateb, ve znění účinném do 18. 8. 2008, stanovilo, že poskytovatel platby, která překračuje částku 15 000 EUR, je povinen provést platbu bezhotovostně. Podle § 6 odst. 2 tohoto zákona platí, že kontrolní orgán uloží pokutu i příjemci hotovostní platby, pokud tato platba přesáhla limit a příjemce platby musel vědět, že jejím uskutečněním došlo k porušení zákona. Zákon o omezení plateb tedy stanoví jednoznačnou povinnost provádět platby převyšující stanovený limit bezhotovostně. Je-li tato povinnost porušena, správního deliktu se dopouští nejenom poskytovatel platby, ale také její příjemce, pokud musel vědět, že jejím uskutečněním došlo k porušení zákona.

70. V žalobě se stěžovatel domáhal aplikace § 6a zákona o omezení plateb na posuzovaný případ. Byť bylo toto ustanovení včleněno do zákona o omezení plateb teprve s účinností od 19. 8. 2008, tedy po provedení předmětných plateb, mezi stranami nebylo sporné, že liberační důvody se mohou uplatnit i na porušení povinností spáchaná před tímto datem. Vzhledem k tomu, že původní právní úprava neobsahovala žádné liberační důvody, § 6a zákona o omezení plateb, který za určitých okolností zprošťuje pachatele deliktu odpovědnosti, je nutno považovat za právní úpravu, která je pro pachatele správního deliktu příznivější, výhodnější. V takovém případě je třeba v souladu s čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod použít zákona pozdějšího (viz např. rozsudek ze dne 27. 10. 2004, čj. 6 A 126/2002 – 27, č. 461/2005 Sb. NSS). Ustanovení § 6a zákona o omezení plateb tedy mohlo být na posuzovaný případ aplikovatelné.

71. Nejvyšší správní soud však ve shodě s krajským soudem shledal, že stěžovatel nenaplnil podmínky liberace podle zákona o omezení plateb. Podle § 6a tohoto zákona platí, že právnická osoba neodpovídá za delikt, pokud prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby zabránila porušení právní povinnosti. V průběhu správního ani soudního řízení nevyplynulo, že by stěžovatel vyvinul jakoukoliv snahu, aby nemusel přijmout nadlimitní platbu, tj. aby zabránil porušení povinnosti takové platby nepřijímat. Stěžovatel ostatně vynaložení takové snahy netvrdil. Tvrdil pouze (a rovněž prokázal), že prozatím úspěšně vedl soudní spory ohledně platebních výměrů na doměření spotřební daně, zajišťovacího příkazu a zajišťovacích exekučních příkazů. Stěžovatel tedy nepochybně vyvinul úsilí ke zpochybnění zákonnosti těchto rozhodnutí, ve vztahu k porušení zákona o omezení plateb se však tato snaha nijak neprojevila a na porušení povinnosti podle tohoto zákona nemohla mít žádný vliv.

72. Podle stěžovatele byly podmínky liberace splněny proto, že v době, kdy přijímal nadlimitní platby, měl nezákonně „obstavené“ účty. S ohledem na zamýšlené doměření spotřební daně z tabákových výrobků daňové orgány vydaly zajišťovací příkaz a následně zajišťovací exekuční příkazy, které nařídily provedení exekuce příkázáním pohledávky na peněžní prostředky vedené na účtech stěžovatele. Tyto příkazy byly následně zrušeny.

73. Nejvyšší správní soud s názorem stěžovatele nesouhlasil. Nejprve je třeba přisvědčit žalovanému, že stěžovatel přijal několik nadlimitních plateb ještě před vydáním exekučního příkazu (finanční ředitelství rozhodlo o odvoláních proti exekučním příkazům dne 24. 11. 2006, stěžovatel přijal sedm nadlimitních plateb v červenci, srpnu a listopadu 2006). Oba účastníci řízení rovněž shodně tvrdili, že stěžovatel přijal jednu nadlimitní platbu po „uvolnění“ svých účtů. Je tedy zřejmé, že stěžovatel se dopustil několika

porušení zákona o omezení plateb v době, kdy jeho účty nebyly zatíženy exekucí. K těmto nadlimitním platbám však neposkytl žádné přesvědčivé vysvětlení, které by zdůvodnilo, proč i v této době porušoval zákon o omezení plateb.

74. Dále je třeba zdůraznit, že právní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, podle které se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej. Po celou dobu své existence až do svého případného zrušení správní akt vyvolává právní následky, zakládá práva a povinnosti. Zrušení nezákonného správního aktu může mít účinky pouze *ex nunc*, nikoliv zpětně (viz např. rozsudek ze dne 4. 2. 2009, čj. 1 As 79/2008 - 128, č. 1815/2009 Sb. NSS). Na zajišťovací exekuční příkazy tedy bylo třeba v době „obstavení“ účtů stěžovatele hledět jako na věcně správné a zákonné. Lze přisvědčit krajskému soudu, že dokud exekuční příkazy nebyly zrušeny k tomu příslušným orgánem, exekuční řízení bylo zákonné a legitimní, opíralo se o pravomocná a zákonná rozhodnutí.

75. Pouhé subjektivní přesvědčení stěžovatele o nezákonnosti těchto rozhodnutí v době, kdy musela být považována za zákonná a správná, stěžovateli neumožňovalo se bez následků dopouštět porušení zákona o omezení plateb. Tento zákon stanoví jednoznačný zákaz provádění a přijímání nadlimitních plateb bez ohledu na ekonomickou situaci adresáta dané normy.

76. Lze doplnit, že právní řád zakotvuje reparační mechanismus, který umožňuje uplatnit nárok na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem (srov. zákon č. 82/1998 Sb.). Pokud daňové orgány pochybily a vydaly nezákonný zajišťovací, resp. exekuční příkaz, stěžovatel mohl uplatnit nárok na náhradu škody. Později shledané pochybení však pro stěžovatele nemohlo v rozhodné době představovat „výjimku“ z povinností stanovených zákonem o omezení plateb.

77. Stěžovatel vytkl krajskému soudu, že z napadeného rozsudku není zřejmé, jak se vypořádal s důkazy, které stěžovatel přiložil k replice ze dne 19. 2. 2013, a s přílohou č. 1 žaloby, obsahující přehled příjmů a výdajů jeho pokladny. Ve spise krajského soudu Nejvyšší správní soud ověřil, že k replice stěžovatele ze dne 19. 2. 2013 nebyly připojeny žádné přílohy. Této skutečnosti přitom odpovídá i poznámka „bez příloh“ na první straně podání. Není proto zřejmé, o jaké přílohy se mělo jednat, Nejvyšší správní soud tedy této námitce nemohl přisvědčit. Spolu s žalobou stěžovatel zaslal krajskému soudu přílohu č. 1 nazvanou „Tabulka příjmů a výdajů žalobkyně v inkriminovaném období“. Příloha obsahovala přehled příjmů a výdajů stěžovatele v období od července 2005 do dubna 2007. Kasační soud přisvědčil stěžovateli, že krajský soud k tomuto důkazu nikterak nepřihlédl a nezdůvodnil, proč jej neprovedl. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že soud sice rozhoduje, které z navržených důkazů provede a které nikoliv (§ 52 odst. 1 s. ř. s.), to jej však nezavazuje povinnosti takový postup odůvodnit (viz např. rozsudky ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 – 89, č. 618/2005 Sb. NSS, ze dne 9. 12. 2010, čj. 1 Aps 3/2010 – 86, a obdobně např. nález Ústavního soudu ze dne 6. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94). Krajský soud tedy pochybil, pokud se k navrženému důkazu nikterak nevyjádřil, toto pochybení však nemělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Krajský soud totiž dospěl ke správnému závěru, že stěžovatel přijímal nadlimitní platby a naplnil skutkovou

podstatu správního deliktu podle zákona o omezení plateb. Prokázání skutečnosti, jakým způsobem stěžovatel s těmito platbami následně nakládal, nebylo pro posouzení věci rozhodné.

Kritérium obratu

78. Stěžovatel namítl, že přihlédnutí k obratu při stanovení výše pokuty bylo nezákonné, dokonce protiústavní. Bylo by možné jej vzít v úvahu pouze tehdy, pokud by se stěžovatel porušením zákona o omezení plateb obohatil.

79. Nejvyšší správní soud této námitce nepřisvědčil a ztotožnil se s názorem krajského soudu, že správní orgány nepřekročily meze správního uvážení, pokud přihlédly ke kritériu obratu stěžovatele. Podle § 6 odst. 1 zákona o omezení plateb, ve znění účinném do 18. 8. 2008, platí, že při stanovení výše pokuty přihlédne kontrolní orgán k závažnosti jednání a jeho následkům. Podle § 6a odst. 2 tohoto zákona, ve znění účinném od 19. 8. 2008, platí, že při určení výše pokuty právnické osobě se přihlédne k závažnosti správního deliktu, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a k okolnostem, za nichž byl spáchán. Čl. II zákona č. 303/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, stanoví, že řízení, která nebyla pravomocně skončena před účinností tohoto zákona, se dokončí podle dosavadní právní úpravy. Vzhledem k tomu, že řízení o uložení pokuty bylo ve vztahu k 5 porušením zákona zahájeno již 4. 7. 2008, správní orgán měl při uložení pokuty v těchto případech postupovat v souladu s § 6 odst. 1 zákona o omezení plateb, ve znění účinném do 18. 8. 2008. Řízení ve vztahu ke zbývajícím porušením zákona bylo zahájeno až dne 10. 11. 2008 (srov. rozsudek čj. 9 Afs 23/2011 – 121), tj. po účinnosti zákona č. 303/2008 Sb. a správní orgán měl ve vztahu k těmto porušením postupovat podle § 6a odst. 2 zákona o omezení plateb, ve znění účinném od 19. 8. 2008.

80. Z napadených správních rozhodnutí je zřejmé, že správní orgány vycházely při úvahách o výši pokuty především ze způsobu spáchání správního deliktu. Stěžovatel se dopouštěl porušení zákona o omezení plateb opakovaně, dlouhodobě a vědomě, přijatá hotovost, která překročila zákonem stanovený limit, nadto byla více než nepatrná. Správní orgány přihlédly k tomu, že stěžovatel o obchodních transakcích řádně účtoval, a zohlednily rovněž následky správního deliktu, totiž že porušením zákona o omezení plateb došlo k ohrožení zájmu na racionalizaci a optimalizaci peněžního hotovostního oběhu a zájmu na minimalizaci daňových úniků a legalizaci výnosů z trestné činnosti. Správní orgány dále přihlédly k osobě pachatele správního deliktu (viz níže) a k „čistému obratu, který společnost CZT a. s. vykazovala v období porušení zákona o omezení plateb v hotovosti. V hospodářském roce 2005/2006 a 2006/2007 dosahoval tento obrat 50 až 60 miliónů Kč.“

81. Z uvedeného je zřejmé, že správní orgány zohlednily při stanovení výše pokuty závažnost správního deliktu, která byla dána zejména způsobem jeho spáchání, i následky deliktu, které spočívaly zejména v ohrožení společenských zájmů, které chrání zákon o omezení plateb. Správní orgány tedy dostály shora uvedeným zákonným povinnostem a při určení výše pokuty vzaly v potaz zákonem stanovená kritéria.

82. Nad rámec uvedených kritérií správní orgány pracovaly s výší obratu. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil názoru stěžovatele, že takový postup byl nezákonný, či dokonce protiústavní. V rozsudku ze dne 20. 4. 2010, čj. 1 As 9/2008 – 133, č. 2092/2010 Sb. NSS, zdejší soud dovodil, že správní orgán ukládající pokutu za jiný správní delikt je povinen přihlédnout k osobním a majetkovým poměrům pachatele, pokud je podle osoby pachatele a výše pokuty, kterou lze uložit, zřejmé, že by pokuta mohla mít likvidační charakter. Tato povinnost stíhá správní orgán i v případě, kdy příslušný zákon neuvádí osobní a majetkové poměry pachatele v taxativním výčtu hledisek rozhodných pro určení výše pokuty. Argument stěžovatele, že zákonodárce by kritérium obratu do zákona o omezení plateb nepochybně zakotvil, pokud by chtěl, aby k němu správní orgán přihlížel, proto nebyl případný. Z citovaného rozhodnutí je patrné, že správní orgán je za určitých okolností povinen zkoumat a přihlédnout k majetkovým poměrům pachatele i tehdy, pokud mu tuto povinnost neukládá zákon.

83. Stěžovatel se popsané povinnosti správního orgánu nedovolával, netvrdil, že by pokuta pro něj byla likvidační. Vycházel pouze z přesvědčení, že přihlédnutí ke kritériu obratu je obecně nezákonným postupem. Tento názor však soud vyvrátil.

84. Stěžovatel dále namítl, že krajský soud postupoval nesprávně, pokud se odchýlil od svého předchozího právního závěru, podle kterého bylo při stanovení výše pokuty třeba vycházet i z jiných ekonomických ukazatelů. V rozsudku čj. 31 Af 98/2010 – 195 krajský soud uvedl, 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.“* Finanční ředitelství k jiným ekonomickým ukazatelům nepřihlédlo, vycházelo pouze z obratu stěžovatele. Stěžovatel v žalobě nenamítl, že finanční ředitelství mělo přihlédnout k jiným ekonomickým ukazatelům, v nyní napadeném rozsudku krajský soud považoval postup finančního ředitelství za zákonný, v mezích správního uvážení. Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud nepochybil, pokud shledal úvahy správních orgánů o výši pokuty za zákonné a správné. Krajský soud setrval na názoru, že při stanovení výše pokuty lze přihlédnout i k obratu pachatele správního deliktu. Byť v původním rozsudku tvrdil, že by bylo vhodné vycházet i z jiných ekonomických ukazatelů, tuto poznámku je třeba spíše považovat za určité doporučení pro další postup finančního ředitelství. Pokud finanční ředitelství v dalším řízení shledalo, že ke stanovení přiměřené pokuty postačuje přihlédnout k obratu stěžovatele, a zároveň dospělo řádným a přezkoumatelným postupem, který nevybočil z mezí správního uvážení, k přiměřené výši pokuty, nebylo namístě mu vytýkat, že nepřihlédlo k dalším ekonomickým ukazatelům.

85. Stěžovatel namítl, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, protože se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou, podle níž správní orgány vycházely při výpočtu obratu patrně z částky odvedené jako spotřební daň a DPH. Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že krajský soud se s touto námitkou nevypořádal a nezabýval se ani námitkou, že správní orgány nevymezily pojem „čistý obrat“. Tato dílčí pochybení však nezpůsobila nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Rozhodný právní závěr krajského soudu, že správní orgány při stanovení výše pokuty nevybočily z mezí správního uvážení a že pokuta byla určena zákonným způsobem, byl totiž z napadeného rozsudku zřejmý a

Nejvyšší správní soud se s ním ztotožnil (k povinnosti vypořádání žalobních námitek viz názor Ústavního soudu v bodě 130). Pro úplnost kasační soud považuje za vhodné doplnit k odůvodnění rozsudku krajského soudu (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS), že z napadených správních rozhodnutí skutečně není zřejmé, co měly správní orgány na mysli „čistým obratem“ ani jak k výši tohoto obratu dospěly.

86. Tento nedostatek odůvodnění ale neměl vliv na zákonnost správních rozhodnutí. V průběhu správního řízení nevyplynulo, že by správní orgán byl povinen s ohledem na výši pokuty a osobu pachatele přihlédnout i k majetkovým poměrům stěžovatele (viz výše rozsudek čj. 1 As 9/2008 – 133), stěžovatel se ostatně této povinnosti správního orgánu nedovolával a netvrdil, že by uložená pokuta pro něj byla likvidační. Lze tedy dovodit, že finanční úřad obecně nebyl povinen přihlédnout k obratu stěžovatele. Z rozhodnutí o uložení pokuty je patrné, že finanční úřad přihlédl k tomuto kritériu spíše pro úplnost odůvodnění určení výše pokuty, aby zjistil, zda uložená pokuta nebude pro stěžovatele likvidační. Kritérium obratu nebylo použito v neprospěch stěžovatele a na výši uložené pokuty nemělo zásadní vliv. Zdejší soud nepochyboval, že důvody, o které správní orgán opřel uložení pokuty a stanovení její výše, by obstály, aniž by finanční úřad zmínil obrat stěžovatele. Dopustil-li se tedy finanční úřad ve vztahu k tomuto kritériu určitého pochybení, tato vada neměla vliv na zákonnost správního rozhodnutí. Finanční úřad totiž přihlédl ke všem kritériím, jejichž zohlednění ukládá zákon o omezení plateb, stanovení výše pokuty rovněž obstálo v rámci přezkumu správního uvážení (viz níže, v části *Výše pokuty*).

Presumpce nevinny

87. Stěžovatel byl přesvědčen, že správní orgány porušily princip presumpce nevinny, protože (1) finanční ředitelství uvedlo, že stěžovatel svým jednáním mohl umožnit protiprávní jednání společnosti LETKA TEAM, a (2) finanční úřad i finanční ředitelství konstatovaly, že v oblasti tabákového průmyslu dochází ve větší míře k daňovým únikům a organizované trestné činnosti.

88. Nejvyšší správní soud byl stejně jako krajský soud přesvědčen, že správní orgány neporušily princip presumpce nevinny. Finanční ředitelství výslovně uvedlo, že „[s]právce daně nepřistoupil k uložení pokuty za porušení zákona o omezení plateb v hotovosti z důvodů, že by se společnost CZT a.s. dopustila daňových úniků nebo že by legalizovala příjmy z trestné činnosti.“ Je tedy zřejmé, že finanční ředitelství nevycházelo z přesvědčení, že by se stěžovatel dopustil nějaké trestné činnosti. Finanční ředitelství rovněž netvrdilo, že by se trestné činnosti dopustili zástupci společnosti LETKA TEAM, pouze poukázalo na skutečnost, že s těmito osobami bylo vedeno trestní řízení. Finanční ředitelství sice podotklo, že tato skutečnost není „bez významu“, nosné důvody pro uložení pokuty však byly odlišné (způsob a následky spáchání správního deliktu). Závěry krajského soudu tedy byly v tomto směru správné a zákonné.

89. Ve vztahu k námitce týkající se tvrzení správních orgánů, že v oblasti podnikání stěžovatele dochází ve větší míře k daňovým únikům a organizované trestné činnosti, Nejvyšší správní soud považuje za vhodné doplnit odůvodnění napadeného rozsudku (viz usnesení rozšířeného senátu čj. 8 Afs 15/2007 – 75). Již v rozsudku čj. 9 Afs 23/2011 – 121

soud podotkl, že tvrzení finančního ředitelství o větší míře trestné činnosti v oblasti podnikání stěžovatele nebylo podloženo relevantními důkazy a nebyla prokázána souvislost tohoto paušálního tvrzení s jednáním stěžovatele. V napadeném správním rozhodnutí finanční ředitelství opět uvedlo, že s ohledem na osobu pachatele existuje zvýšená míra pravděpodobnosti daňových úniků a ve větší míře hrozí také narušení zákonem chráněného účelu. Dále podotklo, že správní delikt je nutno považovat za ohrožení společenského zájmu chráněného zákonem o omezení plateb i s ohledem na osobu pachatele. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud nemohl ztotožnit. Finanční ředitelství ani v nyní napadeném rozhodnutí nepodložilo své přesvědčení o větší míře pravděpodobnosti páčání trestné činnosti v oblasti tabákového průmyslu o žádné relevantní důkazy. Nebyla-li tato skutečnost ve vztahu ke stěžovateli prokázána, finanční ředitelství ji nemohlo zohlednit při posouzení ohrožení zájmů chráněných zákonem o omezení plateb. Stěžovatel nemohl „intenzivněji“ ohrozit zájmy chráněné zákonem pouze kvůli domněnkám správního orgánu. Finanční ředitelství tedy v tomto směru pochybilo, Nejvyšší správní soud však uzavřel, že ani toto pochybení nemělo vliv na zákonnost správního rozhodnutí. Stěžejní odůvodnění a závěry správního rozhodnutí by totiž v plné míře obstály i tehdy, pokud by finanční ředitelství při posouzení skutkové podstaty deliktu a úvahách o stanovení výše pokuty nevzalo v potaz „osobu pachatele“. Jinými slovy lze říci, že důvody, o které finanční ředitelství opřelo závěr o spáchání správního deliktu a výši pokuty, byly správné, logické a přesvědčivé a vedly k závěru o spáchání správního deliktu.

Společenská nebezpečnost

90. Stěžovatel dále namítl, že v posuzovaném případě nebyla naplněna materiální stránka správního deliktu, protože správní delikt nevykazoval daný stupeň společenské nebezpečnosti.

91. Stěžovatel správně podotkl, že správní orgány musí při správním trestání posuzovat formální znaky správního deliktu i materiální znak, tj. zda jednání vykazuje určitý stupeň společenské škodlivosti. Z tohoto předpokladu vycházelo i finanční ředitelství (viz str. 6 napadeného správního rozhodnutí). V rozsudku čj. 7 Afs 27/2008 – 46 soud dovodil, že „[s]tupeň nebezpečnosti činu pro společnost lze dovozovat zejména ze závažnosti správního deliktu, kterou lze posoudit především 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.“ Soud ve shodě s krajským soudem nepřisvědčil stěžovateli, že by posuzovaná porušení zákona o omezení plateb nenaplněovala materiální stránku správního deliktu, tedy že by nebyla pro společnost škodlivá či nebezpečná.

92. Správní orgány spatřovaly společenskou nebezpečnost správního deliktu především ve způsobu jeho spáchání. Stěžovatel přijal nadlimitní platbu v 52 případech v období od července 2005 do dubna 2007, porušení povinností se tedy dopouštěl soustavně, dlouhodobě a vědomě. Vzhledem k tomu, že se nejednalo o složité případy platebních převodů, ale o prostou úhradu faktur, musel si být vědom, že se dopouští protiprávního jednání.

93. Nejvyšší správní soud přisvědčil hodnocení správních orgánů i krajského soudu, že společenská škodlivost deliktu byla v posuzovaném případě dána již samotným způsobem jeho spáchání. Stěžovatel se dopustil porušení zákona o omezení plateb v 52 případech v období cca dvou let (k otázce dlouhodobosti a soustavnosti porušování blíže viz níže). Nejednalo se tedy o porušení nahodilá či ojedinělá. Nadto lze přisvědčit finančnímu ředitelství, že stěžovatel si musel být porušování povinnosti nepřijímat nadlimitní platby nepochybně vědom. Přijímal totiž platby za faktury, na kterých musely být jednoznačně vymezeny fakturované částky. Stěžovatel ostatně netvrdil, že by si porušování uvedené povinnosti vědom nebyl. Naopak opakovaně připustil, že přijímal platby překračující zákonem stanovený limit. Nejvyšší správní soud byl tedy obdobně jako správní orgány a krajský soud přesvědčen, že popsáný způsob spáchání správního deliktu založil společenskou nebezpečnost a škodlivost jednání stěžovatele.

94. Soud nesouhlasil s kasační námitkou, že krajský soud nepřihlížel k materiální stránce deliktu. Krajský soud se v napadeném rozsudku ztotožnil s hodnocením finančního ředitelství a neshledal důvodnou námitku chybějící společenské nebezpečnosti. Byl přesvědčen, že posuzované jednání vykazovalo určitý stupeň nebezpečnosti, správní delikt bylo nutno považovat za závažný vzhledem k jeho rozsahu a následkům. Z uvedeného vyplývá, že krajský soud se k odpovídající námitce vyjádřil. Pokud odkázal na rozhodnutí finančního ředitelství, se kterým se plně ztotožnil, nelze tomuto postupu nic vytknout. Tvrzení krajského soudu, že správní delikt je nutno považovat za závažný vzhledem k jeho rozsahu a následkům, je třeba vykládat v kontextu s předcházejícím odůvodněním napadeného rozsudku. Je zřejmé, že za následky deliktu považoval ohrožení zájmu společnosti na dodržování právních norem a nepochybně také zájmů, které chrání zákon o omezení plateb.

95. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že se krajský soud odchýlil od dříve vyjádřeného právního názoru, podle kterého se finanční ředitelství mělo blíže zabývat právě společenskou nebezpečností posuzovaného deliktu. Z napadeného správního rozhodnutí je patrné, že finanční ředitelství se na základě pokynu vysloveného v rozsudku čj. 31 Af 98/2010 – 195 zabývalo materiální stránkou mnohem podrobněji a pečlivěji. Řádně zdůvodnilo, proč jednání stěžovatele bylo společensky nebezpečné a škodlivé, a proč naplnilo materiální stránku správního deliktu. Pokud krajský soud shledal takové odůvodnění dostatečným a správným, nebylo možno jeho postupu ničeho vytknout.

96. Na závěru o naplnění materiální stránky deliktu nemůže ničeho změnit ani tvrzení stěžovatele (které potvrdily i správní orgány), že o všech obchodních transakcích řádně účtoval a nijak se neobohatil. Tyto skutečnosti nepochybně měly vliv na míru společenské nebezpečnosti protiprávního jednání stěžovatele. Pokud by stěžovatel o těchto platbách neúčtoval, stupeň společenské škodlivosti by byl podstatně vyšší. Za daných okolností, kdy stěžovatel porušoval zákon o omezení plateb opakovaně a vědomě, však již byla dána taková míra společenské nebezpečnosti, že postačovala k závěru o naplnění materiální stránky správního deliktu. Pokud by byl stupeň škodlivosti pro společnost ještě vyšší, tato skutečnost by se mohla projevit ve výši uložené pokuty.

97. Stěžovatel rovněž namítl, že materiální stránka deliktu měla být hodnocena v souvislosti s nezákonným „obstavením“ jeho účtů a použitím přijatých nadlimitních

plateb na úhradu spotřební daně. K první námitce lze opět podotknout, že v době, kdy stěžovatel přijímal nadlimitní platby, byly zajišťovací a exekuční příkazy zákonné a věcně správné. „Obstavení“ jeho účtů, které se teprve následně ukázalo jako nezákonné, proto nemohlo být „polehčující“ okolností, která by snižovala společenskou nebezpečnost daného správního deliktu. K druhé námitce lze připomenout, že nepochybně namísto bylo přihlédnout k tomu, že stěžovatel o přijatých platbách řádně účtoval. Jejich následný osud, tedy jaké závazky hradily, byl však z hlediska naplnění materiální stránky správního deliktu nerozhodný.

98. Stěžovatel dále podotkl, že protiprávním jednáním nezískal žádnou výhodu, neobohatil se, nedošlo k daňovému úniku ani organizované trestné činnosti. Uložení pokuty by bylo namísto, pouze kdyby jednání stěžovatele sloužila ke zkrácení daňové povinnosti a organizované trestné činnosti. Tento názor je třeba odmítnout. K postihu podle zákona o omezení plateb není nutné, aby došlo k přímému zásahu do zákonem chráněných zájmů. Postačuje, pokud jsou tyto zájmy ohroženy. Jinými slovy zákon o omezení plateb působí „preventivně“ proti protiprávním jednáním, která mohou ohrozit zájem společnosti na zabránění daňovým únikům a legalizaci výnosů z trestné činnosti. Jsou-li tyto zájmy přímo porušeny, tj. dojde k daňovému úniku či legalizaci výnosů z trestné činnosti, jedná se (při naplnění jeho skutkové podstaty) o trestný čin, pro který právní řád zakotvuje zcela odlišný, „přísnější“ režim.

99. Stěžovatel dále namítl, že správce daně rozhodl o uložení pokuty téměř po dvou letech od okamžiku, kdy se dozvěděl o porušení povinnosti. I tato skutečnost může nasvědčovat pochybnostem o společenské nebezpečnosti jednání stěžovatele. Tato námitka není přípustná, protože stěžovatel ji uplatnil teprve v kasační stížnosti, byť nepochybně mohla být vznesena již v řízení před krajským soudem (viz § 104 odst. 4 s. ř. s. a rozsudky ze dne 22. 9. 2004, čj. 1 Azs 34/2004 – 49, č. 419/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 – 155, č. 1743/2009 Sb. NSS).

Dlouhodobost a soustavnost

100. Stěžovatel v kasační stížnosti popsal, kdy přijal jednotlivé nadlimitní platby, a dovodil, že porušení zákona o omezení plateb nebylo dlouhodobé a soustavné. Jednání stěžovatele bylo spíše jednorázové a nahodilé.

101. Nejvyšší správní soud neshledal tuto námitku důvodnou. Z rozhodnutí finančního úřadu vyplývá, že stěžovatel přijal 52 nadlimitních plateb v období od července 2005 do dubna 2007 (přesněji v červenci, srpnu a listopadu roku 2005, v prosinci roku 2006 a v lednu, únoru a dubnu 2007), stěžovatel tyto skutečnosti nepopřel. Je zřejmé, že uvedená zjištění nesvědčí přesvědčení stěžovatele, že přijímání nadlimitních plateb bylo spíše jednorázové a nahodilé. Porušování povinností bylo naopak dlouhodobé (v období necelých dvou let, byť v některých měsících k porušení zákona nedošlo) a opakované (52 případů). Závěry správních orgánů a krajského soudu v tomto směru proto byly správné a měly oporu ve správním spise.

Kritérium optimalizace a racionalizace peněžního hotovostního oběhu

102. Stěžovatel vytkl finančnímu ředitelství, že v napadeném rozhodnutí použil pojem „optimalizace a racionalizace peněžního hotovostního oběhu“, aniž by vysvětlil, co

znamená. Dále neobjasnil, jak stěžovatel ohrozil tento zájem. Finanční ředitelství porušilo i princip dvojinstančnosti řízení, protože daný pojem se objevil teprve v rozhodnutí o odvolání a finanční ředitelství neumožnilo stěžovateli, aby se k němu vyjádřil. Krajský soud k námitce uvedl, že uvedený pojem vychází z důvodové zprávy k zákonu o omezení plateb a že je nutno tohoto principu dbát. Zásada dvojinstančnosti řízení nebyla porušena, protože použití pojmu se neopíralo o žádná nová skutková zjištění či hodnocení nových důkazních prostředků. Finanční ředitelství pouze rozšířilo odůvodnění rozhodnutí o názory uvedené v důvodové zprávě. V kasační stížnosti stěžovatel vznesl obdobné námitky jako v žalobě.

103. Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že při aplikaci právní normy, která obsahuje neurčitý právní pojem, musí orgán aplikující právo nejprve vyložit pojem a teprve poté může určit, zda lze určitý skutkový děj pod tento pojem podřadit (viz např. rozsudek ze dne 15. 7. 2010, čj. 8 As 54/2009 – 84). V posuzované věci správní orgány posoudily skutkový stav a aplikovaly na něj některá ustanovení zákona o omezení plateb (zejména § 4 odst. 1 a § 6 odst. 2). O správnosti aplikace těchto ustanovení nevystal mezi stranami žádný spor. Stěžovatel však tvrdil, že neurčitým právním pojmem je sousloví „optimalizace a racionalizace peněžního hotovostního oběhu“. Tento pojem se v zákoně o omezení plateb nevyskytuje, při aplikaci právní normy na jednání stěžovatele proto nebyl rozhodný. Uvedený pojem je obsažen v důvodové zprávě k zákonu o omezení plateb, podle které je účelem zákona *„omezit daňové úniky, racionalizovat a optimalizovat peněžní hotovostní oběh, zvýšit bezpečnost zúčastněných subjektů a v neposlední řadě působit proti legalizaci výnosů z trestné činnosti“* [viz bod I. a)].

104. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem, podle kterého finanční ředitelství postupovalo správně, pokud své hodnocení opřelo o důvodovou zprávu k zákonu o omezení plateb. V první řadě je nutno zdůraznit, že sporný pojem nebyl rozhodný pro aplikaci ustanovení zákona o omezení plateb, a správní orgány tedy nebyly povinny postupovat jako v případě výskytu tzv. neurčitého právního pojmu v právní normě, která má být aplikována na určitý skutkový stav. Tímto závěrem soud nepopírá, že i v případě, kdy správní orgán nevykládá neurčitý právní pojem při aplikaci právní normy, ale používá pojem, který je účastníkům řízení pravděpodobně neznámý či nesrozumitelný, měl by jej vysvětlit. Taková situace však v posuzované věci nenastala. Pojem „optimalizace a racionalizace peněžního hotovostního oběhu“ nikterak nepozměňuje běžný význam slov v něm uvedených, a průměrnému účastníkovi řízení musí být jeho smysl zřejmý. Opačný závěr by vedl k absurdním důsledkům, že správní (i ostatní) orgány by byly nuceny vykládat veškeré pojmy, které ve svých aktech (rozhodnutích) použijí. Takový požadavek by byl nepřiměřený a neúčelný. Správní orgány nejsou povinny vytvářet zvláštní právní význam použitých pojmů, pokud je používají v souladu s významem, který mají v obecném jazyce.

105. Důvodnou nebyla ani námitka, že z rozhodnutí finančního ředitelství nebylo zřejmé, jaké škodlivé následky mělo stěžovatelovo porušení zákona o omezení plateb. Podle Nejvyššího správního soudu bylo z rozhodnutí finančního ředitelství jednoznačně zřejmé, že k ohrožení zájmu na optimalizaci a racionalizaci peněžního hotovostního oběhu a zájmu na minimalizaci daňových úniků a legalizaci výnosů z trestné činnosti, došlo právě protiprávním jednáním stěžovatele, tj. porušením zákona o omezení plateb přijetím

nadlimitních plateb. Jak bylo uvedeno již výše, smyslem tohoto zákona je určitá „prevence“, k postihu za správní delikt podle této normy tedy není nutné dopustit se daňového úniku, legalizovat výnos z trestné činnosti, ap. Postačuje, pokud jsou zájmy společnosti na omezení tohoto jednání ohroženy.

106. Kasační soud souhlasil s krajským soudem, že finanční ředitelství neporušilo zásadu dvojinstančnosti řízení. Finanční ředitelství nevneslo do odvolacího řízení žádná nová skutková zjištění ani důkazy, k nimž by se měl stěžovatel vyjádřit. Odvolací orgán pouze blíže rozvedl, jaké následky mělo porušení zákona o omezení plateb.

Omezení množství peněžního oběhiva v hotovosti

107. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že poměr objemu překročené hotovosti a celkového objemu hotovosti v zemi je z pohledu jednotlivého subjektu zanedbatelný. Při takovém hodnocení musí být brán v potaz počet subjektů, které se účastní peněžních transakcí, čímž procentuální poměr přestává být zanedbatelný. Podle stěžovatele byl tento závěr nepřezkoumatelný.

108. Nejvyšší správní soud námitce nepřisvědčil. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud považoval za nutné při výpočtu poměru objemu hotovosti, která překročila limit, a celkového objemu hotovosti v ČR vycházet i z počtu subjektů, které se účastní všech peněžních transakcí, nikoliv transakcí, při nichž byl porušen zákon o omezení plateb. Soud nepovažoval citovaný závěr za nepřezkoumatelný, považoval však za nutné jej mírně korigovat a doplnit. Námitka stěžovatele, že objem hotovosti, kterým překročil zákonný limit, byl vůči celkovému objemu hotovosti v zemi zanedbatelný, nemohla obstát. Jednotlivec se nemůže dovolávat toho, že jím spáchaný správní delikt nedosahuje dostatečné nebezpečnosti či škodlivosti pouze proto, že „částečné“ ohrožení či narušení zákonem chráněného zájmu je ve vztahu k jeho „celkovému“ možnému ohrožení či porušení zanedbatelné. Pokud by tato námitka byla shledána důvodnou, s úspěchem by ji mohl uplatnit každý, právní úprava by se stala obsoletní a jí stanovené povinnosti by nebyly nikým respektovány. Jinými slovy, stěžovatel nemůže s úspěchem namítat, že objem hotovosti, který překročil limit, byl ve vztahu k celkovému objemu hotovosti ČR zanedbatelný, a proto nebyl ohrožen zájem na omezení množství hotovosti v peněžním oběhu. Pokud by se takového závěru dovolával každý, nadlimitní platby by mohly probíhat bez omezení a jeden ze stěžejních cílů zákona o omezení plateb by byl zcela popřen.

Výše pokuty

109. Námitka stěžovatele, že z napadeného rozsudku není zřejmé, proč krajský soud dovodil, že postavení stěžovatele bylo srovnatelné s ostatními subjekty v kraji, nebyla důvodná. V žalobě stěžovatel namítl, že jeho postavení bylo odlišné od jiných subjektů v kraji, protože žádný z těchto subjektů se pravděpodobně „nedostal do takové situace jako žalobkyně vinou jednání státu“. Krajský soud k této námitce uvedl, že pozice stěžovatele nebyla odlišná, protože exekuční řízení bylo v rozhodné době považováno za legitimní a zákonné. Nejvyšší správní soud tomuto závěru přisvědčil, již výše podotkl, že na exekuční příkazy bylo třeba hledět jako na věcně správné a zákonné, dokud nebyly zrušeny příslušným orgánem. Stěžovatel tedy v době přijímání nadlimitních plateb neměl odlišné

postavení než ostatní subjekty, které spáchaly správní delikt podle zákona o omezení plateb.

110. Stěžovatel dále vytkl krajskému soudu, že se nevypořádal s žalobní námitkou, podle níž finanční ředitelství nevymezilo kraj, v němž zatím nedošlo k tak rozsáhlému porušení zákona o omezení plateb jako v případě stěžovatele. Stěžovateli lze přisvědčit, že krajský soud se k námitce nevyjádřil, tento dílčí nedostatek odůvodnění však neměl vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Byť finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání uvedlo pouze, že *„takový počet porušení nebyl v celém kraji dosud zjištěn (max. celkem 18 plateb u jednoho subjektu)“*, chybějící vymezení zmíněného kraje nemohlo způsobit nepřezkoumatelnost, resp. nezákonnost tohoto rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí bylo vydáno Finančním ředitelstvím v Hradci Králové, bylo zjevné, že finanční ředitelství mělo na mysli svůj územní obvod (srov. Příloha 3 bod 6 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech). Tomuto závěru ostatně svědčí i tabulka s názvem *„Pokuty uložené za ZOPH po novele“* založená ve správním spise, ve které jsou uvedeny finanční úřady, jejichž územní obvod spadá pod finanční ředitelství, a vyjádření finančního ředitelství k žalobě ze dne 27. 11. 2012. Nadto je třeba podotknout, že finanční ředitelství poukázalo na ostatní zjištěná porušení zákona o omezení plateb v kraji spíše pro úplnost a nad rámec nezbytného odůvodnění výše pokuty.

111. Stěžovatel vytkl krajskému soudu, že se nevypořádal s žalobní námitkou, podle které nebylo zřejmé, proč finanční úřad stanovil pokutu ve výši pětinasobku částky 520 000 Kč. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že finanční ředitelství se ztotožnilo s výpočtem pokuty a odkázalo na odůvodnění rozhodnutí finančního úřadu. Krajský soud s tímto postupem souhlasil a v plném rozsahu odkázal na obě správní rozhodnutí. Nejvyšší správní soud byl přesvědčen, že byť toto odůvodnění na námitku stěžovatele přímo neodpovědělo, postačovalo a z hlediska přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí obstálo. Potvrdilo závěry finančního ředitelství i finančního úřadu a bylo z něj zřejmé, že krajský soud nepovažoval odpovídající žalobní bod za důvodný i to, jak k tomuto závěru dospěl.

112. Je třeba připomenout, že stanovení výše pokuty je předmětem volného správního uvážení správního orgánu, které podléhá soudnímu přezkumu pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování a zda premisy takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem (viz rozsudek ze dne 22. 1. 2004, čj. 5 Azs 47/2003 – 48, obdobně též např. rozsudek ze dne 11. 3. 2004, čj. 2 Azs 8/2004 – 55). Správní soud tedy není oprávněn hodnotit spravedlivost pokuty (viz rozsudek ze dne 22. 12. 2005, čj. 4 As 47/2004 – 87). Byť krajský soud výslovně nepopsal své úvahy o přezkumu správního uvážení při stanovení výše pokuty, je zřejmé, že se s postupem správních orgánů ztotožnil a nepovažoval jej za vybočení z mezí správního uvážení. Nejvyšší správní soud rovněž nepochyboval, že stanovení výše pokuty nepřekročilo meze a hlediska stanovená zákonem o omezení plateb, bylo v souladu s pravidly logického usuzování a předpoklady, které vedly správní orgán k úvaze o výši pokuty, byly zjištěny v souladu se zákonem. Skutečnost, že správní orgán stanovil jako minimální výši pokuty v částce 520 000 Kč (což řádně zdůvodnil výpočtem 10 000 Kč jako dolní hranice pokuty vynásobených počtem porušení zákona), kterou následně vynásobil pěti, byla právě předmětem správního uvážení. Správce daně promítl do tohoto výpočtu všechny relevantní skutkové okolnosti případu (dlouhodobost a opakovanost porušování

zákonu, řádné účtování o obchodních případech, ad.), výsledek daného výpočtu, tj. uložená pokuta, se nejeví jako nepřiměřený. Finanční úřad uložil stěžovateli pokutu ve výši 2 600 000 Kč za 52 případů porušení zákona. Průměrně za jedno porušení zákona tedy pokuta dosahovala částky 50 000 Kč (pětinásobek částky 10 000 Kč, která je stanovena jako dolní hranice pokuty). Za správní delikt podle zákona o omezení plateb, tedy za jediné přijetí nadlimitní platby, přitom mohla být podle § 6 odst. 2 zákona uložena pokuta až ve výši 5 mil. Kč. Finanční úřad tedy za každé jednotlivé porušení zákona o omezení plateb uložil stěžovateli pokutu představující 1 % z částky, která mohla být uložena jako maximální pokuta. Je zřejmé, že pokuta není v souvislosti se zjištěnými skutkovými okolnostmi případu nepřiměřená.

Vady dokazování

113. Stěžovatel vytkl krajskému soudu, že se nevypořádal s důkazy, které stěžovatel předložil nebo jejichž provedení navrhl. Námitka nebyla důvodná.

114. Stěžovatel v žalobě vznesl několik důkazních návrhů. Jednalo se zejména o: (1) přehled příjmů a výdajů stěžovatele v posuzovaném období, (2) rozhodnutí správních orgánů a soudů vydaná v rámci zajišťovacího a exekučního řízení, (3) podklady od správce daně, který prováděl daňovou kontrolu, a Celního úřadu Kolín, u kterého stěžovatel nakupoval tabákové nálepky, (4) ověření skutečností o trestním řízení sp. zn. 40 T 6/2010 u Městského soudu v Praze týkajícího se zástupců společnosti LETKA TEAM.

115. Již výše Nejvyšší správní soud uvedl, že soud je vždy povinen zdůvodnit, proč neprovedl navržený důkaz. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud této povinnosti nedostál, protože se s uvedenými důkazními návrhy nevypořádal. Důkazy neprovedl a svůj postup nezdůvodnil. Byť krajský soud v tomto ohledu pochybil, ani tato vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Navržené důkazy totiž nemohly přispět k bližšímu objasnění rozhodného skutkového stavu a nemohly nikterak ovlivnit správné závěry napadeného rozsudku.

116. K důkazu v podobě přehledu příjmů a výdajů stěžovatele se soud vyjádřil již výše. Nyní proto jen stručně opakuje, že prokázání skutečnosti, jak stěžovatel nakládal s přijatými nadlimitními platbami, nemohlo být pro naplnění materiální stránky deliktu rozhodné. Ze stejného důvodu by pro posuzovanou věc nemohly být rozhodné ani podklady Celního úřadu Kolín, který byl pro stěžovatele správcem spotřební daně. Stěžovatel dále předložil rozhodnutí vydaná v rámci zajišťovacího a exekučního řízení. Uvedená rozhodnutí sice prokázala, že zajišťovací a exekuční příkazy byly zrušeny, tato skutečnost však nemohla mít žádný vliv na správný závěr krajského soudu, že v době, kdy stěžovatel přijímal nadlimitní platby, bylo exekuční řízení legitimní a zákonné. K návrhu důkazu v podobě podkladů pro daňovou kontrolu, který stěžovatel vznesl v souvislosti s námitkou kritéria obratu, lze připomenout, že při stanovení výše pokuty obecně nebylo nutné vycházet z tohoto kritéria. Na závěrech krajského soudu by ničeho nemohla změnit ani zjištění o výsledku trestního řízení se zástupci společnosti LETKA TEAM. Krajský soud totiž vycházel z jednoznačného předpokladu, že stěžovatel ani zástupci uvedené společnosti se nedopustily žádného trestného činu.

117. Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem krajského soudu, že stěžovatel nedoložil svá tvrzení o tom, proč přijímal platby v hotovosti a na co je použil. Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že tato část odůvodnění nemá oporu v soudním spisu. Stěžovatel tvrdil, že přijímal nadlimitní platby kvůli nezákonnému „obstavení“ svých účtů. Skutečnost, že zajišťovací a exekuční příkazy byly zrušeny, přitom doložil. Chybné však bylo přesvědčení stěžovatele, že tato rozhodnutí byla v době „obstavení“ účtů nezákonná (viz výše). K prokázání tvrzení o následném použití nadlimitních plateb stěžovatel předložil přehled svých příjmů a výdajů v posuzovaném období. Krajský soud tedy nemohl bez dalšího tvrdit, že stěžovatel toto tvrzení nijak nedoložil. Pokud krajský soud nepovažoval důkaz za věrohodný či přesvědčivý, měl tento názor zdůvodnit. Ani tato dílčí nepřesnost v odůvodnění napadeného rozsudku nemohla mít vliv na jeho zákonnost. Důkazy, kterými se stěžovatel pokoušel prokázat tvrzené skutečnosti, totiž nemohly ovlivnit správné závěry rozsudku krajského soudu (viz bod 116).

Prekluze

118. Stěžovatel se neztotožnil se závěry krajského soudu týkajícími se prekluze práva na uložení pokuty, které vycházely z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 23/2011 – 121. V tomto směru odkázal na ústavní stížnost, kterou zároveň s kasační stížností podal proti rozsudku krajského soudu, a vyzval soud, aby ji považoval za odůvodnění tohoto kasačního bodu. Stěžovatel dále rozvinul svoji argumentaci týkající se prekluze práva v doplnění repliky ze dne 10. 12. 2013 a ve vyjádření ze dne 1. 3. 2014. K většině námitek, které stěžovatel vznesl v ústavní stížnosti i doplnění repliky se soud vyjádřil již v rozsudku čj. 9 Afs 23/2011 – 121. Zbývající námitky byly především polemikou se závěry tohoto rozsudku.

119. Stěžovatel odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 31 Ca 95/2005 a rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 129/2004 – 43, přičemž dovodil, že v těchto případech soudy trvaly na náležitém poučení daňového subjektu a zahájení řízení o uložení pokuty, v případě stěžovatele tak tomu ovšem nebylo. V rozsudku čj. 9 Afs 23/2011 – 121 se soud podrobně zabýval tím, zda protokoly o jednání ze dne 4. 7. 2008 a 10. 11. 2008 lze považovat za úkony, kterými bylo zahájeno řízení o uložení pokuty podle zákona o omezení plateb. Dospěl přitom k závěru, že uvedené protokoly splňují všechny náležitosti úkonu, kterým se zahajuje řízení o uložení pokuty, vymezené rozsudkem ze dne 19. 1. 2011.

120. čj. 1 Afs 94/2010 -68. Není zřejmé, z čeho stěžovatel dovodil, že v jednom případě postupovaly finanční orgány podle správního i daňového řádu a ve druhém případě výlučně podle daňového řádu, a že tudíž účastník jednoho řízení má více práv než jiný daňový subjekt. Nejvyšší správní soud naopak dospěl k závěru, že „[p]raktický důsledek aplikace odlišné procesní úpravy však není zásadní“. Postupují-li finanční orgány podle daňového řádu v řízení o správních deliktech, jsou povinny zohlednit specifika správního řízení trestního a především obviněnému zaručit právo účinně se v řízení hájit. Důsledkem tohoto závěru v rozsudku čj. 9 Afs 23/2011 - 121 bylo prověření, zda předmětné protokoly splňovaly podmínky stanovené pro úkon zahajující řízení v § 46 správního řádu. Soud přitom dovodil, že stěžovateli bylo zřejmé, v jakém jednání správce daně spatřuje skutkový základ deliktu, jak jej hodnotí a co mu klade za vinu. Úkony finančního úřadu splnily požadavky na zahájení řízení stanovené daňovým řádem (§ 21) i správním řádem (§ 46).

Z obdobných důvodů není zřejmé, proč se stěžovatel dovolával ustanovení zákona o územních finančních orgánech. Zákon o omezení plateb odkazoval na tento právní předpis pouze v rámci vymezení působnosti při kontrole dodržování povinností podle zákona o omezení plateb. K námitce, že finanční úřad měl stěžovateli výslovně sdělit, že s ním zahajuje řízení o uložení pokuty, se soud vyjádřil rovněž v rozsudku čj. 9 Afs 23/2011 – 121. Námitku, že finanční úřad měl stěžovatele poučit o jeho právech a povinnostech, stěžovatel nijak neupřesnil a nevymezil, jakých poučení se mu nedostalo v rozporu s právním řádem. Z předmětných protokolů přitom vyplývá, že stěžovateli byla dána některá poučení. Vycházelo-li přesvědčení stěžovatele o povinnosti být poučen z rozsudku čj. 5 Afs 129/2004 – 43, je třeba zdůraznit, že toto rozhodnutí se zabývalo zcela odlišnou otázkou, totiž povinností správního orgánu dát účastníkovi řízení možnost vyjádřit se k podkladům pro rozhodnutí před jeho vydáním (§ 33 odst. 2 správního řádu z roku 1967).

121. Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel neuplatnil žádnou námitku, která by byla způsobilá popřít či zpochybnit závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřené v rozsudku čj. 9 As 23/2011 - 121. Osmý senát Nejvyššího správního soudu se s těmito závěry ztotožnil, neshledal důvod odchýlit se od své předchozí judikatury a postoupit věc rozšířenému senátu.

122. Odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 As 33/2014 – 53 a s ním spojená argumentace v podání ze dne 12. 11. 2014 byly s nyní posuzovanou věcí zcela mimoběžné. V citovaném rozsudku soud řešil otázku, zda existuje prekluzivní lhůta pro uložení pořádkové pokuty podle zákona č. 166/1999 Sb., o veterinární péči, ve znění pozdějších předpisů, neboť ta není v předmětném zákoně vůbec upravena. Za této situace soud uzavřel, že je třeba analogicky použít úpravu nejbližších právních předpisů, kterými jsou zákon o přestupcích a zákon o státní kontrole, přičemž odlišnou terminologii těchto zákonů „*přestupek nelze projednat*“ a „*pokutu lze uložit*“ je třeba vykládat shodně tak, že ve stanovené lhůtě musí dojít k vydání pravomocného rozhodnutí. V nyní posuzované věci je situace zcela odlišná, protože zákon o omezení plateb v hotovosti obsahuje v § 6a vlastní úpravu prekluzivní lhůty pro zánik odpovědnosti za delikt. Nadto předmětná lhůta je počítána odlišným způsobem. Zánik odpovědnosti za delikt podle zákona o omezení plateb v hotovosti není navázán na ukončení řízení v určité lhůtě (ať již formací „*přestupek nelze projednat, uplynul-li od jeho spáchání jeden rok*“ nebo „*pokutu lze uložit do jednoho roku od...*“), ale na nezačínání řízení v určité lhůtě („*řízení o uložení pokuty lze zahájit do 1 roku ode dne ...*“ ve znění do 18. 8. 2008, „*[o]dpovědnost právnické osoby za správní delikt zaniká, jestliže správní orgán o něm nezačal řízení do 1 roku ode dne...*“ ve znění od 19. 8. 2008). Závěry rozsudku čj. 9 As 33/2014 – 53 proto nelze v nyní posuzované věci použít.

Podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem

123. Krajský soud podle stěžovatele pochybil, pokud z úřední povinnosti nepřihlédl k vadě výroku správního rozhodnutí, který neobsahoval popis skutku s uvedením místa, času a způsobu spáchání. Námitka nebyla důvodná.

124. Finanční úřad uložil stěžovateli ve výroku správního rozhodnutí pokutu za porušení zákona o omezení plateb, kterého se stěžovatel dopustil tím, že „*v 52 případech uvedených v části II. odůvodnění tohoto rozhodnutí*“ přijal platbu v hotovosti převyšující limit stanovený v § 4 odst. 1 tohoto zákona. V části II. odůvodnění rozhodnutí finančního

úřadu jsou podrobně popsána jednotlivá porušení zákona. Z uvedeného je zřejmé, že výrok rozhodnutí neobsahoval popis skutku, tedy jednotlivých porušení zákona o omezení plateb.

125. V usnesení ze dne 15. 1. 2008, čj. 2 As 34/2006 – 73, č. 1546/2008 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soud dospěl k závěru, že „[v]ýrok rozhodnutí o jiném správním deliktu musí obsahovat popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání, popřípadě i uvedením jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby nemohl být zaměněn s jiným. Neuvede-li správní orgán takové náležitosti do výroku svého rozhodnutí, podstatně poruší ustanovení o řízení [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]“. Rozšířený senát zároveň dovodil, že soud může zrušit správní rozhodnutí pro tuto nezákonnost pouze k námitce účastníka řízení.

126. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nevznnesl námitku vady výroku správního rozhodnutí v žalobě, krajský soud postupoval správně, pokud k této vadě řízení z úřední povinnosti nepřihlédl.

Náklady řízení před krajským soudem

127. Stěžovatel napadl výrok rozsudku krajského soudu, kterým mu byla uložena povinnost zaplatit žalovanému náklady řízení ve výši 812,50 Kč.

128. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda je tato kasační námitka přípustná. Kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu, je totiž nepřipustná podle § 104 odst. 2 s. ř. s. V usnesení ze dne 1. 6. 2010, čj. 7 Afs 1/2007 – 64, č. 2116/2010 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že kasační námitka směřující proti výroku o nákladech řízení je přípustná, pokud kasační stížnost obsahuje i další námítky podle § 103 s. ř. s., které směřují proti dalším výrokům soudního rozhodnutí a zároveň nejsou nepřipustné podle § 104 s. ř. s. Není přitom rozhodné, zda kasační soud shledá tyto námítky důvodnými. Ze shora uvedeného je patrné, že stěžovatel brojil přípustnými kasačními námitkami i proti výroku I. napadeného rozsudku, kterým krajský soud rozhodl o věci samé. Lze proto uzavřít, že kasační námitka směřující proti výroku II. o náhradě nákladů řízení před krajským soudem je přípustná. Soud zároveň shledal, že tato námitka je důvodná.

129. Krajský soud přiznal žalovanému náhradu nákladů řízení za cestu osobním automobilem z Brna do Hradce Králové a zpět a stravné. Žalovaný se zúčastnil nařízeného jednání u krajského soudu ještě v rámci jiného řízení, náklady mu proto byly přiznány poměrně. Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud uvedeným postupem pochybil. Náhrada nákladů řízení neměla být žalovanému přiznána, protože žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Jízdné vynaložené za účelem účasti na nařízeném soudním jednání i stravné je třeba nepochybně považovat za náklady, které spadají do rámce běžné úřední činnosti žalovaného, který v rámci obvodu své správy běžně vystupuje jako účastník v soudních řízeních.

X.

Závěr a náklady řízení

130. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost proti výroku I. napadeného rozsudku není důvodná, proto ji v tomto rozsahu zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozsudek krajského soudu byl přezkoumatelný a zákonný. Byť se v jeho odůvodnění objevily dílčí nedostatky spočívající zejména v nevypořádání některých žalobních námitek, pochybení neměla vliv na zákonnost. V této souvislosti Nejvyšší správní soud pouze pro úplnost připomíná názor Ústavního soudu vyslovený v nálezu ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, podle kterého obecné soudy nejsou povinny budovat vlastní závěry na vyvracení všech jednotlivě vznesených námitek, pokud proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.

131. Ve vztahu k výroku II. rozsudku krajského soudu byla kasační stížnost naopak důvodná, a soud proto tento výrok zrušil podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a vrátil věc v tomto rozsahu krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud v dalším řízení rozhodne znovu pouze o náhradě nákladů řízení o žalobách.

132. Za situace, kdy Nejvyšší správní soud zamítne kasační stížnost proti výroku rozhodnutí krajského soudu o věci samé a současně zruší výrok o nákladech řízení o žalobě, o nákladech řízení o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud, protože řízení ve věci samé je jeho rozhodnutím ukončeno a věc se v tomto rozsahu nevrací krajskému soudu k dalšímu řízení (viz. usnesení rozšířeného senátu čj. 7 Afs 1/2007 – 64, bod 37; obdobně srov. rozsudky ze dne 29. 6. 2010, čj. 4 As 8/2010 – 91, ze dne 13. 4. 2011, čj. 4 Aps 3/2011 – 58, č. 2540/2012 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 2. 2012, čj. 9 Afs 23/2012 – 73).

133. V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel úspěšný pouze ve vztahu k výroku II. napadeného rozsudku, naproti tomu ohledně výroku I. byl úspěšný žalovaný. Lze uzavřít, že oba účastníci byli úspěšní ve srovnatelné míře, proto Nejvyšší správní soud nepřiznal žádnému z nich právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 vety druhé ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně 26. listopadu 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu