



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **K. H.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2008, čj. 5968/08-1500-607686, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 1. 2009, čj. 30 Ca 104/2008 - 17,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobkyni **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného blíže označeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Dobrušce (dále také „správce daně“) ze dne 25. 3. 2008, čj. 12413/08/254970/2080. Tímto rozhodnutím byla žalobkyni uložena pokuta 20 000 Kč za porušení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti (ve znění do 18. 8. 2008), jehož se měla dopustit tím, že dne 3. 10. 2006 přijala v hotovosti částku 1 750 000 Kč od společnosti Kooperativa ČR, a. s. K tomuto závěru správce daně a žalovaný dospěl na základě výdajového pokladního dokladu z téhož dne, č. V 155/2006, který je součástí konkurzního spisu úpadce – společnosti Kooperativa ČR, a. s., vedeného u Krajského soudu v Hradci Králové pod sp. zn. 41 K 32/2001.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Hradci Králové, v níž mj. poukázala na § 6 odst. 2 zákona o omezení plateb v hotovosti, z něhož vyplývá, že uložení pokuty je podmíněno tím, aby příjemce platby musel vědět o porušení zákona. Důkazní břemeno proto bylo na správci daně. Žalobkyně dále uvedla, že v řízení o uložení pokuty předložila dohodu s úpadcem, z níž vyplývá skutečný průběh platebních operací mezi nimi, tedy provedení platby v několika dílčích platbách, z nichž ani jedna nepřekračuje zákonem stanovený limit pro platbu v hotovosti. Správce daně i žalovaný rovněž nesprávně odmítl provést navrhovaný výslech svědků a důkaz účetnictvím úpadce.

[3] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a současně mu uložil zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 2000 Kč. V odůvodnění rozsudku uvedl, že podmínkou pro to, aby správce daně mohl žalobkyni jako příjemkyni platby uložit pokutu dle § 6 cit. zákona, je nepochybné prokázání, že žalobkyně skutečně hotovostní platbu ve výši překračující limit dle § 4 téhož zákona přijala. Správní orgány v této souvislosti vyšly ze dvou důkazů, a to jednak zprávy předsedy představenstva společnosti Kooperativa ČR, a. s., Ing. P. T. ze dne 3. 10. 2007, adresované Krajskému soudu v Hradci Králové, v němž je soudu sdělováno plnění nuceného vyrovnání, a jednak výše zmíněného výdajového pokladního dokladu, podle něhož byla žalobkyně v nuceném vyrovnání uspokojena v částce 1 750 000 Kč.

[4] Soud dospěl k závěru, že správní orgány nesprávně odmítly provedení dalších navrhovaných důkazů, především dohody o splacení závazku ze dne 10. 8. 2006, na níž žalobkyně odkazovala. Podle této dohody měl být dluh ve výši 2 750 000 Kč (*správně 1 750 000 Kč* – pozn. NSS) uhrazen formou splátek nepřesahujících 400 000 Kč v časovém rozpětí od 3. 10. 2006 do 5. 2. 2007. Dle dohody pak v případě, že dlužník splní svoji povinnost řádně a včas, potvrdí věřitel ke dni úhrady první splátky příjmový doklad vystavený dlužníkem na celou výši závazku dlužníka, případně příjmové doklady vystavené v termínech dle požadavku dlužníka. Ani navrhované výslechy svědků Ing. T., předsedy představenstva společnosti Kooperativa ČR, a. s., R. V. (jednoho z věřitelů, jemuž byla pohledávka hrazena v rámci téhož nuceného vyrovnání) a R. H. soud nepovažoval za důkazy, jimiž by nemohlo být prokázáno nic podstatného pro posouzení skutkového a právního stavu.

[5] Samotný pokladní doklad dle názoru krajského soudu neznámá, že úmluva mezi oběma subjekty nemohla být odlišná a že faktická výplata hotovostních plateb neproběhla jinak, než bylo deklarováno vůči třetím osobám. Sama o sobě nemůže být dohoda o splacení závazku důkazem o tom, jak platby proběhly, a proto je nezbytné provést další důkazy navrhované žalobkyní. Za ještě důležitější než výslech svědků soud považuje provedení důkazu účetnictvím společnosti Kooperativa, a. s., jako poskytovatele platby. Jelikož žalobkyně zpochybnila věrohodnost účetního dokladu (výše uvedeného výdajového pokladního dokladu), je povinností správních orgánů ověřit, zda byl tento doklad zaúčtován, nebo zda byly zaúčtovány jednotlivé platby dle uvedené dohody. Je nutno též prověřit, které účetní doklady společnost skutečně zaúčtovala, přičemž nelze přehlédnout, že dle uvedené dohody přesahovaly jednotlivé platby do dvou účetních období.

II.

Stručné shrnutí argumentů uplatněných v kasační stížnosti

[6] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž výslovně uplatnil kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Ve vztahu k písm. d) tohoto ustanovení zejména uvedl, že krajský soud na str. 4 rozsudku hovoří o dluhu

ve výši 2 750 000 Kč, který však nebyl předmětem řízení, a proto je odůvodnění rozsudku odchýlené od jádra věci, zmatené a rozporné, a celý rozsudek tak je nepřezkoumatelný. Tentýž kasační důvod je dán i tím, že se soud nevypořádal z jednou z žalobních námitek, totiž otázkou, zda žalobkyně musela vědět o porušení zákona o omezení plateb v hotovosti.

[7] Stěžovatel dále setrval na tom, že výslech navrhovaných svědků H. a V. nemůže přispět k objasnění předání peněz v hotovosti, neboť nebyli účastníky této transakce. Navíc byli postiženi též za přijetí platby v hotovosti nad stanovený limit, a proto jejich výpověď nebude mít dostatečnou vypovídací hodnotu. Pravost a platnost výdajového pokladního dokladu žalobkyně nikdy nepochybnila, a tak má stěžovatel za prokázané, že vlastnoruční podpisy na něm uvedené potvrzují předání a převzetí peněz v hotovosti v přesně vyčíslené výši v přesně uvedený den. Důkazní moc tohoto prostředku je umocněna tím, že byla poskytovatelem platby předložena konkurznímu soudu jako doklad s plnění nuceného vyrovnání.

[8] Nesprávné posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel spatřuje v nesprávném posouzení otázky, zda výdajový pokladní doklad je dostatečným důkazem pro určení, zda byl v daný den uskutečněn výdaj této finanční částky. Podle zákona o účetnictví je výdajovým pokladním dokladem takový doklad, jímž se dokumentují konkrétní úbytky peněžních prostředků z pokladny v důsledku vynaložených výdajů. Jde o účetní záznam prokazující danou hospodářskou operaci a úbytek peněžních prostředků v hotovosti v daný okamžik. Právní názor krajského soudu připouští, že by předmětný doklad nemusel být zahrnut v účetnictví poskytovatele služby a že dohoda, která dodatečně stanovila platby ve splátkách, vyjadřuje vůli smluvních stran. Tento názor popírá základní principy a zásady vedení účetnictví. Stěžovatel též poukázal na to, že návrh na provedení důkazu účetnictvím společnosti Kooperativa ČR, a.s., učinila žalobkyně poprvé až v žalobě.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnila s napadeným rozsudkem, neboť stěžovatelovým postupem byly porušeny základní zásady řízení před správcem daně. Doklad prokazující splnění povinnosti úpadce dle jejího názoru neprokazuje, ve kterých dnech ke splnění povinnosti docházelo. Krajský soud oprávněně stěžovateli neprovedení navrhovaných důkazů a nedostatečné odůvodnění tohoto postupu. Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek potvrdil.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodu v kasační stížnosti uvedeného, neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Přitom dospěl k závěru, že stěžovatelova námitka nesrozumitelnosti rozsudku pokud jde o částku, jež je předmětem řízení, není důvodná. Přestože soud na s. 4 rozsudku nesprávně uvedl „2 750 000“ namísto „1 750 000“, vzhledem

k obsahu celého odůvodnění rozsudku a kontextu, v němž k pochybení došlo (na s. 3 je celková částka uvedena správně), lze toto pochybení označit za zjevnou nesprávnost v psaní. Na srozumitelnost rozsudku jako celku přitom tato vada nemá vliv a rozsudek v jejím důsledku není ani odchylen od podstaty věci.

[13] Pokud jde o námitku nevypořádání jednoho z žalobních bodů, ani tato není důvodná, protože v daném případě soud postupoval zcela logicky. Pokud totiž má být zjišťováno, zda příjemce platby (zde žalobkyně) musel vědět o porušení zákona o omezení plateb v hotovosti, pak musí být nejprve najisto postaveno, že platbu ve výši překračující stanovený limit skutečně přijal. Jelikož soud v odůvodnění rozsudku tuto skutečnost za prokázanou nevezl, nebylo možné posuzovat, zda o ní žalobkyně musela vědět. Ačkoli lze krajskému soudu vytknout, že svůj postup v této souvislosti dostatečně neodůvodnil, nečiní to jeho rozsudek nepřezkoumatelným.

[14] Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatnil též důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., namítl tudíž vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Tato námitka není nijak podrobněji rozvedena ani konkretizována a zároveň je v příkrém rozporu s celým dalším obsahem kasační stížnosti. Stěžovatel v podstatě uplatněním tohoto důvodu sám potvrdil oprávněnost rozsudku krajského soudu. V této části je proto stěžovatelova kasační stížnost nelogická a nesrozumitelná. Soud se jí zároveň pro absenci jakékoli skutkové konkretizace ani nemohl zabývat (k tomu srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 - 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS, všechna zde uvedená rozhodnutí NSS publ. též na www.nssoud.cz).

[15] Stěžovatel oprávněně namítá, že předmětný výdajový platební doklad nebyl v řízení nikým zpochybněn, přičemž soud se v této souvislosti nepřesně vyjádřil opačně. Z kontextu odůvodnění napadeného rozsudku však lze dovodit, že soud neměl na mysli zpochybnění dokladu jako takového (např. jeho pravost, popř. autentičnost podpisu apod.), což skutečně nikdo z účastníků neučinil, ale zpochybnění jeho důkazní hodnoty ve vztahu ke způsobu provedení platebních operací, což žalobkyně naopak konstantně činila po celou dobu řízení. V tomto kontextu je nutno vykládat též právní názor krajského soudu.

[16] Soud se dále zabýval námitkou nesprávného posouzení právní otázky ohledně důkazní hodnoty výdajového pokladního dokladu. Zásadami dokazování ve správním řízení se soud ve své judikatuře opakovaně podrobně zabýval (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008 - 75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS). V posuzovaném případě je podstatné, že stěžovatel odmítl provést důkazy, které na svou obhajobu navrhovala žalobkyně, přičemž a priori vyloučil možnost, že by jimi mohl být zpochybněn závěr učiněný na základě důkazu již provedeného, tedy předmětného výdajového platebního dokladu. Přestože lze souhlasit se stěžovatelem v tom, že důkazní hodnota tohoto dokladu je vzhledem k okolnostem vysoká a jen obtížně může být zpochybněna, ani tato okolnost neopravňuje správní orgány k tomu, aby zcela vyloučily provedení důkazů navrhovaných žalobkyní. K takovému postupu by mohly být oprávněny toliko v případě, že by navrhované důkazy zcela zjevně nemohly zjištěný skutkový stav jakkoli ovlivnit. O takovou situaci se však zjevně nejedná, neboť žalobkyně předložila písemný důkaz – dohodu o splacení závazku, z jehož obsahu by bylo možno dovodit způsob placení, který by důvod k sankcionování žalobkyně nezakládal.

[17] Pokud jde o výslech svědků, lze odkázat na konstantní judikaturu zdejšího soudu (např. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2006, čj. 4 As 2/2005 - 62), z níž vyplývá, že výpověď

navrhovaného svědka nelze dopředu hodnotit jako bezcennou, neboť by tím mohlo dojít k porušení práva na spravedlivý proces. V kasační stížnosti navíc stěžovatel dodává, že výpovědi navrhovaných svědků by v žádném případě neměly vypovídací hodnotu, neboť prý „*existuje reálný předpoklad, že by nevyprávěli nestranně*“ (bod IV. kas. stížnosti). Tento postup vedl k apriornímu zpochybnění hodnoty některých důkazů navržených žalobkyní a k faktickému vyloučení důkazů navržených ve prospěch obviněné ze správního deliktu. Přijetí závěru o skutkovém stavu věci v podstatě na základě jediného, jakkoliv významného důkazu, je porušením čl. 6 odst. 3 písm. d) Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

[18] Stěžovatel správně poukazuje na to, že žalobkyně důkaz účetnictvím společnosti Kooperativa navrhla až v žalobě ke krajskému soudu. To však nic nemění na tom, že v řízení o uložení sankce za správní delikt mu nic nebránilo v tom, aby takový důkaz provedl sám i bez návrhu, přičemž by se jím potvrdila či vyvrátila tvrzení žalobkyně ohledně provedení výplaty částky 1 750 000 Kč ve splátkách. Na rozdíl od daňového řízení totiž v řízení o správním trestání je správní orgán tím, na kom leží důkazní břemeno pro řádné prokázání skutkového stavu. Krajský soud proto postupoval správně, pokud rozhodnutí stěžovatele zrušil, neboť povaha nově navrženého důkazu společně s důkazy protiústavně stěžovatelem neprovedenými (viz bod [17] shora) nasvědčuje tomu, že by jejich provedení mohlo vyvolat potřebu provést dokazování v takovém rozsahu, že by krajský soud nahrazoval činnost správního orgánu (srov. k výkladu § 77 s. ř. s. rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2008, čj. 1 As 18/2008 - 68).

V.

Závěr

[19] Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[20] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalobkyně náhradu nákladů nepožadovala a ani soud z obsahu spisu žádné její náklady v řízení o kasační stížnosti nezjistil, a proto žalobkyni nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 11. června 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu