

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **Medinvest, s. r. o.**, se sídlem Veverkova 1343, Hradec Králové, zastoupené JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2010, čj. 280/10-1500-607293, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2010, čj. 31 Af 51/2010 - 21,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. Rozhodnutím ze dne 18. 1. 2010, čj. 280/10-1500-607293, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 25. 9. 2009, čj. 215656/09/228602605653, o uložení pokuty 4000 Kč za porušení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 254/2004 Sb.“).

II.

2. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 31. 8. 2010, čj. 31 Af 51/2010 - 21, zamítl.

3. Krajský soud uvedl, že žalobkyně se deliktu dopustila za účinnosti zákona č. 254/2004 Sb. před novelou provedenou zákonem č. 303/2008 Sb. Novela přesněji formulovala jednání, které zákon považuje za správní delikt, a zrušila spodní hranici

pokuty, která do 18. 8. 2008 činila 10 000 Kč. Přestože zmíněný zákon neupravil zásady pro postup při změně právního předpisu v době spáchání deliktu a v době jeho trestání, bylo podle krajského soudu třeba vyjít z § 7 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přestupcích"). Správce daně ani žalovaný se přitom neodchýlili od zásad stanovených v tomto ustanovení.

4. Krajský soud vyšel z toho, že žalobkyně nezpochybnila svou povinnost dle § 3 zákona č. 254/2004 Sb. uhradit kupní cenu ve výši 480 000 Kč ze smlouvy o prodeji klisny Crazy Carrera ze dne 1. 9. 2006 bezhotovostně, neboť překračuje limit stanovený v § 4 odst. 1 citovaného zákona.

5. Namítla však, že její jednání nenaplnilo materiální podstatu správního deliktu, následky jejího jednání jsou nulové, proto měla být pokuta uložena v nulové výši.

6. Nejvyšší správní soud se k materiální stránce správního deliktu z pohledu zákona č. 254/2004 Sb. vyslovil v rozsudku ze dne 31. 10. 2008, čj. 7 Afs 27/2008 - 46. Krajský soud z něj obsáhle citoval a zkoumal, zda byla v posuzované věci naplněna materiální stránka daného správního deliktu.

7. Přitom krajský soud zdůraznil odlišnost posuzované věci od věci řešené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 7 Afs 27/2008. Uvedl, že správní delikt byl v zákoně č. 254/2004 Sb. definován shodně pro fyzické osoby i pro právnické osoby a podnikající fyzické osoby. Přesto je třeba jinak hodnotit společenskou nebezpečnost tohoto správního deliktu u nepodnikajících fyzických osob a u právnických osob nebo podnikajících fyzických osob. Krajský soud shledal v posuzované věci ohrožení zájmů společnosti především v daňové sféře, tedy v ohrožení bezproblémového vyměření a vybrání daní. Žalobkyně spadá pod režim zákona o daních z příjmů případně daně z přidané hodnoty. Z tohoto pohledu je reálná možnost daňových úniků a platí, že k naplnění materiální stránky daného správního deliktu postačí, aby nezákonným postupem mohlo dojít k daňovým únikům. Tvrdila-li žalobkyně, že cílem daného zákona je především potlačení šedé ekonomiky, legalizace výnosů z trestné činnosti a zamezení financování terorismu, kladla podle krajského soudu nepřijatelný důraz jen na některé důvody, které k přijetí zákona vedly. Platby v hotovosti uskutečněné ve větší výši, zejména pak ve výši přesahující zákonný limit, mohou dle krajského soudu v případě chybně vedeného účetnictví nebo jeho ztráty značně ztížit i zkreslit výslednou daňovou povinnost. Z uvedených důvodů krajský soud shledal v posuzovaném případě naplnění materiální stránky správního deliktu. Společenská škodlivost postupu žalobkyně podle krajského soudu přesáhla hranici minimální typové nebezpečnosti dané ve znacích skutkové podstaty tohoto správního deliktu a dosáhla míry, kterou zákonodárce uznal za nezbytné postihovat. Z § 5 a 6 zákona č. 254/2004 Sb. přitom krajskému soudu vyplynulo, že shodné jednání podnikajících osob je tímto zákonem vnímáno jako závažnější než jednání nepodnikající fyzické osoby.

8. Dále krajský soud poznamenal, že pokuta ve výši 4000 Kč, uložená na spodní hranici zákonné sazby, odpovídala závažnosti deliktního jednání. Správce daně i žalovaný uvedli ve svých rozhodnutích důvody vedoucí k uložení pokuty. Žalobkyně proti jejich výčtu podle krajského soudu nevznesla žádné konkrétní námitky a neuvedla žádnou

okolnost, kterou by správce daně a žalovaný přehlédli nebo nevzali v úvahu, a která by svědčila v její prospěch.

9. Z obsahu správního spisu krajskému soudu také vyplynulo, že v době uzavření kupní smlouvy, tj. ke dni 1. 9. 2006, byli jednateli žalobkyně Nader Safari a Petra Safari, která byla zároveň na straně prodávající. Společníky žalobkyně byl Nader Safari a obchodní společnost NaSa CZ spol. s r. o., v níž jedinými společníky byly stejné fyzické osoby. Propojení kupujícího a prodávajícího tedy bylo nepochybné. Krajský soud zdůraznil, že právě pro takové případy daňové zákony stanoví přísnější kritéria při dokazování a je na ně zaměřena i zvýšená pozornost při kontrolní činnosti prováděné správcem daně.

III.

10. Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení.

11. Stěžovatelka nesouhlasila s posouzením materiální stránky správního deliktu. Domnívala se, že krajský soud neposoudil věc hledisky vytyčenými Nejvyšším správním soudem v rozsudku čj. 7 Afs 27/2008 - 46. Z argumentace Nejvyššího správního soudu stěžovatelce vyplynulo, že pokud došlo v době do novely zákona č. 254/2004 Sb. provedené zákonem č. 303/2008 Sb. ke spáchání jednání, které formálně naplňuje znaky správního deliktu (porušení povinnosti provést platbu bezhotovostně), ale jeho závažnost je tak nízká, že se ani pokuta v minimální zákonné výši 10 000 Kč nejeví přiměřenou, pak takové jednání není správním deliktem, neboť nenaplňuje jeho materiální stránku.

12. Dále stěžovatelka uvedla, že v době jejího jednání zákon č. 254/2000 Sb. stanovil za daný správní delikt pokutu nejméně 10 000 Kč. Správní orgány v předmětné věci usoudily, že přiměřenou pokutou je částka 4000 Kč. Z jejich rozhodnutí stěžovatelce vyplynulo, že její jednání nenaplnilo materiální stránku předmětného správního deliktu. Výše pokuty totiž nedosáhla ani minimální zákonné hranice. Správní orgány a krajský soud podle stěžovatelky zohlednily novelizaci provedenou zákonem č. 303/2008 Sb. Nevzaly přitom v úvahu, že aplikují právní úpravu retroaktivně v neprospěch stěžovatelky. Taková aplikace v případě „trestního obvinění“ ve smyslu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod není přípustná. Jednání, které nebylo v době „spáchání“ materiálně trestné, se zpětně trestným stává, byť je uložený trest nižší, než byl nejnižší možný trest podle úpravy platné v době „spáchání“ údajného deliktu. Správní orgány ani krajský soud se těmito aspekty nezabývaly, a to přes existenci judikatury Nejvyššího správního soudu.

13. Konečně stěžovatelka tvrdila, že nebylo doloženo a zůstalo neprokázáno tvrzení přejaté i krajským soudem, podle nějž došlo k ohrožení hodnot chráněných zákonem č. 254/2004 Sb. Rovněž poukázala na to, že v některých obdobích předcházejících popsanému jednání stěžovatelky byl kurz české koruny vůči euru na takové úrovni, že by ani platbou částky 480 000 Kč v hotovosti nemohlo dojít k překročení zákonného limitu EUR 15 000. Věc je podle stěžovatelky třeba posuzovat i z tohoto hlediska. Fyzické a právnické osoby totiž v běžném obchodním styku nepřepočítávají jednotlivé platby aktuálním kurzem a spoléhají na jejich určitou a běžnou oscilaci.

IV.

14. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

15. 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. 2, 3 s. ř. s.).

16. Kasační stížnost není důvodná.

17. Stěžovatelka nesouhlasila s krajským soudem v závěru o naplnění materiální stránky správního deliktu podle § 3 a 4 ve spojení s § 6 zákona č. 254/2004 Sb. Domnívala se přitom, že krajský soud věc nerespektoval právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku čj. 7 Afs 27/2008 - 46.

18. Nejvyšší správní soud v označeném rozhodnutí především zdůraznil, že i u správního deliktu podle citovaného ustanovení zákona č. 254/2004 Sb. je třeba důsledně zkoumat jeho materiální stránku a byť není materiální stránka v zákoně výslovně upravena, její nepoužití by bylo v rozporu s jednotícími principy právního řádu. Zdejší soud opakovaně rozhodl, že k trestnosti určitého chování nestačí, když jednání vykazuje po formální stránce znaky skutkové podstaty deliktu. Zároveň jednání musí být společensky nebezpečné (škodlivé). Tento soud i v případech správních deliktů právnických osob trvá na tom, že pro kvalifikaci konkrétního protiprávního jednání jako správního deliktu musí být kromě formálních znaků deliktního jednání naplněna i materiální stránka deliktu, a jednání musí vykazovat určitou míru společenské nebezpečnosti ve vztahu k porušené povinnosti, stanovené zákonem na ochranu odpovídajících hodnot. To platí, přestože zákony upravující správní delikty *stricto sensu* materiální stránku deliktu neupravují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, čj. 8 As 17/2007 - 135, č. 1338/2007 Sb. NSS).

19. Namítla-li stěžovatelka, že krajský soud neposoudil věc hledisky zmíněnými Nejvyšším správním soudem v rozsudku čj. 7 Afs 27/2008 - 46, pohříchu tato opomenutá hlediska blíže neidentifikovala. Z kontextu kasační stížnosti však vyplývá, že své jednání před novelou provedenou zákonem č. 303/2008 Sb. nepovažovala za společensky nebezpečné, pokud ani pokuta v minimální možné výši 10 000 Kč nebyla přiměřenou sankcí. Na tom stěžovatelka založila stanovisko o nenaplněné materiální stránce správního deliktu a nemožnosti jejího postihu.

20. Stěžovatelka však opomněla zohlednit zásadní odlišnost skutkových okolností jejího případu a věci, v níž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem čj. 7 Afs 27/2008 - 46. Nejvyšší správní soud přitom nepřehlédl, že na těchto nápadných rozdílech ve skutkovém základu věci krajský soud založil odůvodnění svého závěru o společenské nebezpečnosti jednání stěžovatelky. V této souvislosti zdejší soud odkazuje na stranu 7 poslední odstavec a na stranu 9 první odstavec napadeného rozsudku, v němž krajský soud zachytil svoje úvahy o propojení prodávajícího a kupujícího coby účastníků předmětné hotovostní

platební transakce na základě smlouvy o prodeji klisny ze dne 1. 9. 2006 a o nebezpečí daňových úniků.

21. V rozsudku čj. 7 Afs 27/2008 - 46, jehož obsah je ostatně účastníkům řízení i krajskému soudu podrobně znám, Nejvyšší správní soud na základě obsahu soudního a správního spisu, vyjádřil pochybnosti o tom, že jednání účastníka řízení sledovalo zakrytí nezákonného původu výnosu s cílem vzbudit zdání, že se jedná o příjem nabytý v souladu se zákonem. Zavázal přitom příslušný krajský soud, aby při posuzování skutkového stavu vzal v úvahu zejména výši předmětné platby, okolnosti její úhrady a další skutečnosti. Pokud současně připustil, že zákonodárce nastavením minimální výše pokuty nepřímo onu minimální hranici společenské nebezpečnosti vyslovil, resp. uvedl-li, že do účinnosti zákona č. 303/2008 Sb. tato minimální hranice společenské nebezpečnosti ležela výše, než kde leží za úpravy ve znění po novele, nijak tím nepopřel zásady posuzování společenské nebezpečnosti konkrétního protiprávního jednání, opírající se o přísně individuální zkoumání specifických okolností dané věci. Krajský soud pak tomuto klíčovému požadavku při posouzení příslušné právní otázky dostál. Nejvyšší správní soud se se závěry krajského soudu ztotožňuje a pro stručnost na ně na tomto místě odkazuje. Stížní námitku tento soud neshledal důvodnou.

22. Namítla-li stěžovatelka závěrem kasační stížnosti, že ohrožení hodnot chráněných zákonem č. 254/2004 Sb. nebylo prokázáno, setrvala opět v rovině obecného tvrzení nedoprovázeného konkrétní stížní argumentací. Nejvyšší správní soud proto znovu odkazuje na závěry krajského soudu. Ten správně podotkl, že správním deliktem podle citovaného zákona nemůže být jen jednání, kdy k daňovému úniku skutečně došlo, a přisvědčil správním orgánům v jejich závěrech o možnosti ohrožení hodnot a zájmů chráněných tímto právním předpisem v kontextu posuzované věci. Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že úvahy stěžovatelky nad oscilací kurzů eura, resp. Kč nejsou způsobilé na výše přijatém právním názoru ničeho změnit, příp. ji dokonce ze spáchání správního deliktu vyvinit.

23. Brojila-li stěžovatelka proti nepřípustné retroaktivní aplikaci zákona č. 254/2004 Sb. ve znění účinném po novele provedené zákonem č. 303/2008 Sb., opírala se o chybné východisko nedostatku společenské nebezpečnosti svého jednání posuzovaného právní úpravou v předchozím znění. Její jednání totiž bylo správním deliktem již podle právní úpravy účinné v době spáchání deliktu, neboť z důvodů vytčených krajským soudem nepostrádalo materiální stránky. Pozdější právní úprava je přitom pro stěžovatelku ve vztahu k posuzování trestnosti, jak sama připouští a jak ostatně vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 27/2008 - 46, nepříznivější. Tak tomu ovšem není v otázce ukládání trestu za tento správní delikt. Proto správní orgány při ukládání sankce správně aplikovaly pro stěžovatelku příznivější právní úpravu. Jejich postup správně schválil i krajský soud. Ani tato námitka tedy nebyla důvodná.

24. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

25. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by

jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. února 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu