

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **FAMKO, spol. s r. o.**, se sídlem Preslova 2, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2009, č. j. 31 Ca 30/2009 - 31,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2009, č. j. 31 Ca 30/2009 - 31, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 16. 9. 2008, č. j. 15790/08-1500-708772, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 16. 4. 2008 č. j. 117690/08/288914/9900, kterým byla žalobci uložena pokuta ve výši 22 000 Kč za porušení povinnosti stanovené v § 4 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, v relevantním znění (dále jen „zákon o omezení plateb v hotovosti“), jehož se měl dopustit tím, že dne 1. 2. 2006 přijal od jednoho poskytovatele, konkrétně pana J. K., platbu v hotovosti v celkové výši 800 000 Kč jako půjčku.

Zmíněné rozhodnutí žalovaného spolu s jeho dalšími osmnácti rozhodnutími napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně. V té namítal, že ve všech těchto případech žalovaný rozhodl o platbách provedených na základě smlouvy o půjčce ze dne 10. 1. 1992 mezi žalobcem jako obchodní společností na straně jedné a společníky této obchodní společnosti na straně druhé. Žalobce podotkl, že se v podstatě jednalo o jistý

druh finanční výpomoci, již lze chápat spíše jako vklad společníka do své vlastní obchodní společnosti, nikoli však jako platbu ve smyslu zákona o omezení plateb v hotovosti. Pojem platby, tak jak je třeba jej dle názoru žalobce ve vztahu ke zmíněnému právnímu předpisu vykládat, představuje přesun finančních prostředků mezi různými právními subjekty z důvodu úhrady plnění spočívajícího v dodání zboží či poskytnutí služeb.

Vzhledem k uvedenému, jak žalobce poukázal, nebylo možné jeho jednání kvalifikovat jako porušení povinnosti podle § 4 zákona o omezení plateb v hotovosti, podle kterého platí, že poskytovatel platby, jejíž výše překračuje částku 15 000 EUR, je povinen ji provést bezhotovostně.

Žalobce dále namítal, že zákon o omezení plateb v hotovosti má přímou návaznost na ustanovení zákona č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a o změně a doplnění souvisejících zákonů, v relevantním znění (dále jen „zákon o opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti). Povinnou osobou podle posledně zmíněného zákona byla v souladu s jeho § 1a odst. 7 písm. l) i právnická nebo fyzická osoba neuvedená pod písmeny a) až k) téhož ustanovení, pokud byla taková osoba podnikatelem a jestliže v rámci jednotlivého obchodu nebo dražby přijala platbu v hotovosti v hodnotě převyšující částku 15 000 EUR. Z uvedených ustanovení zákona o opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti žalobce dovodil, že takto definovaná osoba mohla provádět hotovostní platby v neomezené výši, pokud je ovšem ve smyslu zákona o opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti řádně dokladovala. Žalobce zdůraznil, že nelze podle jedné zákonné normy trestat jednání, které jiná zákonná norma povoluje.

Nakonec žalobce podotkl, že žádný právní předpis nestanoví povinnost společníka obchodní společnosti zřídit si vlastní bankovní účet. Proto tedy není dle názoru žalobce možné požadovat, aby v případě vkládání peněz do vlastní společnosti činili společníci tyto transakce formou bezhotovostního převodu.

Krajský soud jednotlivá žalobou napadená správní rozhodnutí vyloučil k samostatnému projednání a následně shora označeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2008, č. j. 15790/08-1500-708772, věc mu vrátil k dalšímu řízení a současně mu uložil zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 6800 Kč. Jako důvody, pro něž žalobu napadené rozhodnutí zrušil, uvedl krajský soud následující:

Krajský soud nejprve z úřední povinnosti posoudil otázku prekluze oprávnění správního orgánu uložit pokutu za uvedený správní delikt, přičemž konstatoval, že v daném případě nebyl ani v rozhodnutí správce daně ani v žalobou napadeném rozhodnutí označen den, kdy se správce daně jako kontrolní orgán ve smyslu zákona o omezení plateb v hotovosti o porušení předmětné povinnosti dozvěděl, a dále že zde nebyl označen ani den, kdy bylo zahájeno vlastní řízení o uložení pokuty. S ohledem na znění § 6 odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti, podle jehož věty první platilo, že řízení o uložení pokuty lze zahájit do 1 roku ode dne, kdy se kontrolní orgán o porušení povinnosti dozvěděl, pak krajský soud dospěl k závěru, že zmíněná rozhodnutí jsou z pohledu možnosti posouzení otázky prekluze práva uložit pokutu za projednávaný správní delikt nepřezkoumatelná.

Krajský soud dále uvedl, že v situaci, kdy správce daně vedl jak daňové řízení, tak řízení o správním deliktu (řízení o uložení pokuty za porušení povinnosti podle § 4 zákona o omezení plateb v hotovosti), musel nutně mezi těmito řízeními rozlišovat. Řízení o správním deliktu tudíž mělo být jako samostatné řízení dostatečně přesným a určitým úkonem zahájeno. Z takového úkonu pak s ohledem na procesní záruky garantované čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (publ. pod č. 209/1992 Sb., dále jen „Úmluva“) pro všechna trestní řízení (tj. mimo jiné i pro správní trestání) muselo být zřejmé, pro jaký skutek bylo řízení zahájeno, a to uvedením místa, času a způsobu spáchání, popřípadě uvedením jiných skutečností, jichž je třeba, aby skutek nemohl být zaměněn s jiným.

Při posouzení vlastního rozhodnutí správce daně, kterým žalobci uložil pokutu za porušení povinnosti dle zákona o omezení plateb v hotovosti, pak krajský soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73, publikované pod č. 1546/2008 Sb. NSS, ve kterém rozšířený senát dospěl k závěru, že popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání, popřípadě i uvedením jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby určitý skutek nemohl být zaměněn s jiným, musí být obsažen v samotném výroku rozhodnutí o jiném správním deliktu. Krajský soud však konstatoval, že ve výroku předmětného rozhodnutí správce daně právní kvalifikace skutku uvedena nebyla. Pouze neúplnou právní kvalifikaci shledal krajský soud v záhlaví výroku tohoto rozhodnutí, kde správce daně odkázal na § 4 zákona o omezení plateb v hotovosti. Nadto krajský soud poukázal na to, že posledně zmíněné ustanovení zákona o omezení plateb v hotovosti se vztahuje toliko na poskytovatele nadlimitních plateb, nikoli však na jejich příjemce. Podle krajského soudu se tedy nejedná o zákonné ustanovení, které by dopadalo na skutkové okolnosti posuzovaného případu.

Krajský soud uzavřel, že žalobou napadené rozhodnutí je ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. V závěru odůvodnění pak krajský soud ještě poznamenal, že postup, kdy vyloučil i přes nesouhlas žalovaného žaloby k samostatnému projednání, je dle jeho názoru v souladu s judikaturou správních soudů ve věcech správního trestání, přičemž skutečnost, že všechna rozhodnutí žalovaného byla nakonec krajským soudem zrušena pro shodné procesní vady, nebylo možné předjímat.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž výslovně uplatnil kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti označil za zásadní pochybení krajského soudu zejména nesprávné posouzení otázky prekluze. Stěžovatel je s krajským soudem zajedno potud, že krajský soud měl povinnost zkoumat naplnění podmínek zániku oprávnění správce daně zahájit předmětné řízení o uložení pokuty. Zásadně ovšem nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v dané věci nebylo možné otázku zániku tohoto oprávnění podle § 6 odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti posoudit. Stěžovatel je naopak toho názoru, že řešení otázky prekluze je snadno seznatelné z přiloženého spisového materiálu. Lze z něj konstatovat, že správce daně v průběhu daňové kontroly prováděné u žalobce získal do své

dispozice písemnosti určené pro daňové účely. Z těchto písemností (konkrétně se jednalo o pokladní knihy) zjistil, že žalobce pravděpodobně porušil povinnost stanovenou zákonem o omezení plateb v hotovosti. Takové důvodné podezření správce daně je dle stěžovatele zachyceno v protokolu o ústním jednání ze dne 18. 5. 2007, č. j. 154493/07/288933/9409, ve kterém je zaznamenán průběh místního šetření, v jehož rámci si správce daně cíleně vyžádal od žalobce konkrétní doklady, které se přímo týkaly plateb v hotovosti a které mu byly v rámci tohoto místního šetření také předány. Samotné řízení pak bylo zahájeno dne 31. 8. 2007, kdy proběhlo ústní jednání, v jehož průběhu správce daně konkrétně označil skutečnosti, ze kterých usuzoval na deliktní jednání žalobce, a zároveň žalobci ponechal lhůtu k vyjádření. Průběh posledně zmíněného ústního jednání je zachycen v protokolu ze dne 31. 8. 2007, č. j. 239567/07/288933/9409. Stěžovatel poukazuje na to, že zmíněné úkony dělí necelé čtyři měsíce. Je tedy nepochybné, že prekluzívní lhůta stanovená v § 6 odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti pro zahájení předmětného řízení neuplynula. Stěžovatel nakonec zdůraznil, že krajský soud byl povinen zkoumat skutečnosti rozhodné pro posouzení otázky prekluze oprávnění uložit pokutu za předmětný správní delikt z celého správního spisu, nikoli pouze s ohledem na skutečnosti označené v žalobou napadeném rozhodnutí, resp. v rozhodnutí správce daně prvního stupně.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále uvádí, že v rámci řízení před krajským soudem výslovně k výzvě soudu sdělil, že nesouhlasí s tím, aby o věci bylo rozhodnuto bez jednání. V průběhu ústního jednání by pak stěžovatel jistě mohl krajskému soudu otázku běhu prekluzivní lhůty podle § 6 odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti objasnit. Krajský soud ovšem zrušil žalobou napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 s. ř. s. bez jednání. Stěžovatel se domnívá, že takovým postupem mu bylo upřeno právo na veřejné projednání věci.

Stěžovatel dále uvádí, že z ustanovení § 5 odst. 2 zákona o omezení plateb hotovosti, v tehdy účinném znění, nepochybně plynulo, že správce daně, stejně jako stěžovatel sám jako odvolací orgán, musel v řízení o uložení pokuty za porušení povinnosti dle § 4 téhož zákona postupovat podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“). Pokud tedy správce daně zahájil řízení při ústním jednání konaném dne 31. 8. 2007 a pořídil o takovém jednání protokol, pak je tento postup plně v souladu s § 21 daňového řádu, jenž upravuje zahájení daňového řízení. Nelze tedy vytýkat správci daně, potažmo stěžovateli v pozici odvolacího orgánu, že jejich úkony formálně zcela nekorespondovaly s postupy dle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), který je ve většině případů pro řízení o správních deliktech používán. Stěžovatel opět zdůrazňuje, že v dané věci se správní orgány nacházely v řízení daňovém. V jeho rámci se ovšem snažily v co největší míře dodržet zásady správního trestání. Zde stěžovatel podotýká, že žalobce byl hned na samém počátku řízení seznámen s tím, jaký delikt je projednáván a kdy, kde a jakým způsobem se žalobce takového deliktního jednání dopustil. To ovšem nemění nic na skutečnosti, že správce daně byl nucen dodržet formu stanovenou daňovým řádem pro daňové řízení, tedy vedl řízení poněkud odlišné od řízení správního podle správního řádu.

S ohledem na uvedené stěžovatel dále rozporuje i závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti předmětného rozhodnutí správce daně z důvodu nedostatečné právní kvalifikace deliktního jednání ve výroku tohoto rozhodnutí. Stěžovatel má za to, že

výrok rozhodnutí správce daně je zcela v souladu s ustanovením § 32 odst. 2 daňového řádu. Správce daně správně odkázal na ustanovení § 4 zákona o omezení plateb v hotovosti, jelikož právě ustanovení § 4 tohoto zákona jako jediné stanoví povinnost provést platbu bezhotovostně, pokud výše platby překračuje částku 15 000 EUR. Stěžovatel připouští, že zmíněné ustanovení obsahuje pouze odkaz na povinnost poskytovatele nadlimitní platby. Povinnost příjemce nadlimitní platby je nicméně zmíněna v části zákona týkající se ukládání sankcí, tedy v ustanovení § 6 zákona o omezení plateb v hotovosti. Pro případ, že by Nejvyšší správní soud dospěl k jinému závěru, stěžovatel podotýká, že ani krajský soud nepopírá, že alespoň z odůvodnění předmětného rozhodnutí správce daně bylo nepochybné, podle kterých zákonných ustanovení správce daně při ukládání pokuty postupoval. Vady, které krajský soud výroku rozhodnutí správce daně vytýká, tedy rozhodně nemohly způsobit neplatnost či dokonce nicotnost celého rozhodnutí, a krajský soud se jimi tudíž neměl zabývat z moci úřední.

Stěžovatel navíc namítá, že krajský soud pochybil i tím, že žaloby proti jednotlivým napadeným rozhodnutím vyloučil k samostatnému projednání, přestože ve všech devatenácti případech se jednalo o věc stejného skutkového a právního základu. Nejenže tak zcela neopodstatněným způsobem zasáhl do práv žalobce, který proti všem devatenácti rozhodnutím stěžovatele podal jedinou žalobu, ale takovým postupem krajského soudu dále vznikly zcela zbytečné a přitom nemalé náklady, a to jak na straně soudů, tak na straně účastníků řízení. Stěžovatel takový způsob rozhodování chápe jako hrubé porušení dispoziční zásady a zásady procesní ekonomie, a to s ohledem na skutečnost, že krajský soud ustanovení § 39 odst. 2 s. ř. s. chybně aplikoval, když vyloučil věci k samostatnému projednání, přestože společné řízení bylo možné a tento fakt byl snadno zjistitelný. Zde stěžovatel poukazuje na to, že krajský soud byl srozuměn s tím, že rozhodnutí stěžovatele jsou shodná a liší se v podstatě pouze ve výši udělené sankce. Rozhodoval-li totiž krajský soud o přiznání či nepřiznání odkladného účinku, musel daná rozhodnutí alespoň předběžně zkoumat.

S tím souvisí i poslední stížní námitka, která směřuje k II. výroku kasační stížností napadeného rozsudku, jenž se vztahuje k nákladům řízení. Stěžovatel nepopírá, že žalobce měl v každé z předmětných věcí plný úspěch. Zároveň však namítá, že podstatou institutu náhrady nákladů řízení je především náhrada účelně vynaložených nákladů strany sporu. V případě, kdy žalobce podá jednu žalobu proti devatenácti rozhodnutím a krajský soud posléze podle § 39 odst. 2 s. ř. s. každé napadené rozhodnutí vyloučí k samostatnému projednání, přičemž žalobci nevzniknou žádné dodatečné náklady nad rámec nákladů, které mu vznikly v souvislosti s původní žalobou, je nesmyslné a nemorální po stěžovateli žádat, aby posléze nahradil žalobci náklady ve vztahu ke každému takovému řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud předně přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Posléze Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejprve se zdejší soud zabýval stížní námitkou vztahující se k otázce prekluze oprávnění zahájit řízení či uložit pokutu za předmětný správní delikt, resp. k závěrům, k nimž v této otázce dospěl v kasační stížností napadeném rozsudku krajský soud.

Zde je na místě ve stručnosti zmínit, že z judikatury Ústavního soudu, kterou byl nucen akceptovat i Nejvyšší správní soud, jednoznačně vyplývá, že soudy ve správním soudnictví musí zkoumat otázku možné prekluze oprávnění správního orgánu stanovit jednotlivci určitou veřejnoprávní povinnost (např. uložit pokutu či vyměřit daň) z úřední povinnosti, tj. i v situaci, kdy v takovém řízení nebyla námitka prekluze účastníky řízení namítána (k této otázce viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, a ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, všechny dostupné na http://nalus.usoud.cz a dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 – 80, dostupný na www.nssoud.cz a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publikovaný pod č. 1851/2009 Sb. NSS). Krajský soud tedy v dané věci postupoval správně, když zjišťoval otázku možného zániku deliktní odpovědnosti žalobce v souvislosti s uplynutím zákonné lhůty pro zahájení řízení o uložení pokuty za předmětný správní delikt, přestože taková námitka nebyla v žalobě vznesena.

V posledně zmíněném rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, ovšem zdejší soud rovněž konstatoval, že povinnost správního soudu přihlížet z úřední povinnosti k prekluzi nelze chápat tak, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí explicitně zdůvodňovat, zda k ní skutečně došlo, či nikoliv. V situaci, kdy účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl. Soud má naopak povinnost výslovně se vypořádat v odůvodnění svého rozhodnutí s otázkou prekluze tehdy, je-li namítána, a dále v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi oprávnění vyměřit daň (či stanovit jinou veřejnoprávní povinnost) skutečně došlo.

Tyto závěry ovšem musí platit obdobně i pro rozhodnutí samotných správních orgánů. Jestliže v daňovém řízení či v řízení o uložení sankce za správní delikt nebyla námitka prekluze účastníkem řízení výslovně vznesena, a to ani v rámci odvolacího řízení, a zároveň správní orgány mají za to, že k prekluzi nedošlo, není žádný důvod, proč by musely ve svých rozhodnutích výslovně uvádět, že prekluze nenastala, či výslovně zmiňovat skutečnosti rozhodné pouze pro posouzení této otázky. Je pravdou, že správní soud musí mít vždy možnost následně ověřit, zda k prekluzi v daném případě došlo, či nikoliv, plně však postačuje, pokud budou k tomu rozhodné skutečnosti seznatelné ze správního spisu.

Se závěrem krajského soudu o tom, že rozhodnutí stěžovatele či správního orgánu prvního stupně je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů či snad dokonce pro nesrozumitelnost, neboť v něm nejsou uvedeny skutečnosti rozhodné pro posouzení otázky prekluze, tedy Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit a naopak se musí ztotožnit s názorem stěžovatele, že krajský soud byl povinen zkoumat otázku, zda byla dodržena prekluzívní lhůta pro zahájení řízení ve smyslu § 6 odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti, z příslušného správního spisu.

Pokud by tak krajský soud učinil, musel by z tohoto správního spisu zjistit, že správce daně v průběhu daňové kontroly prováděné u žalobce získal do své dispozice písemnosti určené pro daňové účely. Konkrétně z předložené pokladní knihy za rok 2006, jež byla správci daně doručena dne 6. 4. 2007, správce daně zjistil, že žalobce provedl nebo přijal hotovostní platby, které převýšily hranici 15 000 EUR. Za účelem prověření zmíněných účetních zápisů z hlediska zákona o omezení plateb hotovosti provedl správce daně jakožto správní orgán příslušný podle § 5 odst. 1 písm. a) tohoto zákona dne 18. 5. 2007 u žalobce místní šetření. V jeho průběhu si správce daně od žalobce vyžádal konkrétní doklady. O zmíněném místním šetření byl pořízen protokol ze dne 18. 5. 2007, č. j. 154493/07/288933/9409.

Součástí správního spisu je dále protokol ze dne 31. 8. 2007, č. j. 239567/07/288933/9409, ve kterém je zachycen průběh ústního jednání, jehož předmětem bylo projednání zjištěných údajů o hotovostních platbách. Tomuto jednání byl přítomen jednatel žalobce, kterému správce daně sdělil, že na základě místního šetření dospěl k závěru, že u konkrétně označených plateb existuje pochybnost o překročení limitu pro hotovostní platby podle zákona o omezení plateb v hotovosti. Správce daně zároveň žalobce vyzval, aby se ve lhůtě do 10. 9. 2007 k uvedenému vyjádřil a pochybnosti ohledně zákonnosti předmětných plateb vyvrátil. Reakcí na uvedenou výzvu bylo stanovisko žalobce, které správce daně obdržel dne 10. 9. 2007. Předmětná porušení povinnosti dle § 4 zákona o omezení plateb v hotovosti byla jednotlivě projednána v rámci ústních jednání konaných dne 29. 11. 2007. Záznam o projednání konkrétní platby, jež je předmětem posouzení v dané věci, je obsažen v protokolu č. j. 313715/07/288933/9409.

Z uvedených okolností posuzovaného případu je zřejmé, že jako den, kdy se správce daně dozvěděl o porušení povinnosti dle § 4 zákona o omezení plateb v hotovosti, lze označit teprve až den, kdy správce daně provedl u žalobce místní šetření. Teprve v jeho rámci totiž správce daně provedl ve smyslu krajským soudem citované judikatury správních soudů a Ústavního soudu k subjektivním prekluzívním lhůtám „úvodní posouzení“ svých zjištění ohledně provedených hotovostních plateb, tj. vyžádal si konkrétní podklady, na základě kterých svá prvotní zjištění ověřil a vyhodnotil tak, že se jedná o zjištění dostatečná k zahájení řízení o správním deliktu. Tato objektivní skutečnost je zřetelně zachycena v protokolu ze dne 18. 5. 2007, č. j. 154493/07/288933/9409, jenž je součástí správního spisu. I kdyby se ovšem roční prekluzívní lhůta pro zahájení řízení obsažená v § 6 odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti počítala již ode dne 6. 4. 2007,

kdy správce daně získal zcela předběžnou informaci – zmíněné pokladní knihy, nemohlo v daném případě k marnému uplynutí lhůty dojít, neboť vlastní řízení o uložení pokuty za porušení povinnosti dle zákona o omezení plateb v hotovosti bylo zahájeno již dne 31. 8. 2007. Stalo se tak v rámci ústního jednání, v jehož průběhu správce daně žalobci předestřel, u kterých konkrétně určených plateb existuje pochybnost o překročení limitu stanoveného pro hotovostní platby zákonem o omezení plateb v hotovosti. Správce daně dal zároveň žalobci možnost se ve stanovené lhůtě k předestřeným skutečnostem vyjádřit, případně předložit doklady, které by prokázaly, že u předmětných plateb k porušení zákona o omezení plateb v hotovosti nedošlo.

Vzhledem k uvedenému je zřejmé, že závěr krajského soudu o tom, že žalobou napadené rozhodnutí, stejně jako příslušné rozhodnutí správce daně, je z pohledu posouzení otázky prekluze nepřezkoumatelné, nebyl správný, naopak, ze správního spisu bylo možné bezpečně zjistit, že k uplynutí roční prekluzívní lhůty pro zahájení řízení a samozřejmě ani k uplynutí desetileté prekluzívní lhůty pro uložení pokuty nedošlo. Nejvyšší správní soud tudíž posoudil první stížní námitku jako důvodnou.

Další stížní námitka brojí proti závěrům krajského soudu, podle nichž v řízení o uložení pokuty za správní delikt podle zákona o omezení plateb v hotovosti nebyly zajištěny procesní záruky vyplývající z článku 6 Úmluvy. Konkrétně krajský soud zdůraznil, že předmětné řízení jako řízení o správním deliktu bylo nutné vést zcela odděleně od probíhajícího daňového řízení, přičemž řízení o správním deliktu mělo být dostatečně určitým úkonem zahájeno a žalobce měl být v souladu s čl. 6 odst. 3 písm. a) Úmluvy v rámci takového úkonu podrobně seznámen s povahou a důvody obvinění proti němu vznesených. Krajský soud se zde odvolal na již zmiňované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73, ve kterém rozšířený senát konstatoval, že „*v rozhodnutí trestního charakteru, kterým jsou i rozhodnutí o jiných správních deliktech, je nezbytné postavit najisto, za jaké konkrétní jednání je subjekt postižen – to lze zaručit jen konkretizací údajů obsahující popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání, popřípadě i uvedením jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby nemohl být zaměněn s jiným. Taková míra podrobnosti je jistě nezbytná pro celé sankční řízení*“. Z tohoto rozhodnutí rozšířeného senátu zdejšího soudu pak krajský soud vycházel i dále, když konstatoval, že ve výroku předmětného rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobci uložena za jiný správní delikt pokuta, nebyl dostatečným způsobem specifikován skutek, ve kterém bylo spatřováno deliktní jednání žalobce, resp. že ve výroku rozhodnutí chyběla právní kvalifikace označeného skutku.

Nejvyšší správní soud ve své judikatuře vychází z ustálené rozhodovací praxe Evropského soudu pro lidská práva, podle něhož procesní záruky zakotvené v čl. 6 Úmluvy musí být garantovány v řízení o jakémkoli trestním obvinění, tedy nejen v trestním řízení soudním, ale i v řízení o správních deliktech (k tomu srovnej např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 - 27, publikovaný pod č. 461/2005 Sb. NSS). Lze tedy souhlasit s krajským soudem, že v předmětném řízení, ve kterém správce daně a stěžovatel rozhodovali o uložení pokuty za správní delikt podle zákona o omezení plateb v hotovosti, bylo třeba standardům, které

představuje čl. 6 Úmluvy, dostát, což samozřejmě na druhou stranu neznamená, že by řízení o daném správním deliktu muselo zcela kopírovat úpravu obsaženou v trestním řádu.

Nejvyšší správní soud se však především nemůže ztotožnit se závěrem krajského soudu o tom, že by případné porušení procesních záruk vyplývajících z čl. 6 Úmluvy, které shledal krajský soud, mohlo samo o sobě založit nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, resp. rozhodnutí správce daně pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je rozhodnutí, ve kterém správní orgán své závěry dostatečným způsobem neodůvodnil, některou z uplatněných námitek účastníka řízení zcela opominul apod. Nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost jsou rozhodnutí, z nichž není zřejmé, o čem správní orgán rozhodoval, která obsahují rozporný výrok či rozpor mezi výrokem a odůvodněním či jiné obdobně závažné vady. Taková pochybení ovšem krajský soud žalobou napadenému rozhodnutí ani rozhodnutí správce daně konkrétně nevytýkal.

Pokud by tudíž v předmětném řízení nebyly žalobci poskytnuty procesní záruky vyplývající z čl. 6 Úmluvy v rozsahu, který uváděl krajský soud, jednalo by se o porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, a to o porušení podstatné, tj. takové, které by mohlo mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

Zde je třeba podotknout, že v souladu s § 75 odst. 2 větou první s. ř. s. přezkoumává soud napadené výroky rozhodnutí správního orgánu v mezích žalobních bodů. Správní soudnictví je tedy ovládáno zásadou dispoziční. Tato zásada je výslovně prolomena pouze v § 76 odst. 2 s. ř. s., podle kterého soud, pokud zjistí, že napadené rozhodnutí trpí takovými vadami, jež vyvolávají jeho nicotnost, vysloví rozsudkem tuto nicotnost i bez návrhu. Z povahy věci pak soud přihlédne i k vadám podle § 76 odst. 1 s. ř. s., byť by nebyly výslovně namítány, ovšem pouze tehdy, pokud brání posouzení důvodnosti (alespoň některých) žalobních námitek. To připadá nečastěji v úvahu u vad spočívajících v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Z rozsudku krajského soudu není patrné, proč by měly jím tvrzené vady řízení před správním orgánem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. v daném případě znemožňovat věcné posouzení uplatněných žalobních námitek. To je dáno již tím, že krajský soud se uplatněným žalobním bodům a jejich případné souvislosti s procesními vadami, které shledal, vůbec nevěnoval. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v citovaném usnesení ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73, z něhož vycházel krajský soud, skutečně konstatoval, že výrok rozhodnutí o jiném správním deliktu musí obsahovat popis skutku s uvedením místa, času a způsobu spáchání, popřípadě i s uvedením jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby nemohl být zaměněn s jiným skutkem. Krajský soud ovšem již zcela pominul navazující závěr rozšířeného senátu vyjádřený v tomto rozhodnutí, podle něhož nedostatek takové specifikace skutku ve výroku rozhodnutí o správním deliktu nelze ztotožnit s nepřezkoumatelností rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ale právě s vadou řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost, jak rozšířený senát doplnil, by bylo jen rozhodnutí neobsahující specifikaci skutku ani ve výroku ani v odůvodnění, případně za přistoupení jiných vad.

Rozšířený senát dospěl k závěru, že soud správní rozhodnutí z důvodu takto vymezené vady řízení zruší, zjistí-li existenci této vady k námitce účastníka řízení.

Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbývá než přisvědčit stěžovateli a uzavřít, že s ohledem na to, že v posuzované věci žalobce předmětné vady řízení v žalobě nenamítal, nepostupoval krajský soud správně, pokud takové vady shledal z úřední povinnosti, tj. bez vysvětlení jejich vztahu k uplatněným žalobním bodům.

Nad rámec výše uvedeného pak Nejvyšší správní soud již jen ve stručnosti konstatuje, že předmětné řízení o uložení pokuty za správní delikt vytýkanými vadami stiženo nebylo. Jakkoli není pochyb o tom, že žalobou napadené rozhodnutí mělo být vydáno v samostatném řízení o uložení pokuty za správní delikt, tj. nikoliv v rámci současně vedeného daňového řízení, nelze zároveň pominout skutečnost, že použitelným procesním předpisem byl v posuzovaném případě v souladu s § 5 odst. 2 zákona o omezení plateb hotovosti, v tehdy účinném znění, daňový řád. Správce daně i stěžovatel tudíž museli v daném případě postupovat podle příslušných ustanovení daňového řádu. Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že daňový řád, jak je koncipován, zohledňuje specifické rysy úkonů správních orgánů při správě daní. Obsahuje tudíž instituty a upravuje postupy, jež se do jisté míry liší od institutů a postupů typických pro běžné správní řízení upravené správním řádem. Pakliže tedy správní orgány postupovaly v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu, nelze takový postup posuzovat jako vadný, byť by se v určitých formálních aspektech lišil od běžných úkonů správních orgánů v řízení o správních deliktech podle správního řádu.

Tím, co bylo řečeno, jak Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, jistě nemohou být nijak zpochybněny či oslabeny nároky, jež jsou na řízení o správních deliktech s ohledem na jejich povahu kladeny článkem 6 Úmluvy. Ty musí být samozřejmě materiálně zajištěny v každém řízení o jakémkoli trestním obvinění.

Podle § 21 daňového řádu platí, že řízení, jež se zahajuje z podnětu správce daně, je zahájeno dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili. Zmíněné ustanovení tedy na zahájení řízení z moci úřední neklade žádné další formální požadavky. Nejvyšší správní soud se otázkou zahájení předmětného řízení o správním deliktu již zabýval výše a konstatoval, že bylo zahájeno při ústním jednání konaném dne 31. 8. 2007, jehož průběh je zaznamenán v protokolu ze dne 31. 8. 2007, č. j. 239567/07/288933/9409, který byl v souladu s § 12 daňového řádu o zmíněném ústním jednání sepsán. Z obsahu protokolu pak vyplývá, že v rámci ústního jednání správce daně žalobci sdělil, že u konkrétně vymezených plateb existuje pochybnost o tom, zda je vzhledem k jejich výši přesahující stanovený limit žalobce neprovedl či nepřijal v rozporu se zákonem o omezení plateb v hotovosti. Správce daně zároveň žalobce vyzval, aby se ve lhůtě do 10. 9. 2007 k uvedenému vyjádřil a uvedl skutečnosti či předložil důkazy na svoji obranu. Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbývá než konstatovat, že nároky kladené čl. 6 Úmluvy na zahájení řízení o trestním obvinění byly v daném případě materiálně naplněny.

Nakonec Nejvyšší správní soud musí rovněž zdůraznit, že formální i materiální náležitosti splňuje i rozhodnutí správce daně, kterým správce daně žalobci uložil pokutu za správní delikt. Z výroku tohoto rozhodnutí je patrný skutek, za který byl žalobce postižen a který spočíval v tom, že žalobce v průběhu jednoho kalendářního dne, tj. dne 1. 2. 2006 přijal od jednoho poskytovatele, pana J. K., platbu v hotovosti v celkové výši 800 000 Kč jako půjčku. Dále je zde obsažena i právní kvalifikace takto vymezeného skutku, když se zde uvádí, že správce daně ukládá pokutu za porušení povinnosti stanovené v § 4 zákona o omezení plateb v hotovosti a je zde i odkaz na § 6 zákona o omezení plateb v hotovosti. Podle § 6 odst. 2 zákona o omezení plateb v hotovosti přitom platí, že kontrolní orgán uloží pokutu i příjemci hotovostní platby, pokud tato platba přesáhla limit a pokud zároveň příjemce platby musel vědět, že jejím uskutečněním došlo k porušení zákona. Pakliže krajský soud shledává pochybení v tom, že tato právní kvalifikace se nalézá toliko v „záhlaví“ předmětného rozhodnutí, musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že ani tento závěr není správný. Je naopak zřejmé, že první odstavec textu rozhodnutí pod nadpisem „Rozhodnutí o uložení pokuty“ není pouze „záhlavím“, ale již operativní částí rozhodnutí, jíž se ukládá pokuta, tedy jde o součást výroku rozhodnutí, který navíc splňuje i další náležitosti podle § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu, když uvádí také částku a číslo účtu příslušné banky, na který má být částka zaplacena.

Další stížní námitka se vztahuje k postupu krajského soudu, který žaloby proti jednotlivým rozhodnutím stěžovatele vyloučil k samostatnému projednání, přestože ve všech případech, jak tvrdí stěžovatel, se jednalo o věc stejného skutkového a právního základu. Aniž by Nejvyšší správní soud dále zkoumal, zda bylo v daném případě vyloučení jednotlivých věcí namístě, odkazuje na svou dosavadní judikaturu, ve které opakovaně konstatoval, že vada řízení, jíž se soud dopustí nesprávnou aplikací § 39 odst. 2 s. ř. s., z povahy věci nemá vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 As 53/2004 - 76, dostupný na www.nssoud.cz, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Afs 24/2005 - 70, publikovaný pod č. 888/2006 Sb. NSS).

Poslední stížní námitka se váže k výroku napadeného rozsudku o nákladech řízení. Podle § 104 odst. 2 s. ř. s. platí, že kasační stížnost, jež směřuje jen proti výroku o nákladech řízení, je nepřípustná. Nejvyšší správní soud ovšem odkazuje na svou recentní judikaturu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 - 64, dostupné na www.nssoud.cz), podle níž se § 104 odst. 2 s. ř. s. vztahuje pouze na kasační stížnost podanou výlučně proti výroku o nákladech řízení, resp. neobsahující žádné přípustné námitky proti hlavnímu výroku o věci samé. Pokud tedy v dané věci není jediným důvodem kasační stížnosti napadení výroku o nákladech řízení, ale naopak kasační stížnost obsahuje i přípustné námitky proti výroku o věci samé, je za přípustnou třeba považovat i uplatněnou námitku směřující proti výroku o nákladech řízení.

Aniž by právě uvedené mělo být jakkoli zpochybněno, musí zdejší soud vyjít ze skutečnosti, že v posuzované věci dospěl k závěru o tom, že samotný meritorní výrok kasační stížností napadeného rozsudku, jímž bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno, nemůže z výše uvedených důvodů obstát. Vzhledem k akcesorické povaze výroku o nákladech řízení tedy nemá smysl tento dále posuzovat s ohledem na uplatněnou námitku stěžovatele,

neboť zdejší soud musí za daných okolností v každém případě zrušit napadený rozsudek v celém rozsahu, tj. nejen výrok o věci samé, ale i k němu akcesorický výrok o nákladech řízení.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud se v dalším řízení bude muset zaměřit na přezkum žalobou napadeného rozhodnutí ve světle žalobních bodů. Pakliže neshledá důvod postupovat podle § 76 odst. 1 či 2 s. ř. s., nařídí krajský soud za účelem projednání věci jednání, neboť z vyjádření založených na č. l. 25 a 26 soudního spisu je zřejmé, že podmínky pro rozhodnutí o věci samé bez jednání ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. v daném případě naplněny nejsou.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. července 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu