ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **CZT a.s.**, se sídlem Bratranců Veverkových 396, Pardubice, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2010, č. j. 3638/10-1500-607293, ve věci pokuty za porušení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 1. 2011, č. j. 31 Af 98/2010 - 86,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 1. 2011, č. j. 31 Af 98/2010 - 86, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) ze dne 27. 1. 2011, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 1. 7. 2010, č. j. 3638/10-1500-607293, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Uvedeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 2. 2010,

č. j. 31051/10/248932604240, kterým byla žalobkyni uložena pokuta za porušení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění platném ke dni 18. 8. 2008, ve výši 2 600 000 Kč.

Spornou otázkou v této věci je určení okamžiku řádného zahájení řízení o uložení sankce za porušení zákona o omezení plateb v hotovosti.

II. Kasační stížnost

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s."). Vyjadřuje především svůj nesouhlas se závěry krajského soudu týkajícími se úkonu vedoucímu k zahájení řízení o uložení pokuty a nedostatečnosti hodnocení materiální stránky správního deliktu, kterého se měla dopustit žalobkyně.

Stěžovatel v prvé řadě namítá, že s přihlédnutím ke koncepci zákona o správě a daní poplatků nespatřuje ve znění zákona o omezení plateb v hotovosti platném do 18. 8. 2008 striktní oddělení fáze kontrolní a fáze sankční. Dle jeho názoru byla žalobkyně správcem daně prokazatelně dne 4. 7. 2008 seznámena s úkonem směřujícím k prověření dodržování povinností stanovených zákonem o omezení plateb v hotovosti, tj. ve lhůtě stanovené v ustanovení § 6 odst. 3 citovaného zákona. Se svými zjištěními a skutečností, že byl porušen zákon o omezení plateb v hotovosti, ji správce daně dle tvrzení stěžovatele posléze postupně seznámil při ústních jednáních konaných dne 4. 7. 2008 a 10. 11. 2008 a to tak, aby se k nim mohla vyjádřit, a její vyjádření v rozhodnutí o uložení pokuty vzal v úvahu. Stěžovatel uvádí, že kontrolu dodržování plateb v hotovosti správce daně zahájil a pokutu následně uložil dle zákona o omezení plateb v hotovosti ve znění platném do 18. 8. 2008, který ve svém ustanovení § 5 odst. 2 odkazoval na předpisy upravující řízení ve věcech daní a poplatků, tj. postupoval dle ustanovení § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní"). Dodal, že s ohledem na ustanovení § 99 zákona o správě daní nebylo možné na daný případ aplikovat zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, v platném znění. Současně stěžovatel připomněl, že správce daně uložil pokutu za porušení hmotného práva dle ustanovení § 6 zákona o omezení plateb v hotovosti a nikoli za porušení procesní povinnosti dle ustanovení § 37 odst. 1 zákona o správě daní.

K otázce hodnocení společenské nebezpečnosti ve vazbě na předmět podnikání žalobkyně dále stěžovatel namítá, že jej v žádném případě nelze spojovat s presumpcí viny. S odkazem na rozhodnutí správce daně o uložení pokuty uvedl, že naplnění formální i materiální stránky správního deliktu bylo ve všech případech porušení zákona o omezení plateb v hotovosti shledáno a odůvodněno i jinými okolnostmi a teprve při hodnocení výše společenské nebezpečnosti bylo k oblasti podnikání žalobkyně přihlédnuto.

III. Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti

Žalobkyně se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnila s názorem krajského soudu a zopakovala svoji argumentaci uvedenou v žalobě. Ke sporné otázce uvedla, že z konstrukce ustanovení § 6 odst. 3, ve spojení s ustanovením § 5 odst. 2 zákona o omezení plateb v hotovosti plyne, že se jedná o dva odlišné typy řízení, a to kontrolní a sankční, přičemž je přesvědčena, že na základě uvedeného nebylo řízení o uložení pokuty zahájeno v zákonem stanovené lhůtě. Současně uvedla, že dle jejího názoru nebyla v daném případě naplněna ani materiální stránka správního deliktu.

IV. Skutkové okolnosti projednávané věci

1) Zdaňovací období hospodářského roku 1. 7. 2005 – 30. 6. 2006 (dále jen „2005/2006“)

Ze spisového materiálu předloženého stěžovatelem bylo ke skutkovému průběhu věci zjištěno, že správce daně zahájil u žalobkyně dle protokolu o ústním jednání, č. j. 60796/08/248932/1205, dne 18. 3. 2008 daňovou kontrolu na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2005/2006. Z obsahu předávacího protokolu ze dne 4. 4. 2008 vyplývá, že správce daně převzal v rámci probíhající daňové kontroly hlavní knihu za toto období. Při ústním jednání dne 4. 7. 2008 rozšířil správce daně dle protokolu č. j. 147789/08/248932/8794 daňovou kontrolu za hospodářský rok 2005/2006 o kontrolu nadlimitních plateb dle zákona o omezení plateb v hotovosti, ve kterém žalobkyni současně oznámil zjištění porušení zákona o omezení plateb v hotovosti, tj. překročení zákonem stanoveného limitu pro hotovostní platby. Správce daně označil pět konkrétních příjmových dokladů, kterými žalobkyně nadlimitní hotovost přijala a dopustila se tím porušení zákona. Předsedkyně představenstva žalobkyně k uvedeným zjištěním uvedla, že vzhledem k jejímu zdravotnímu stavu podá vyjádření později písemnou formou.

2) Zdaňovací období hospodářského roku 1. 7. 2006 – 30. 6. 2007 (dále jen „2006/2007“)

Při ústním jednání dne 4. 7. 2008 zahájil správce daně u žalobkyně kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2006/2007 a současně kontrolu dodržování zákona o omezení plateb v hotovosti v tomto období (protokol č. j. 146377/08/248932/8794). Hlavní knihu za období hospodářského roku 2006/2007 převzal správce daně v rámci ústního jednání konaného dne 5. 8. 2008, zaprotokolovaného pod č. j. 164610/08/248932/8794. V řízení správce daně dále pokračoval ústním jednáním konaným dne 10. 11. 2008, zaprotokolovaným pod č. j. 206456/08/248932/8794. Z obsahu protokolu vyplývá, že správce daně v průběhu jednání oznámil žalobkyni dalších 50 případů porušení

zákona o omezení plateb v hotovosti, a to přesnou specifikací pokladních příjmových dokladů, kterými žalobkyně dle účetní evidence nadlimitní platbu přijala. Předsedkyně představenstva žalobkyně k učiněným zjištěním do protokolu uvedla, že žalobkyně bere problematiku plateb v hotovosti na vědomí.

3) Prvostupňové rozhodnutí a rozhodnutí o odvolání

Dne 16. 2. 2010 uložil správce daně žalobkyni rozhodnutím pod č. j. 31051/10/248932604240 pokutu za porušení ustanovení § 4 odst. 1 zákona o omezení plateb v hotovosti ve výši 2 600 000 Kč. V odůvodnění rozhodnutí správce daně uvedl, že žalobkyně byla v průběhu kontrolovaného období v 52 případech v příjemcem peněžní částky v hotovosti převyšující zákonem stanovený limit. Správce daně se dále s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2008, č. j. 7 Afs 27/2008 - 46, zabýval naplněním formální i materiální stránky správního deliktu. Při hodnocení materiální stránky do odůvodnění mj. uvedl, že společenskou nebezpečnost žalobkyně zvyšuje skutečnost, že podniká v oblasti zpracování tabáku a výroby tabákových výrobků, přičemž předmětné nadlimitní transakce se dotýkaly právě těchto komodit. V této souvislosti doplnil, že nakládání s těmito komoditami podléhá zvýšené kontrole a zpřísněné právní regulaci ze strany státu a dochází při něm v daleko větší míře k daňovým únikům a organizované trestné činnosti.

Po zamítavém výsledku odvolacího řízení, ve kterém stěžovatel nevyhověl žádnému z odvolacích bodů a potvrdil závěry učiněné správcem daně, podala žalobkyně proti rozhodnutí stěžovatele o odvolání ze dne 1. 7. 2010, č. j. 3638/10-1500-607293, žalobu ke krajskému soudu.

V. Řízení před krajským soudem

Krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. K námitce žalobkyně se krajský soud v rozsudku nejprve zabýval otázkou prekluze práva uložit pokutu ve smyslu ustanovení § 6 odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2008, č. j. 7 Afs 27/2008 - 46, dovodil, že ne každé jednání, které porušuje povinnosti dané zákonem, je možné a nutné postihnout v zákoně stanovenými sankcemi. Dle názoru krajského soudu měl správce daně po zjištění porušení zákona vážit také společenskou nebezpečnost jednání žalobkyně. Teprve poté, kdy dospěl k závěru, že jsou naplněny podmínky pro uložení sankce, bylo povinností správce daně o tom žalobkyni uvědomit, a to sdělením, z něhož by bylo nepochybné, že zahájil řízení, jehož výsledkem může být uložení sankce. Krajský soud po zhodnocení průběhu správního řízení dospěl k závěru, že z protokolů ze dne 4. 7. 2008 a ze dne 10. 11. 2008 nevyplývá, že správce daně měl v úmyslu žalobkyni za porušení zákona pokutovat, a nelze je tedy pokládat za úkon, kterým bylo zahájeno řízení o uložení sankce; takovým úkonem je dle krajského soudu

až rozhodnutí správce daně ze dne 16. 2. 2010 o uložení pokuty. Ve smyslu ustanovení § 6a odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti, platného k datu uložení pokuty (tj. 16. 2. 2010), však odpovědnost žalobkyně za jí vytýkaný správní delikt dle názoru krajského soudu zanikla již dne 4. 4. 2009, tj. po uplynutí jednoho roku ode dne, kdy se správce daně dozvěděl o spáchání správního deliktu, tedy převzetím hlavní knihy za období od 1. 7. 2005 až 30. 6. 2008, ke kterému došlo dne 4. 4. 2008. Dle názoru krajského soudu tedy řízení o uložení pokuty nebylo správcem daně zahájeno v zákonem stanovené lhůtě.

S ohledem na výše uvedený závěr krajský soud již jen na okraj k jedné z dalších žalobních námitek konstatoval, že rozhodnutí stěžovatele vykazuje vedle výše uvedeného procesního pochybení také další nedostatky. Dle názoru krajského soudu se stěžovatel v odvolacím řízení, stejně jako správce daně v prvostupňovém rozhodnutí, nedostatečně zabýval prokázáním společenské nebezpečnosti jednání žalobkyně, tedy materiální stránkou správního deliktu. Správce daně svá tvrzení ohledně vztahu oblasti podnikání žalobkyně a výše společenské nebezpečnosti nepodložil žádným konkrétním důkazem a neučinil tak v rozporu s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní ani stěžovatel ve vztahu k vypořádání námitek uplatněných v odvolacím řízení, kdy žalobkyně napadla závěry správce daně ohledně společenské nebezpečnosti jejího jednání a nesouhlasila s tím, aby byla předem hodnocena jako podezřelá a vinná jen proto, že podniká v oblasti, v níž dochází k daňovým únikům.

VI. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je důvodná.

V projednávané věci je předmětem řízení správce daně spáchání správního deliktu dle ustanovení § 4 odst. 1 zákona o omezení plateb v hotovosti, tedy porušení povinnosti provést platbu bezhotovostně v případech, kdy částka překračuje 15 000 EUR, přičemž kontrolu této povinnosti vykonávají územní finanční a celní orgány.

Stěžovatel ve své argumentaci vychází z předpokladu, že kontrolní a sankční fáze řízení nebyla v projednávané věci dle platné právní úpravy nijak oddělena, a řízení o uložení pokuty tudíž zahájil již dne 4. 7. 2008, kdy při ústním jednání sdělil žalobkyni, že zahájil kontrolu plateb v hotovosti, tedy prostým oznámením

zahájení kontroly nadlimitních plateb ve smyslu zákona o omezení plateb v hotovosti. Nejvyšší správní soud se s jeho argumentací ztotožnil pouze částečně, stěžejní námitka stěžovatele směřující do hodnocení náležitostí úkonu zahajujícího řízení však byla shledána důvodnou (i když na základě jiných právních závěrů).

Z obsahu odůvodnění rozsudku krajského soudu lze dovodit, že za úkony, které by mohly naplňovat povahu úkonu zahajujícího řízení o správním deliktu, považoval sdělení učiněné správcem daně při ústním jednání ze dne 4. 7. 2008 ve vztahu ke zdaňovacímu období 2005/2006 a při jednání ze dne 10. 11. 2008 ve vztahu k období 2006/2007, kdy byla žalobkyni sdělena konkrétní skutková porušení výčtem 5, resp. 52, příjmových pokladních dokladů. Krajský soud dospěl k závěru, že ze sdělení správce daně zaznamenaných v protokolech o jednáních nevyplývá, že správce daně měl v úmyslu s žalobkyní vést řízení o uložení pokuty. Dle názoru krajského soudu tedy při ústních jednáních dne 4. 7. 2008 a 10. 11. 2008 správce daně neučinil úkon, kterým bylo zahájeno řízení o uložení pokuty, v důsledku čehož došlo k prekluzi práva pokutu uložit. Nejvyšší správní soud však sdělení správce daně učiněná vůči žalobkyni při výše uvedených ústních jednáních posoudil ohledně jejich způsobilosti zahájit řízení o porušení povinnosti uložené zákonem č. 254/2004 Sb. odlišně. Je však nutno se s krajským soudem ztotožnit v závěru, že řízení o uložení pokuty za porušení zákona o omezení plateb v hotovosti pro hospodářský rok 2006/2007 nebylo zahájeno při ústním jednání dne 4. 7. 2008, kdy správce daně sdělil žalobkyni podrobnosti ohledně porušení zákona o omezení plateb v hotovosti ve vztahu k období hospodářského roku 2005/2006, avšak ve vztahu k období hospodářského roku 2006/2007 pouze konstatoval zahájení daňové kontroly s tímto vymezením, bez uvedení dalších podrobností. Ke specifikaci sdělení správce daně ohledně řízení o porušení povinností uložených zákonem o omezení plateb v hotovosti za období 2006/2007 došlo až při jednání 10. 11. 2008, kdy správce daně toto své zjištění žalobkyni sdělil prostřednictvím uvedení konkrétních jednání, v nichž porušení zákona spatřuje. Tento úkon, tj. sdělení učiněné správcem daně při jednání dne 10. 11. 2008, bude podroben v další části rozhodnutí rozboru, zda byl způsobilý dle platné právní úpravy zahájit řízení o uložení pokuty za období hospodářského roku 2006/2007 dle uvedeného zákona. Nejvyšší správní soud se však ztotožňuje s krajským soudem, že tímto úkonem nemohlo být zcela obecné sdělení učiněné správcem daně ve vztahu k období 2006/2007 dne 4. 7. 2008. Jak je výše uvedeno, při ústním jednání dne 4. 7. 2008 byly správcem daně sděleny konkrétní údaje o porušení zákona o omezení plateb v hotovosti pouze ke zdaňovacímu období 2005/2006.

Předně je třeba ujasnit zákonem stanovené požadavky pro účinné zahájení řízení o porušení povinnosti dle zákona č. 254/2004 Sb. a následně tyto požadavky porovnat s obsahem sdělení učiněného správcem daně vůči žalobkyni. Zákon o omezení plateb v hotovosti samostatný procesní postup pro ukládání pokut nestanoví. Ve znění platném do 18. 8. 2008 odkazoval zákon o omezení plateb v hotovosti ustanovením § 5 odst. 2 ohledně postupu při provádění kontroly a při

ukládání pokut na zvláštní právní předpisy upravující řízení ve věcech daní a poplatků a celní řízení. Správce daně tedy v řízení o uložení pokuty dle zákona o omezení plateb v hotovosti postupoval v řízeních zahájených do 17. 8. 2008 dle zákona o správě daní a poplatků. Dle přechodných ustanovení zákona č. 303/2008 Sb. se řízení, která nebyla pravomocně skončena před účinností tohoto zákona, dokončila podle dosavadní právní úpravy, tj. i v nich správce daně postupoval dle zákona o správě daní a poplatků.

Ode dne účinnosti novely č. 303/2008 Sb. byl odkaz na použití procesní úpravy zákona o správě daní a poplatků vypuštěn, aniž byl nahrazen explicitním pokynem k aplikaci konkrétní procesní úpravy pro řízení vedená o uložení pokuty za porušení povinnosti stanovené tímto zákonem. Z obecných pravidel pro vedení správního řízení lze tedy dovodit, že na řízení se vztahují ustanovení zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“). Tato úvaha je potvrzena textem důvodové zprávy k zákonu č. 303/2008 Sb., kde je právě nastolení subsidiárního využití správního řádu v těchto řízeních uvedeno jako jeden ze záměrů změny zákona (blíže viz sněmovní tisk č. 388/0). Řízení o porušení povinností stanovených zákonem o omezení plateb v hotovosti zahájená od 18. 8. 2008 a později jsou tedy vedená dle správního řádu. Zahájení řízení z úřední povinnosti, jak tomu v dané věci bylo, je upraveno v § 46 správního řádu, dle něhož musí oznámení o zahájení řízení obsahovat označení správního orgánu, předmět řízení a identifikaci oprávněné úřední osoby.

V projednávané věci je stěžejní posoudit úkony učiněné správcem daně vůči žalobkyni při jednáních dne 4. 7. 2008 a 10. 11. 2008, při nichž bylo žalobkyni sděleno zjištění porušení zákona o omezení plateb v hotovosti, přesněji řečeno, relevanci těchto úkonů ve vztahu k zákonem stanoveným požadavkům na zahájení řízení. Z výše uvedeného rozboru právní úpravy je zřejmé, že každý z těchto úkonů spadá časově do jiného znění zákona o omezení plateb v hotovosti. Zatímco ústní jednání dne 4. 7. 2008 spadá do doby, kdy platná právní úprava ukládala správci daně postupovat v řízení o uložení pokuty dle zákona o správě daní a poplatků, při jednání dne 10. 11. 2008 již byl povinen použít subsidiárně správní řád.

Praktický důsledek aplikace odlišné procesní úpravy však není zásadní, jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu. Tento soud se v rozhodnutí ze dne 19. 1. 2011, č. j. 1 Afs 94/2010 - 68 (dostupný na www.nssoud.cz, jako veškerá dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu), zabýval mimo jiné náležitostmi úkonu, kterým by mělo být zahájeno řízení o uložení pokuty dle zákona o omezení plateb v hotovosti, a to ve znění účinném do 18. 8. 2008, kdy správce daně postupoval v tomto řízení dle zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud dospěl k obecnému závěru, že postupují-li finanční orgány dle zákona o správě daní a poplatků v řízení o správních deliktech, jsou povinny při řízení zohlednit specifika správního řízení trestního a především zaručit obviněnému právo účinně se v řízení hájit. Na základě tohoto závěru je v citovaném

rozhodnutí dále rozvinuto, že k účinnému zahájení správního řízení dle zákona o omezení plateb v hotovosti je nezbytné, aby daňový subjekt, proti kterému se řízení vede, byl srozumitelně informován o předmětu vedeného řízení, včetně dostatečně určitě vymezeného skutkového základu deliktu. Osobě obviněné ze spáchání správního deliktu musí být příslušným správním orgánem sděleno, že je s ní vedeno řízení o správním deliktu, za jaký skutek je stíhána, případně, jaký trest jí hrozí. Je důležité zdůraznit, že jako kritérium uvedených standardů pro zahájení správního sankčního řízení bylo zvoleno naplnění zaručeného práva na obhajobu, tj. obviněná osoba musí mít dostatečné informace k tomu, aby se mohla účinně hájit.

V řízení o kasační stížnosti proto Nejvyšší správní soud ověřil, jaké údaje byly správcem daně žalobci sděleny při ústním jednání dne 4. 7. 2008 k porušení povinností uložených zákonem o omezení plateb v hotovosti ve zdaňovacím období 2005/2006, a při ústním jednání dne 10. 11. 2008 ve vztahu k období 2006/2007. Dle protokolu o ústním jednání sepsaného správcem daně dne 4. 7. 2008 bylo žalobkyni sděleno, že správce daně pro období hospodářského roku 2005/2006 rozšiřuje kontrolu o kontrolu plateb v hotovosti dle zákona č. 254/2004 Sb. Dále bylo výslovně konstatováno, že správce daně na základě kontroly pokladních příjmových a výdajových dokladů zjistil, že došlo k porušení zákona o omezení plateb v hotovosti, neboť žalobkyně učinila platbu převyšující limit v přepočtu 15 000 Eur, který tento zákon ukládá. Správce daně dále specifikoval pět transakcí, při nichž dle jeho názoru došlo k porušení uvedeného zákona. Součástí protokolu je dále vyjádření daňového subjektu, který uvedl, že podá písemné vysvětlení později. Obsahově stejné sdělení ve vztahu k období 2006/2007 poskytl správce daně žalobkyni při jednání dne 10. 11. 2008, při kterém jí rovněž sdělil, že zjistil porušení zákona o omezení plateb v hotovosti a konkretizoval transakce, při nichž k tomu došlo.

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

řízení dle § 46 správního řádu (označení správního orgánu, identifikace oprávněné úřední osoby) nejsou sporné.

Předmětem řízení je v dané věci porušení zákona o omezení plateb v hotovosti, což bylo správcem daně výslovně konstatováno. Dále je pro účinné zahájení řízení o správním deliktu nezbytné, aby správní orgán dostatečně určitě vymezil skutkový základ deliktu. Pouze při dodržení tohoto požadavku lze zachovat právo obviněného seznámit se se vzneseným obviněním a účinně se v řízení hájit. Z protokolů o ústních jednáních ze dne 4. 7. 2008 a 10. 11. 2008 Nejvyšší správní soud ověřil, že správce daně zde označil jednání, kterým mělo k porušení zákona dojít, včetně uvedení data transakce, označení předmětného pokladního dokladu, subjektu, od něhož byla úhrada přijata, důvodu transakce, výše přijaté úhrady a aktuální výše limitu stanoveného zákonem o omezení plateb v hotovosti vypočtená dle platného směnného kurzu. Žalobkyni bylo po tomto sdělení zřejmé, v jakém jednání spatřuje správce daně skutkový základ deliktu, jakým způsobem jej hodnotí a co jí klade za vinu. Z tohoto hlediska byly žalobkyni sděleny veškeré údaje, které potřebovala pro využití svého práva na obhajobu (shodně rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009 - 541; též ze dne 20. 11. 2003, č. j. 5 A 73/2002 - 34).

Je však nutno připustit, že správce daně žalobkyni při úkonech dne 4. 7. 2008 a 10. 11. 2008 výslovně nesdělil, že jí za zjištěné porušení zákona hodlá uložit sankci. Dle názoru Nejvyššího správního soudu však absence tohoto sdělení v daném případě nemohla způsobit neúčinnost zahájení řízení o porušení zákona o omezení plateb v hotovosti. Řízení o uložení pokuty dle zákona o omezení plateb v hotovosti není rozděleno na část nalézací a část sankční. Žádné ustanovení zákona či jiné závazné právní normy neukládá správci daně, aby vedl při kontrole dodržování zákona o omezení plateb v hotovosti samostatně řízení, ve kterém by pouze zjišťoval, zda povinnosti stanovené tímto zákonem byly porušeny, toto řízení uzavřel kladným či záporným zjištěním, a v případě zjištění porušení některé z povinností by zahájil samostatné řízení o uložení sankce. Přestože takový postup může být při některých kontrolních činnostech smysluplný a je pro ně zákonem explicitně stanovený (např. zákonem č. 146/2002 Sb., o Státní zemědělské a potravinářské inspekci), v daném případě tomu tak není. Oddělení nalézacího a sankčního řízení není pro správní trestání dogma, například i v řízení o přestupcích dle zákona č. 200/1990 Sb., které jsou zcela klasickým příkladem správního trestního procesu, správní orgán též v jednom řízení a jediném rozhodnutí rozhoduje o vině i trestu (sankci). Toto je nutno si uvědomit při ověření, zda byl správcem daně žalobkyni ve fázi zahájení řízení srozumitelně sdělen předmět řízení.

Jestliže správce daně zcela srozumitelným a transparentním způsobem žalobkyni sdělil, že určitým jednáním porušila zákon o omezení plateb v hotovosti a o tomto porušení je vedeno řízení, je zcela logickým důsledkem, že v případě kladného rozhodnutí o porušení povinnosti lze očekávat uložení sankce. Jinak

řečeno, žalobkyně nemohla být v projednávané věci ani přes nesdělení informace o zamýšleném uložení sankce na pochybách o tom, že správce daně s ní povede řízení o porušení povinnosti stanovené zákonem o omezení plateb v hotovosti, neboť toto porušení v jejím jednání shledal. Dle Nejvyššího správního soudu sdělení správce daně při ústních jednáních dne 4. 7. 2008 a 10. 11. 2008 týkající se porušení povinností stanovených zákonem o omezení plateb v hotovosti ve vztahu ke zdaňovacím obdobím hospodářského roku 2005/2006 a 2006/2007 lze považovat za úkony, kterými bylo zahájeno řízení o porušení uvedených povinností. Ze strany správce daně byly při těchto úkonech splněny požadavky na zahájení řízení, a to jak zákonem o správě daní a poplatků (§ 21), tak i správním řádem (§ 46 tohoto zákona). Na základě uvedených úvah Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že řízení o zjištění porušení povinností uložených zákonem o omezení plateb v hotovosti bylo vůči žalobkyni zahájeno dne 4. 7. 2008 ve vztahu k období 2005/2006 a dne 10. 11. 2008 ve vztahu k období 2006/2007. Závěr krajského soudu o neúčinném zahájení řízení uvedenými úkony správce daně tedy nebyl správný a kasační námitky stěžovatele byly shledány důvodnými.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že řízení se žalobkyní ve věci porušení zákona o omezení plateb v hotovosti bylo zahájeno ohledně části vytýkaných skutků dne 4. 7. 2008 a ohledně jejich další části dne 10. 11. 2008, lze proto konstatovat, že k zahájení řízení došlo před uplynutím prekluzivní lhůty stanovené § 6 odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti. Tato lhůta je zákonem vymezena obsahově shodně ve znění platném před novelou provedenou zákonem č. 303/2008 Sb. i po ní. Pro zahájení řízení o uložení pokuty je stanovena roční subjektivní a desetiletá objektivní lhůta. V projednávané věci není sporu o zachování obou těchto lhůt. Objektivní desetiletá lhůta uplyne nejdříve v roce 2015 (a to pouze vzhledem k časově nejstarším jednáním z roku 2005, u ostatních ještě později). Subjektivní lhůta je v projednávané věci zachována, pokud ke zjištění správce daně o porušení povinností žalobkyně došlo až po datu 4. 7. 2007 (počítán jeden rok ode dne 4. 7. 2008, kdy došlo k zahájení řízení o první skupině vytýkaných jednání). Vzhledem k tomu, že daňová kontrola prověřovaných období byla správcem daně zahájena nejdříve 18. 3. 2008, správce daně se tedy o porušení povinnosti dozvěděl později než 4. 7. 2007 a subjektivní lhůta pro zahájení řízení o uložení pokuty je též zachována a závěr krajského soudu o jejím uplynutí není v souladu se zákonem.

Je však nutno zdůraznit, že předestřená argumentace se vztahuje výhradně k otázce platného a účinného zahájení řízení, nikoliv k jeho dalšímu průběhu. Krajský soud přezkum napadeného rozhodnutí stěžovatele uzavřel s tím, že při jednáních dne 4. 7. 2008 a 10. 11. 2008 nebyl učiněn úkon, kterým by bylo zahájeno řízení o uložení pokuty, pouze tento závěr byl nyní Nejvyšším správním soudem vyvrácen a označen za nesprávný. Krajský soud bude v dalším řízení povinen posoudit důvodnost námitek žalobce týkajících se postupu správce daně po zahájení řízení a zachování všech práv žalobkyně při provádění dokazování, seznamování s podklady

rozhodnutí atd. Jak je výše uvedeno, sdělení správce daně podaná žalobkyni v průběhu ústních jednání 4. 7. 2008 a 10. 11. 2008 byla způsobilá zahájit řízení o porušení povinnosti uložené zákonem o omezení plateb v hotovosti, v dalším průběhu tohoto řízení však byl správce daně povinen dodržet zákonem stanovené standardy řízení, s přihlédnutím, že se jedná o sankční řízení.

Krajský soud ve svém odůvodnění napadeného rozsudku dále uvedl, že se vzhledem na vyslovený závěr ohledně nezahájení řízení nezabýval dalšími uplatněnými žalobními námitkami. Nad rámec rozhodnutí se však vyjádřil k otázce dostatečnosti posouzení společenské nebezpečnosti jednání žalobkyně v napadeném rozhodnutí, žalovaný s tímto názorem polemizuje v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud k této otázce pro úplnost stručně uvádí, že správce daně odůvodnil společenskou nebezpečnost jednání žalobkyně obsáhle v části IV. prvostupňového rozhodnutí a proti velké části tohoto odůvodnění žalobkyně žádné námitky nevznesla. Lze však souhlasit s krajským soudem v tom, že tvrzení o větší míře daňových úniků a organizování trestné činnosti v oblasti podnikání žalobkyně nebylo podloženo relevantními důkazy a zejména nebyla prokázána souvislost tohoto paušálního tvrzení s jednáním žalobkyně, za které byla postižena. Námitku stěžovatele proto v této části neshledal důvodnou.

VII. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud dospěl na základě všech uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost je důvodná, dle § 110 odst. 1, 2 s. ř. s. proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je Krajský soud v Hradci Králové vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a v souladu s ním znovu posoudí žalobní námitky (§ 103 odst. 3 s. ř. s).

O náhradě nákladů řízení ve věci kasační stížnosti stěžovatele rozhodne krajský soud 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.

V Brně dne 26. října 2011

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu