



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: IRHOS Partner spol. s r.o.**, se sídlem Souběžná I 428/26, Praha 5, *zastoupené Mgr. Ondřejem Faistem, advokátem se sídlem Kamenická 1, Plzeň*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2016, čj. 42683/16/5200-11432-709204,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 9. 2016, čj. 42683/16/5200-11432-709204, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 15.342,- Kč k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Ondřeje Faista do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobkyni byla podle § 37 odst. 1 písm. i) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro rok 2010 (dále též jen „*zákon o účetnictví*“), uložena pokuta ve výši 263.000,- Kč za porušení povinností v účetním období – rok 2010 uložených ustanovením § 8 odst. 2 zákona o účetnictví tím, že účetnictví účetní jednotky bylo nesprávné, protože účetní jednotka nevedla účetnictví tak, aby neodporovalo zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům a neobcházelo jejich účel [rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích ze dne

17. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 9. 2016, čj. 42683/16/5200-11432-709204].

Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 9. 2016, čj. 42683/16/5200-11432-709204. Pro případ, že krajský soud neshledá důvody pro zrušení tohoto rozhodnutí, žalobkyně navrhla, aby od pokuty, jež byla uložena v zjevně nepřiměřené výši, bylo upuštěno, resp. tato byla snížena.

II. Předchozí řízení

Dne 20. 11. 2012 pod čj. 112654/12/118930400611 oznámil Finanční úřad v Domažlicích žalobkyni zahájení řízení ve věci uložení pokuty dle § 37 zákona o účetnictví, ve znění platném pro rok 2009. Dne 20. 11. 2012 pod čj. 112655/12/118930400611 oznámil Finanční úřad v Domažlicích žalobkyni zahájení řízení ve věci uložení pokuty dle § 37 zákona o účetnictví, ve znění platném pro rok 2010.

K vytýkaným nedostatkům za účetní období roku 2009 a 2010 se žalobkyně vyjádřila v podáních datovaných a doručených správci daně dne 7. 12. 2012.

Rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, čj. 116760/12/118930400611, o uložení pokuty podle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro r. 2009, Finanční úřad v Domažlicích uložil žalobkyni pokutu dle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví ve výši 57.000,- Kč za porušení povinností v účetním období – rok 2009 uložených ustanovením § 8 odst. 2 tohoto zákona. Rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611, o uložení pokuty podle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro r. 2010, Finanční úřad v Domažlicích uložil žalobkyni pokutu dle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví ve výši 291.000,- Kč za porušení povinností v účetním období – rok 2010 uložených ustanovením § 8 odst. 2 tohoto zákona.

Proti rozhodnutí správce daně o uložení pokuty ze dne 17. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611, se žalobkyně odvolala.

Rozhodnutím ze dne 11. 4. 2013, čj. 10954/13/5000-14202-702271, Odvolací finanční ředitelství na základě ust. § 97 odst. 3 správního řádu rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích čj. 116760/12/118930400611, kterým byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 57.000,- Kč za porušení povinností v účetním období roku 2009, zrušilo. Rozhodnutím ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271, Odvolací finanční ředitelství na základě ust. § 90 odst. 1 písm. c) správního řádu rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích čj. 116825/12/118930400611, kterým byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 291.000,- Kč za porušení povinností v účetním období roku 2010, změnilo toliko v části týkající se bankovního spojení, kdežto v ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí správce daně beze změny.

Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271, podala žalobkyně žalobu ke zdejšímu soudu.

Rozsudkem ze dne 26. 8. 2014, čj. 30Af 29/2013-78, Krajský soud v Plzni zamítl žalobu na zrušení rozhodnutí správního orgánu i žalobu na upuštění od trestu za správní delikt nebo na jeho snížení. Proti tomuto rozsudku zdejšího soudu podala žalobkyně kasační stížnost. Rozsudkem ze dne 23. 4. 2015, čj. 2 Afs 186/2014-58, Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 8. 2014, čj. 30Af 29/2013-78, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Rozsudkem ze dne 20. 11. 2015, čj. 30Af 29/2013-131, Krajský soud v Plzni rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271, zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému. Proti tomuto rozsudku zdejšího soudu podal kasační stížnost žalovaný. Rozsudkem ze dne 21. 4. 2016, čj. 2 Afs 7/2016-36, Nejvyšší správní soud kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 11. 2015, čj. 30Af 29/2013-131, zamítl.

Rozhodnutím ze dne 29. 9. 2016, čj. 42683/16/5200-11432-709204, Odvolací finanční ředitelství na základě ust. § 90 odst. 1 písm. c) správního řádu, podle zákona o účetnictví a s přihlédnutím k rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 11. 2015, čj. 30Af 29/2013-131, korigovanému rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, čj. 2 Afs 7/2016-36, změnilo rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 17. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611, zejména tak, že výši uložené pokuty snížilo z 291.000,- Kč na 263.000,- Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2016, čj. 42683/16/5200-11432-709204, podala žalobkyně ke zdejšímu soudu aktuálně projednávanou a rozhodovanou žalobu.

III. Žalobní body

V žalobě se nejprve namítá, že žalovaný nerespektoval právní názory Krajského soudu v Plzni obsažené v jeho rozsudku ze dne 20. 11. 2015, čj. 30Af 29/2013-131, a Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 21. 4. 2016, čj. 2 Afs 7/2016-36. Nato žalobkyně uplatnila těchto pět žalobních bodů:

1) Přihlížení též k porušení povinností v účetním období roku 2009

Odvolací finanční ředitelství v žalobou napadeném rozhodnutí opětovně přes závěry Krajského soudu v Plzni, resp. Nejvyššího správního soudu přihlíží při udělení sankce za porušení povinností v účetním období i k porušení účetních povinností za období roku 2009, ačkoli odpovědnost žalobkyně za porušení účetních povinností v roce 2009 zanikla.

Odvolací finanční ředitelství v žalobou napadeném rozhodnutí uvádí, že z podkladů vyplynulo, že účetnictví žalobkyně je nesprávné v kontrolovaných účetních obdobích roku 2009 a 2010 zejména v důsledku nesprávného účtování o nedokončené výrobě, neprovedení inventarizace majetku a závazků. Odvolací finanční ředitelství v jednání žalobkyně spatřuje shodné rysy, byť s jistými odlišnostmi, což nasvědčuje jednoznačně systémovému pochybení při vedení účetnictví, které je mnohem závažnější a svědčí o přístupu žalobkyně ke koncepci účetnictví a jeho vážnosti, věrohodnosti a tím i odpovědnosti za jeho vedení, než nahodilé účetní nesprávnosti. Nesprávnosti systémového charakteru jsou patrné v obou účetních

obdobích, které lze posuzovat relativně samostatně. Způsob účtování však v jednotlivých účetních obdobích nelze zcela striktně oddělit tak, jak nelze striktně oddělit jednotlivá účetní období, která jsou na sobě pouze relativně nezávislá. Odvolací Finanční ředitelství dále v rozhodnutí ze dne 29. 9. 2016 uvedlo, že konkrétní porušení zákona není možné posuzovat odděleně, ale je nutné posuzovat veškeré zjištěné skutečnosti ve vzájemných souvislostech z pohledu toho, zda účetní závěrky sestavené na základě účetnictví, podávaly v daném případě věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace žalobkyně. Odvolací finanční ředitelství dále v rozhodnutí ze dne 29. 9. 2016 konstatuje, že pokud je porušení účetních předpisů, ať již v rámci jednoho či více účetních období, systémového charakteru, je takové jednání jistě podstatně závažnější a z pohledu veřejného zájmu společensky nebezpečnější, než nahodilá dílčí nesprávnost při zaúčtování jednoho účetního případu marginálního vlivu. Žalobkyně poukazuje i na poslední odstavec na str. 45 žalobou napadeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, ze kterého je zřejmé, že žalovaný při úvahách ohledně stanovení sankce za porušení povinností dle zákona o účetnictví za účetní období roku 2010 přihlížel i k minulým obdobím.

Z výše uvedených formulací Odvolacího finančního ředitelství není zřejmé, zdali při udělování sankce za porušení povinností v účetním období roku 2010 nebylo přihlíženo též k porušení povinností v účetním období roku 2009, když takový postup hodnotí jak Krajský soud v Plzni, tak Nejvyšší správní soud jako nezákonný, resp. nesrozumitelný.

2) Zachování lhůt dle § 37 odst. 5 zákona o účetnictví

Zcela nesrozumitelný a nepřezkoumatelný je závěr Odvolacího finančního ředitelství o zachování lhůt dle § 37 odst. 5 zákona o účetnictví, podle něhož odpovědnost účetní jednotky za protiprávní jednání zaniká, jestliže řízení o něm nebylo zahájeno do jednoho roku ode dne, kdy se orgán příslušný k uložení pokuty o protiprávním jednání dozvěděl, nejpozději však do tří let ode dne, kdy bylo spácháno. V obou případech se jedná o lhůty prekluzivní. K posouzení počátku běhu objektivní tříleté lhůty, tj. okamžiku spáchání protiprávního jednání, může být dle Odvolacího finančního ředitelství okamžik uzavření účetních knih, tj. den 31. 12. 2010, nelze však vyloučit ani den pozdější. Odvolací finanční ředitelství v žalobou napadeném rozhodnutí uvedlo, že účetní závěrka za účetní období roku 2010 byla sestavena dne 27. 3. 2011, minimálně do tohoto data tedy bylo možno provádět její úpravy. Z tohoto pak Odvolací finanční ředitelství vyvozuje, že obě lhůty jsou ze strany správních orgánů zachovány. S tímto závěrem Odvolacího finančního ředitelství se žalobkyně neztotožňuje, neboť z něj nevyplývá, kdy dle Odvolacího finančního ředitelství počala plynout tříletá objektivní lhůta, resp. kdy se žalobkyně měla dopustit protiprávního jednání. Odvolací finanční ředitelství uvádí dva termíny, když den 27. 3. 2011 je pouze datem, kdy měla být účetní závěrka žalobkyně za účetní období roku 2010 sestavena, nikoli, kdy měl být spáchán správní delikt. Odvolací finanční ředitelství se v průběhu odvolacího řízení otázkou okamžiku spáchání správního deliktu a tedy počátkem plynutí tříleté objektivní lhůty zabývalo, jako základ svých zjištění však vzalo důkazy, které okamžik spáchání správního deliktu nemohou prokázat.

3) Vztah objemu nesprávně účtovaných hospodářských operací k výši udělené pokuty

Odvolací finanční ředitelství při stanovení výše pokuty vycházelo z kvalifikovaného odhadu výše aktiv celkem k 31. 12. 2010, tj. částky ve výši 25.800.205,- Kč. Již v tomto je závěr Odvolacího finančního ředitelství nepřezkoumatelný, neboť není zřejmé, z jakého důvodu použil při vyměření pokuty právě kvalifikovaný odhad výše aktiv. Ust. § 37 odst. 3 zákona o účetnictví stanoví, že nelze-li hodnotu aktiv celkem pro účely vyměření pokuty za protiprávní jednání podle [odstavců 1 a 2](#) zjistit z účetní závěrky za účetní období, ve kterém k porušení právní povinnosti došlo, použije se výše aktiv celkem zjištěná z účetní závěrky za bezprostředně předcházející účetní období. Nelze-li ani takto zjistit hodnotu aktiv celkem, stanoví ji orgán, který porušení právní povinnosti projednává, kvalifikovaným odhadem. Maximální výše pokuty za porušení povinnosti dle zákona o účetnictví je vázána procentuálně na hodnotu aktiv celkem vymezenou v § 20 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví. Hodnota aktiv celkem se pro tyto účely zjišťuje z účetní závěrky sestavené za účetní období, ve kterém nebo za které k porušení povinnosti došlo. Hodnotou aktiv celkem ve smyslu § 20 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví se rozumí úhrn aktiv zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví. Dle žalovaného by postup dle § 37 odst. 3 zákona o účetnictví připadal v úvahu pouze tehdy, pokud by nebyla účetní závěrka za dané období sestavena a nebylo ji možno použít ke zjištění hodnoty aktiv celkem. Z žalobou napadeného rozhodnutí není zřejmé, z jakého důvodu nezjišťovalo Odvolací finanční ředitelství hodnotu aktiv z účetní závěrky za období roku 2010, resp. z jakého důvodu použilo k výpočtu výše pokuty kvalifikovaný odhad namísto výše aktiv celkem zjištěné z účetní závěrky za bezprostředně předcházející účetní období.

4) Kritéria pro určení výměry pokuty

Žalovaný i nadále při ukládání pokuty nesprávně aplikoval ust. § 37 odst. 4 zákona o účetnictví, podle kterého při určení výměry pokuty se přihlíží k závažnosti protiprávního jednání, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a k okolnostem, za nichž bylo spácháno.

Z rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 17. 12. 2012, jakož i z rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2016 nevyplývá, jakým způsobem byla kritéria uvedená v § 37 odst. 4 zákona o účetnictví aplikována. Žalovaný žádným způsobem neargumentuje ohledně výše uvedených kritérií. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2016 je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, resp. je v přímém rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu, resp. Krajského soudu v Plzni.

Žalovaný ve svém rozhodnutí ze dne 29. 9. 2016 obecně konstatuje, že závažnost a následek konkrétního porušení zákona je nutné hodnotit zejména z pohledu toho, do jaké míry došlo v důsledku konkrétního porušení zákona ke zkreslení účetní závěrky a do jaké míry mohly být na základě této zkreslené účetní závěrky oklamány nebo uvedeny v omyl třetí osoby (např. věřitelé, obchodní partneři, akcionáři, správce daně ...). Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí ze dne 29. 9. 2016 dále pouze obecně uvádí, že Finanční úřad v Domažlicích rozhodl v souladu s § 50 odst. 2 správního řádu na základě řádně zjištěného skutkového stavu věci platného v době vydání rozhodnutí, kterým je nalézací správní orgán vázán, tj. dle zákona o účetnictví ve znění účinném do 31. 12. 2010, a to vždy podle právní úpravy platné pro účetní období, v němž k deliktnímu jednání došlo. Veškerá pochybení, za která následně uložil pokutu za vedení účetnictví, nalézací správní orgán popsals v oznámení

o zahájení správního řízení a následně v rozhodnutí o uložení pokuty za vedení účetnictví, kde je odůvodnil. Tato tvrzení žalovaného nelze ve vztahu k vysvětlení výše sankce považovat za dostatečná, resp. jsou zcela v rozporu s principem individualizace sankce.

Dle rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 9. 2016 Finanční úřad v Domažlicích v odvoláním napadeném rozhodnutí výslovně nesrovnal počet a intenzitu polehčujících a přitěžujících okolností, ale za primárně přitěžující považuje shodně s Odvolacím finančním ředitelstvím objem nesprávně účtovaných hospodářských operací v poměru k vykázanému čistému obratu v účetním období 2010. Polehčující okolnosti měly dle Finančního úřadu v Domažlicích spíše marginální vliv, u dodatečného zveřejnění účetní závěrky sporného období pak Finanční úřad v Domažlicích konstatoval, že žádný vliv tato skutečnost neměla. Nerozhodoval tedy počet okolností, ale intenzita jejich vlivu. Dalším nesrozumitelným závěrem žalovaného je předposlední odstavec na str. 45 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvádí, že „*Při posouzení charakteru a intenzity deliktního jednání bylo rozhodující, že se účetní jednotka dopouštěla deliktního jednání, čímž naplnila stejnou skutkovou podstatu správního deliktu dle ust. § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví tak, jak je uvedené ve výroku rozsudku.*“. Takovýto nicneříkající a zmatený závěr žalovaného není rozhodně v souladu s principem individualizace sankce tak, jak ho formuloval Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 20. 11. 2015.

Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvádí polehčující i přitěžující okolnosti a tyto klade v podstatě na roveň. To vše v rozporu se závěrem Nejvyššího správního soudu, podle kterého pomyslná miska vah s polehčujícími okolnostmi, zcela zřetelně převažuje nad druhou miskou s přitěžujícími okolnostmi. K polehčujícím okolnostem žalobkyně uvádí, že veškeré výstupy, které jí její externí účetní předával, přebírala v dobré víře, že takto zpracované účetnictví je v souladu se zákonem o účetnictví. Již z této skutečnosti plyne, že nebylo úmyslem žalobkyně krátit daň, když je zřejmé, že pokud žalobkyně neměla informaci o tom, že by účetnictví bylo nesprávně vedeno, není možno dovodit úmysl daň krátit.

Žalobkyně také poukazuje na časový odstup, kdy je o uložení pokuty rozhodováno skoro po šesti letech po skončení účetního období, ve kterém mělo dojít k porušení zákona o účetnictví. Žalobkyně upozorňuje na skutečnost, že pokud se daňová kontrola týkala daně z přidané hodnoty za období leden – prosinec 2009 a leden – prosinec 2010, neshledala u žalobkyně žádné pochybení. Žalobkyně tím, že si na vedení účetnictví najala externího účetního, tedy subjekt, od něhož oprávněně očekávala, že bude účetnictví vést v souladu se zákonem o účetnictví, konala s péčí řádného hospodáře. Žalobkyně si je vědoma své odpovědnosti za úplnost, správnost a průkaznost údajů uvedených v účetnictví, avšak ke skutečnosti, že vedla účetnictví prostřednictvím externího účetního je nutno přihlédnout ve smyslu § 37 odst. 4 zák. o účetnictví. Je nepochybné, že tuto skutečnost žalovaný nedostatečně hodnotil při stanovení výše pokuty. Žalovaný ani Finanční úřad v Domažlicích nijak nepřihlédl ke skutečnosti, že žalobkyně napravila veškerá pochybení, která jí byla kladena za vinu. Žalobkyně učinila taková opatření, aby nadále bylo účetnictví vedeno řádně, resp. aby účetnictví za účetní období roku 2009 a 2010 bylo dáno do souladu se zákonem o účetnictví.

K přitěžujícím okolnostem, které specifikoval žalovaný, žalobkyně uvádí, že se nejedná o přitěžující okolnosti, nýbrž o zákonné znaky správního deliktu, event. o okolnosti, které nejsou v této věci podstatné (viz nezaložení účetních závěrek za roky 2007, 2008, 2012, 2013, 2014). Žalobkyně dále k přitěžujícím okolnostem namítá, že není vůbec zřejmé, jak žalovaný dospěl k závěru, se nejedná o „*drobný účetní nedostatek, ale o systémový přístup účetní jednotky při vedení účetnictví s dopadem na jeho věrnost*“. Žalobkyně jednak nerozumí tomu, co je „*drobný účetní nedostatek*“ a co je „*systémový přístup účetní jednotky*“. Pro žalobkyni je toto konstatování nepřezkoumatelné a nesrozumitelné, navíc není vůbec zřejmé, na základě jakých důkazů k těmto závěrům žalovaný dospěl. Tím spíše, pokud se jednalo o pochybení při vedení účetnictví zjištěné pouze v účetním období roku 2010.

Žalovaný, jakož i Finanční úřad v Domažlicích zcela nedostatečně vzali do úvahy skutečnost, že i přes nesprávně vedené účetnictví za účetních období roku 2010, nedosahovaly tyto nedostatky také intenzity, že by nebylo možno stanovit základ daně dokazováním.

5) Zjevně nepřiměřená výše pokuty

Pokuta za uvedená porušení zákona o účetnictví byla žalobkyni uložena ve zjevně nepřiměřené výši. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2015, čj. 2 Afs 186/2014-61, smyslem a účelem moderace je korekce sankce v případech, že by sankce, pohybující se nejen v zákonném rozmezí a odpovídající i všem zásadám pro její ukládání a zohledňující kritéria potřebná pro její individualizaci, zjevně neodpovídala zobecnitelné představě o adekvátnosti a spravedlnosti sankce. Pokuta uložená ve výši 263.000,- Kč neodpovídá zobecnitelné představě o adekvátnosti a spravedlnosti sankce.

IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Odvolací finanční ředitelství se k žalobě písemně vyjádřilo dne 3. 2. 2017 pod čj. 4634/17/5100-41455-711417.

Žalovaný se při své rozhodovací činnosti v dané věci řídil právním názorem Krajského soudu v Plzni vysloveným v rozsudku ze dne 20. 11. 2015, čj. 30Af 29/2013-131, korigovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, čj. 2 Afs 7/2016-36.

Ad 1) žaloby žalovaný uvádí, že při stanovení výše pokuty za porušení zákona o účetnictví v účetním období 2010 rozhodně nepřihlížel k porušení účetních povinností za účetní období 2009. Žalovaným bylo na porušení zákona o účetnictví v letech 2009 a 2010 pohlíženo jako na dva správní delikty, o čemž svědčí i skutečnost, že ve svém odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí na str. 31 žalovaný uvádí, že: „... *posuzuje jednání účetní jednotky jako dva správní delikty spáchané v souběhu, tzv. vícečinný stejnorodý souběh*“.

Za situace, kdy odpovědnost za jeden z těchto správních deliktů (spáchaných ve vícečinném souběhu) v průběhu společného řízení zanikne z důvodu prekluze, je třeba řízení v rozsahu, v jakém se vede o tomto správním deliktu, zastavit.

Rozhodnutím ze dne 11. 4. 2013, čj. 10954/13/5000-14202-702271, žalovaný v přezkumném řízení na základě § 97 odst. 3 správního řádu rozhodnutí správního orgánu čj.

116760/12/118930400611, kterým byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 57.000,- Kč za porušení povinností v účetním období 2009, zrušil a řízení zastavil. Důvodem byla nezákonnost vydaného rozhodnutí, které nabylo právní moci až po uplynutí objektivní tříleté prekluzivní lhůty stanovené v § 37 odst. 5 zákona o účetnictví. Žalovaný v rámci přezkoumání tedy posoudil porušení účetních předpisů v účetním období 2009 samostatně jako skutek, o kterém bylo vedeno správním orgánem I. stupně samostatné správní řízení, posoudil prioritně lhůty pro zahájení a ukončení správního řízení ve věci a poté dospěl k závěru o jeho nezákonnosti. Žalovaný věcně blíže nepřezkoumával oprávněnost či výši sankce, její přiměřenost či kvalitu správní úvahy vzhledem k tomu, že tyto skutečnosti nebyly při tomto způsobu rozhodnutí relevantní.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že postup žalovaného je v souladu s názorem soudu a za zjištěné protiprávní jednání je uložena pouze jedna sankce, a to za porušení povinností při vedení účetnictví za účetní období roku 2010 rozhodnutím čj. 42683/16/5200-11432709204, které je předmětem tohoto řízení, v němž k okolnostem svědčícím o nesprávném účtování v roce 2009, zjištěným v průběhu řízení při správě daní, nepřihlížel jako k okolnosti přitěžující.

Při hodnocení charakteru zjištěných účetních pochybení žalovaný posuzoval a v dosavadní praxi vždy rozlišuje, zda se jedná o jednotlivý účetní nedostatek či systémové porušování účetních předpisů. Zjištěná porušení zákona o účetnictví v roce 2010 svědčila dle žalovaného o systémovém pochybení při vedení účetnictví, nejednalo se tedy pouze o jednotlivé účetní pochybení marginálního charakteru. Pokud účetní jednotka v roce 2010 neprovedla řádně inventarizaci majetku - nedokončené výroby, nepředložila řádné inventární zápisy, nezjistila inventarizační rozdíly, které prokazatelně existovaly, a neproučtovala je, pak účetní stavy majetku neodpovídaly skutečnosti.

Pokud účetní jednotka neměla inventarizací ověřen stav majetku a závazků k 1. 1. 2010, následně nesprávně účtovala o nedokončené výrobě a k 31. 12. 2010 opět neprovedla inventarizaci majetku a závazků v souladu se zákonem o účetnictví, jedná se o porušování zákona o účetnictví systémového charakteru, jehož důsledkem jsou nesprávné jak konečné stavy majetku tohoto běžného období, tak počáteční stavy následujícího účetního období, na které se dále navazuje, čímž je popírána zásada bilanční kontinuity dle § 19 odst. 4 zákona o účetnictví, která je sama o sobě vyjádřením pravidel a zásad, na nichž je systém vedení účetnictví postaven.

Konkrétní porušení zákona tedy není možné pro tyto účely posuzovat zcela odděleně, ale je nutné posuzovat veškeré zjištěné skutečnosti ve vzájemných souvislostech z pohledu toho, zda účetní závěrky sestavené na základě účetnictví podávaly v daném případě věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (§ 7 odst. 1 zákona o účetnictví).

Pokud je porušení účetních předpisů, ať již v rámci jednoho či více účetních období systémového charakteru, je takové jednání jistě podstatně závažnější a z pohledu veřejného zájmu společensky nebezpečnější než nahodilá dílčí nesprávnost při zaúčtování jednoho účetního případu marginálního vlivu, a k této okolnosti je vždy přihlédnuto.

Ad 2) žaloby žalovaný konstatuje, že správným posouzením zákonných lhůt se zabýval na str. 25 – 27 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce má za to, že z předmětného rozhodnutí nevyplývá, od kterého okamžiku dle žalovaného počala plynout tříletá objektivní lhůta. Nenapadá však, že by rozhodnutí napadené žalobou bylo vydáno po uplynutí této objektivní lhůty.

Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že pro správné posouzení počátku běhu objektivní tříleté lhůty, tj. okamžiku spáchání protiprávního jednání, vycházel z § 3, § 7 i § 8 zákona o účetnictví, v nichž jsou mimo jiné uvedeny zákonné podmínky, které musí účetnictví splňovat, aby byl dodržen požadavek věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, a požadavek správnosti, úplnosti, průkaznosti a srozumitelnosti účetnictví. Pak tímto okamžikem může být uzavření účetních knih dle § 17 zákona o účetnictví, tj. v tomto případě den 31. 12. 2010, ale nelze vyloučit ani den pozdější. V této souvislosti nemohl žalovaný odhlédnout od úpravy v § 17 odst. 4 zákona o účetnictví, ve znění platném v roce 2010, ve kterém se uvádí, že po schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka přidávat další účetní zápisy kdykoli později do uzavřených účetních knih s výjimkou případů přeměny společnosti uvedených v odstavci 3. Do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, může účetní jednotka pouze z důvodů, že obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu, již uzavřené účetní knihy opět otevřít a provést případnou opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku, která se tímto stává účetní závěrkou podle tohoto zákona.

Dle § 17 odst. 4 zákona o účetnictví, ve znění platném pro rok 2010, a v § 17 odst. 7 zákona o účetnictví, ve znění platném od roku 2012, je tedy zákonem připuštěno dodatečně zaúčtovat, např. opomenuté účetní případy, provádět opravné účetní zápisy, avšak pouze v dílčím rozsahu nápravy nesprávného stavu, za účelem naplnění podmínek dle § 3, § 7, § 8, a při respektování § 17 a § 35 zákona o účetnictví. Pokud zákon s takovou nápravou pouze do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období počítá, pak až po uplynutí této právní skutečnosti je stav účetnictví „definitivně uzavřen“ při respektování § 19 odst. 1 zákona o účetnictví. Mezi rozvahovým dnem k 31. 12., tedy k poslednímu dni účetního období, a výše uvedenou právní skutečností tak může dojít k nápravě zjištěných pochybení, a tedy k odstranění protiprávního stavu, proto může mít tato skutečnost vliv na okamžik spáchání protiprávního jednání a tím i posun běhu prekluzivní lhůty, na který může mít zjištění skutečnosti o datu schválení účetní závěrky nalézacím správním orgánem vliv.

Schválením účetní závěrky podepsané oprávněnou osobou je definitivně ověřena a potvrzena úplnost, správnost a průkaznost účetnictví, pak i tyto skutečnosti činěné před schválením účetní závěrky a samotné schválení účetní závěrky, mohou počátek běhu objektivní tříleté lhůty ovlivnit. Žalovaný z předloženého spisu nezjistil, kdy a zda vůbec byla účetní závěrka za účetní období roku 2010, která byla přiložena k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010, schválena (např. usnesením valné hromady) a z předloženého spisového materiálu není ani patrné, zda se touto skutečností nalézací správní orgán zabýval. Tuto skutečnost nebyl schopen ověřit ani žalovaný nahlédnutím do sbírky listin vedené pod sp. zn. C 20463 u Krajského soudu v Plzni na

www.justice.cz, kde tato skutečnost není zaznamenána. Z účetní závěrky lze však zjistit, kdy byla sestavena, tj. dne 27. 3. 2011, minimálně do tohoto data lze úpravy provádět. Pokud tedy účetní předpisy umožňují nápravu účetních pochybení účetního období i po rozvahovém dni, pak tato skutečnost je pro běh prekluzivní lhůty relevantní.

Vzhledem k výše popsaným okolnostem zjištěným ve správním řízení zahájeném v roce 2012 ve vztahu ke zjištěnému porušení účetních předpisů v účetním období 2010, přerušeném po dobu probíhajících soudních řízení (§ 41 s. ř. s.) v případě účetních pochybení spočívajících zejména v nezaúčtování všech účetních případů spadajících do předmětného účetního období, které lze účetně napravit s ohledem na § 17 odst. 4 (od roku 2012 § 17 odst. 7) zákona o účetnictví, pouze do budoucna účtováním o všech účetních případech řádně, má žalovaný za to, že obě lhůty, jak objektivní, tak subjektivní, ve vztahu k odpovědnosti účetní jednotky jsou jak ze strany nalézacího správního orgánu, tak i žalovaného zachovány.

Ad 3) žaloby žalovaný uvádí, že kvalifikovaným odhadem výše aktiv se zabýval na str. 36 – 39 žalobou napadeného rozhodnutí. Vzhledem k účetním pochybením účetní jednotky nebyl stav vykázáný v rozvaze k 31. 12. 2010 správný, tj. hodnota aktiv celkem vykázaná účetní jednotkou v rozvaze k 31. 12. 2010 neposkytovala věrný a poctivý obraz jejich stavu, a proto při stanovení výše pokuty vycházel z § 37 odst. 3 zákona o účetnictví, v němž se uvádí, že: „Nelze-li hodnotu aktiv celkem pro účely vyměření pokuty za protiprávní jednání podle odstavců 1 a 2 zjistit z účetní závěrky za účetní období, ve kterém k porušení právní povinnosti došlo, použije se výše aktiv celkem zjištěná z účetní závěrky za bezprostředně předcházející účetní období. Nelze-li ani takto zjistit hodnotu aktiv celkem, stanoví ji orgán, který porušení právní povinnosti projednává, kvalifikovaným odhadem.“

Jak již bylo uvedeno soudem i žalovaným, za porušení povinností v účetním období 2009, zjištěné v řízení při správě daní, nebyla účetní jednotka shledána odpovědnou z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro uložení správní sankce. Vzhledem k tomu, že měl žalovaný z jiného řízení podklady z kontroly účetnictví účetního období 2009 a 2010 a povědomost o zjištěných účetních nesprávnostech a pochybeních s dopadem na stav aktiv kontrolovaných období, přistoupil žalovaný na základě podkladů, které měl k dispozici, ke kvalifikovanému odhadu výše aktiv účetního období 2010, k němuž využil stav vykázaný v rozvaze k 31. 12. 2010, který upravil o účetní pochybení účetní jednotky, kterých se dopustila v roce 2010. Jedná se o kvalifikovaný odhad, nikoli o skutečný stav v účetnictví k 31. 12. 2010, v případě správného vedení účetní jednotkou. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, čj. 2 Afs 7/2016-36, je uvedeno: „Nejvyšší správní soud je naopak toho názoru, že účelem citované pasáže § 37 odst. 1 a § 37 odst. 3 zákona o účetnictví byla snaha o to, aby se výše pokuty odvíjela od co nejpřesněji určené celkové výše aktiv účetní jednotky. V opačném případě by mohlo dojít k tomu, že by se výše pokuty opírala o několikanásobně podhodnocený či nadhodnocený základ, což by nebylo spravedlivé ani racionální. Shora uvedený výklad Nejvyššího správního soudu však nevylučuje, že ve správním řízení vyšlo najevo, že celková výše aktiv uvedená v rozvaze žalobkyně pro rok 2010 odpovídala realitě, a tedy z ní bylo možno vycházet pro účely stanovení maximální výše pokuty. Že tomu tak skutečně bylo, však ze správních rozhodnutí vyčíst nelze.“

K tomuto názoru žalovaný obecně shrnuje, že účetní jednotka nezaúčtovala v účetním období 2010 veškeré skutečnosti, které byly předmětem jejího účetnictví a s tímto obdobím časově a věcně souvisely a o některých účtovala nesprávně. Není tedy sporu o tom, že hodnota aktiv celkem vykázaná účetní jednotkou v rozvaze k 31. 12. 2010 tak neposkytuje věrný a poctivý obraz o jejich stavu.

Žalovaný s ohledem na výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu v zájmu racionality posoudil shromážděné podklady a údaje za účelem stanovení kvalifikovaného odhadu výše aktiv celkem a své úvahy doplnil do žalobou napadeného rozhodnutí tak, aby byly dostatečně patrné.

Žalovaný tedy vycházel ze stavu aktiv celkem uvedených v rozvaze účetní jednotky sestavené k 31. 12. 2010 ve výši 19 410 tis. Kč. Hodnotu aktiv žalovaný upravil o položky jednotlivých účetních pochybení. Jako pomůcku si pro tyto úpravy zvolil popis pochybení účetní jednotky uvedený ve zprávě o daňové kontrole čj. 93084/13/2305-05400-400611, která byla zástupcem účetní jednotky projednána a převzata dne 30. 1. 2013. Účetní jednotka se svými účetními pochybeními souhlasila a odvolání proti nim nepodala.

Z výše uvedeného vyplývá, že takto lze stanovit kvalifikovaným odhadem celkovou výši aktiv účetní jednotky k 31. 12. 2010 ve výši 25.800.205,- Kč, tj. cca o 6 390 tis. Kč vyšší oproti stavu vykázanému účetní jednotkou v rozvaze ke dni 31. 12. 2010.

Ad 4) žaloby žalovaný konstatoval, že hodnocením polehčujících a přitěžujících okolností se zabýval na str. 40 – 42 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný na základě výtky Nejvyššího správního soudu na základě správního spisu opětovně provedl vyhodnocení polehčujících a přitěžujících okolností majících vliv na výši pokuty, čímž dostál zohlednění principu individualizace sankce.

Ve prospěch účetní jednotky vyhodnotil žalovaný dle intenzity významnosti:

1) to, že i přes shledaná pochybení při vedení účetnictví bylo možno stanovit základ daně z příjmů právnických osob dokazováním, který je racionálnější způsobem stanovení daně a odpovídá tak cíli správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správné stanovení daně a zabezpečení její úhrady, kdy lze při zjištění základu daně vycházet z účetnictví;

2) dodatečné zveřejnění účetních závěrek za rok 2009, 2010 a 2011;

3) skutečnost, která byla žalovaným nově zjištěna v průběhu odvolacího řízení, a to, že účetní jednotka pokutu za vedení účetnictví a doměrek daně z příjmů právnických osob za rok 2010 včetně penále uhradila, čímž účetní jednotka přijala svou odpovědnost účetně i daňově;

4) skutečnost, že účetní jednotka své pochybení po provedené daňové kontrole nepopírala, a s daňovými i účetními pochybeními zjištěnými správním orgánem souhlasila, o čem svědčí to, že se proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 neodvolala a i v odvolání proti pokutě účetní pochybení věcně nerozporuje, ale prioritně napadá pouze výši pokuty. Podstatný však zůstává postup účetní jednotky v následujících obdobích, kdy právo na ověření tohoto jednání účetní jednotky vedoucí k nápravě zůstává jak v řízení při správě daní, tak v řízení správním zachováno.

V neprospěch účetní jednotky vyhodnotil žalovaný dle intenzity významnosti:

- 1) zejména v žalobou napadeném rozhodnutí uvedená porušení zákona o účetnictví, z čehož vyplývají následná zkreslení účetnictví v účetním období 2010. Jednalo se o závažné protiprávní jednání, protože účetnictví účetní jednotky nebylo vedeno správně a průkazně a účetní závěrka sestavená na jeho základě tak nepodávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Účetní jednotka neúčtovala o všech hospodářských operacích, které byly předmětem účetnictví. Z toho vyplývá, že byla zkreslena nejen výše čistého obrátu účetní jednotky, ale i jednotlivé položky uvedené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty k 31. 12. 2010, které tak mají sníženou vypovídací schopnost a neposkytují informaci o skutečném majetku a hospodaření účetní jednotky;
- 2) skutečnost, že účetní jednotka neprováděla inventarizaci majetku a závazků;
- 3) skutečnost, že se v účetním období 2010 nejedná o drobný jednotlivý účetní nedostatek, ale o systémový přístup účetní jednotky při vedení účetnictví s dopadem na jeho věrnost. Takové jednání účetní jednotky vykazuje z tohoto důvodu jistý stupeň nebezpečnosti;
- 4) žalovaný navíc na veřejně přístupné stránce www.justice.cz zjistil, že účetní jednotka od svého vzniku dne 26. 9. 2007 zveřejnila účetní závěrky pouze za účetní období 2009, 2010, 2011 a 2015. Účetní závěrky za účetní období 2007, 2008, 2012, 2013 a 2014 do vyhotovení tohoto rozhodnutí ve Sbírce listin zveřejněny nebyly. Jednání účastníka řízení ve vztahu k nezveřejněným účetním závěrkám tak nebylo do vydání odvoláním napadeného rozhodnutí, ale ani v průběhu odvolacího řízení do vydání tohoto rozhodnutí ukončeno. Tato skutečnost svědčí v neprospěch účetní jednotky.

Dle žalovaného je z dosavadního řízení i ze správní úvahy jednoznačně patrná skutková podstata správního deliktu a míra nebezpečnosti deliktního jednání. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že nalézací správní orgán původně shledal ty polehčující spíše méně intenzivní v poměru k přitěžujícím okolnostem, ale vzhledem k tomu, že výši pokuty vázal více na ekonomické ukazatele a použitý orientační vzorec výpočtu, tj. na matematický odhad a o vliv subjektivně hodnocených okolností výši sankce výslovně nekorigoval, tj. v tomto případě nesnížil ani nezvýšil, lze usoudit, že je chápal spíše v rovnováze, což se následně promítlo do výše stanovené pokuty.

Žalovaný také shledal polehčující i přitěžující okolnosti i s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, čj. 2 Afs 7/2016-36, stejně jako nalézací správní orgán v rovnováze. Z výše uvedeného rozboru polehčujících a přitěžujících okolností vyplývá, že je žalovaný výslovně dle jejich charakteru rozlišil, přisoudil jim pořadím jistou míru intenzity a některé z nich zařadil do hodnocení nově. Tvrzení žalobce, že žalovaný nevzal v úvahu, že bylo možné stanovit daň dokazováním, se proto nezakládá na pravdě.

Ad 5) žaloby žalovaný uvádí, že výši sankce se zabýval v žalobou napadeném rozhodnutí na str. 41 a 42. Při určení výměry pokuty účetní jednotce se přihlíží k závažnosti protiprávního jednání, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a okolnostem, za nichž bylo spácháno. Výše pokuty tak není pouze výsledkem matematického propočtu, ale je výsledkem správního uvážení správního orgánu, v jehož rámci se správní orgán zabývá všemi hledisky, jejichž demonstrativní výčet obsahuje § 37 zákona o účetnictví.

Z hodnoty aktiv celkem k 31. 12. 2010 ve výši 25.800.205,- Kč stanovené kvalifikovaným odhadem žalovaného mohla být účetní jednotce stanovena dle § 37 odst. 1 zákona o účetnictví maximální pokuta ve výši 3% z takto stanovených aktiv, a to ve výši 774.000,- Kč (tj. 3% z 25,8 mil. Kč), což by se projevilo i ve výši uložené sankce 387.000,- Kč, za předpokladu stejného algoritmu výpočtu (50% ze 774.000,- Kč).

Dle žalovaného je porovnáním obou způsobů patrné, že základna pro výši sankce je v případě kvalifikovaného odhadu vyšší, konečná výše sankce se však odvíjí od hodnocení dalších okolností, k nimž správní orgán přihlíží a tvoří strukturu jeho správní úvahy.

Žalovaný při stanovení výše pokuty vycházel z kvalifikovaného odhadu výše aktiv celkem k 31. 12. 2010, tj. částky ve výši 25.800.205,- Kč. Na základě správní úvahy vzal dále v potaz poměr polehčujících a přitěžujících okolností, které byly přibližně v rovnováze, míru zkreslení aktiv vůči aktivům stanoveným kvalifikovaným odhadem ve výši 25% (6.390.205,- / 25.800.205,-) a míru zkreslení výsledku hospodaření vůči čistému obratu ve výši 28% (2,6/9,217). Aritmetickým průměrem z těchto kritérií následně obdržel hodnotu ve výši 34% (50 + 25 + 28/3).

Účetní jednotce byla tedy stanovena pokuta ve výši 34% z maximální možné výše (3% z celkových aktiv celkem k 31. 12. 2010 stanovených dle § 37 odst. 3 kvalifikovaným odhadem), tj. v zaokrouhlené výši 263.000,- Kč, což je o 28.000,- Kč nižší pokuta oproti pokutě stanovené nalézacím správním orgánem.

Stanovená pokuta s ohledem na výše uvedené skutkové okolnosti byla uložena ve výši 263.000,- Kč zcela oprávněně, nemá v žádném případě likvidační charakter, ale spíše charakter preventivně výchovný a v nižší částce by postrádala donucovací funkci. Při koncepci správní úvahy žalovaný přiměřeně respektoval i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, čj. 7 As 15/2013-56, dle kterého *„Podstatou správní uvážení je, že s ohledem na pestrost možných situací není možné nastavit žádný univerzální vzorec pro výpočet konkrétní výše pokuty. Pokud by tomu tak bylo, zahrnul by jej bezesporu zákonodárce přímo do zákona.“*

V. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 29. 11. 2017 účastníci řízení setrvali na svých výše uvedených argumentacích.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Odvolací finanční ředitelství je v daném případě vázáno právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu ze dne 20. 11. 2015, čj. 30Af 29/2013-131, korigovaným Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku ze dne 21. 4. 2016, čj. 2 Afs 7/2016-36.

A) Přihlížení k účetnímu období roku 2009 [k žalobnímu bodu 1)]

Žalobkyně byla shledána odpovědnou za správní delikt spočívající v porušení povinností v účetním období – rok 2010 uložených ustanovením § 8 odst. 2 zákona o účetnictví.

V rozsudku ze dne 20. 11. 2015, čj. 30Af 29/2013-131, zdejší soud uvedl, že opětovně došel k závěru, že žalobní bod 3.1 není ve vztahu k rozsahu odpovědnosti důvodný; jinou věcí by ovšem bylo, kdyby k odpovědnosti za porušení povinností v účetním období roku 2009, jež, jak to potvrdilo rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 4. 2013, čj. 10954/13/5000-14202-702271, zanikla, bylo přihlíženo při výměře sankce za porušení povinností v účetním období roku 2010.

V rozsudku ze dne 21. 4. 2016, čj. 2 Afs 7/2016-36, Nejvyšší správní soud uvedl, že správní orgány mohly žalobkyni uložit sankci pouze za nesprávné vedení účetnictví pro rok 2010, nebyly však již oprávněny přihlížet k tomu, že žalobkyně nesprávně účtovala i v roce 2009 [odst. 18].

Soud nezpochybňuje to, že účetní pochybení v jednom účetním období mohou zatěžovat účetnictví v dalších účetních obdobích. Pro účely správního trestání je však třeba jednotlivá pochybení separovat a při ukládání sankce za porušení povinností v účetním období roku 2010 brát v úvahu jen ta porušení povinností, která jsou přímo přičitatelná příslušnému účetnímu období, tedy roku 2010. Z rozhodnutí výše uvedených soudů lze dovodit, že při ukládání sankce za nesprávné vedení účetnictví pro rok 2010 není možno přihlížet k tomu, že žalobkyně eventuálně nesprávně účtovala i v roce 2009 či v jiném z předcházejících období nebo v některém z následujících období. Výjimkou by bylo, kdyby žalobkyně byla pravomocně uznána odpovědnou za nesprávné vedení účetnictví v některém z předcházejících účetních období; to by se tu pak mohlo jednat o přitěžující okolnost recidivy (opakovaného spáchání správního deliktu).

Žalovaný správní orgán ujišťuje o respektu k právním názorům Krajského soudu v Plzni korigovaným Nejvyšším správním soudem. Skutečnost je ovšem problematičtější. V neprospěch účetní jednotky bylo pod č. 4) vyhodnoceno i to, že *účetní jednotka od svého vzniku dne 26. 9. 2007 zveřejnila účetní závěrky pouze za účetní období 2009, 2010, 2011 a 2015. Účetní závěrky za účetní období 2007, 2008, 2012, 2013 a 2014 do vyhotovení tohoto rozhodnutí ve Sbírce listin zveřejněny nebyly. Jednání účastníka řízení ve vztahu k nezveřejněným účetním závěrkám tak nebylo do vydání odvoláním napadeného rozhodnutí, ale ani v průběhu odvolacího řízení do vydání tohoto rozhodnutí ukončeno. Tato skutečnost svědčí v neprospěch účetní jednotky.* Aby zde nebyla pochybnost o tom, že byla brána v potaz jen porušení povinností v účetním období roku 2010, mělo by dojít k preciznější formulaci rovněž některých dalších úvah žalovaného správního orgánu.

B) Zachování lhůt dle § 37 odst. 5 zákona o účetnictví [k žalobnímu bodu 2)]

Soud rozumí vyjádření žalovaného správního orgánu tak, že účetní pochybení mohou být napravována do schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období. V takto stanovené lhůtě může účetní jednotka uvést účetnictví za příslušné účetní období do stavu, aby neodporovalo zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům a neobcházel jejich účel. Marným uplynutím této lhůty se vedení účetnictví v rozporu

s uvedenými požadavky stává jednáním protiprávním. Jelikož v daném případě nebylo zjištěno, kdy a zda vůbec byla účetní závěrka za účetní období roku 2010 schválena, žalovaný správní orgán odvozuje počátek běhu zákonné lhůty ve vztahu k odpovědnosti účetní jednotky od – pro žalobkyni výhodnějšího – dne sestavení uvedené účetní závěrky (= 27. 3. 2011). To znamená, že podle žalovaného správního orgánu jednání žalobkyně nabylo znaku protiprávnosti dne, který bezprostředně následuje po 27. 3. 2011.

Na rozdíl od žalobkyně tak soud pokládá závěr Odvolacího finančního ředitelství o zachování lhůt dle § 37 odst. 5 zákona o účetnictví za srozumitelný a přezkoumatelný.

C) Výše pokuty [k žalobním bodům 3) až 5)]

K pokutě a kritériím pro její stanovení se obsáhle vyjadřoval jak Krajský soud v Plzni, tak i Nejvyšší správní soud.

Rozhodnutím ze dne 29. 9. 2016, čj. 42683/16/5200-11432-709204, Odvolací finanční ředitelství snížilo pokutu za porušení povinností v účetním období – rok 2010 uložených ustanovením § 8 odst. 2 zákona o účetnictví z 291.000,- Kč na 263.000,- Kč, tj. o 28.000,- Kč.

Podle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví, ve znění činném pro rok 2010, účetní jednotce, která nevede správné účetnictví, může správní orgán uložit pokutu až do výše 3% hodnoty aktiv celkem.

K tomu je třeba zdůraznit, že při svém původním rozhodování vycházelo Odvolací finanční ředitelství z hodnoty aktiv celkem k 31. 12. 2010 ve výši 19.410.000,- Kč (rozhodnutí ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271), kdežto při svém novém rozhodování Odvolací finanční ředitelství došlo k hodnotě aktiv celkem k 31. 12. 2010 ve výši 25.800.205,- Kč (rozhodnutí ze dne 29. 9. 2016, čj. 42683/16/5200-11432-709204). Horní hranice pokuty tak byla zvýšena z částky 582.300,- Kč (po zaokrouhlení: 582.000,- Kč) na částku 774.006,15 Kč (po zaokrouhlení: 774.000,- Kč), tj. o 192.000,- Kč.

Ve správním trestání se uplatňuje zákaz *reformationis in peius*. Ve správním právu je zákaz změny k horšímu upraven v přestupkovém právu a ve správním řádu.

Podle § 82 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, v odvolacím řízení nemůže správní orgán změnit uloženou sankci v neprospěch obviněného z přestupku. Ve smyslu § 98 odst. 2 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, odvolací správní orgán nemůže změnit výrok napadeného rozhodnutí o správním trestu v neprospěch obviněného. Podle § 90 odst. 3 správního řádu odvolací správní orgán nemůže změnit napadené rozhodnutí v neprospěch odvolatele, ledaže odvolání podal také jiný účastník, jehož zájmy nejsou shodné, anebo je napadené rozhodnutí v rozporu s právními předpisy nebo jiným veřejným zájmem.

Podle právní úpravy účinné pro rok 2010 byla žalobkyně v daném případě shledána odpovědnou ne za přestupek, nýbrž za jiný správní delikt než přestupek.

K zákazu změny k horšímu u jiných správních deliktů než přestupků zaujal Ústavní soud tento názor: „*Pro oblast správního trestání nelze z ústavněprávních předpisů dovodit všeobecný zákaz změny rozhodnutí v neprospěch odvolatele (zákaz reformationis in peius). Takový zákaz nelze odvodit ani z práva na spravedlivý proces, zakotveného v článku 6 odst. 1 Úmluvy, ani z článku 36 odst. 1 Listiny, ani z článku 2 odst. 1 Dodatkového protokolu č. 7 k Úmluvě. ... Ani na úrovni obyčejného práva takový všeobecný a bezvýjimečný zákaz neplatí. Správní řád č. 71/1967 Sb., aplikovaný v době, kdy v této věci bylo rozhodováno, takové pravidlo neobsahoval. Za zmínku stojí, že nynější správní řád č. 500/2004 Sb. sice v ustanovení § 90 odst. 3 praví, že "odvolací správní orgán nemůže změnit napadené rozhodnutí v neprospěch odvolatele", avšak zároveň obsahuje výjimky pro případy, kdy "odvolání podal také jiný účastník, jehož zájmy nejsou shodné, anebo je napadené rozhodnutí v rozporu s právními předpisy nebo jiným veřejným zájmem". Zákaz reformationis in peius mohou ovšem upravovat speciální normy, jako tak činí např. ustanovení § 82 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, které se však na jiné správní delikty nevztahuje.*“ (usnesení ze dne 28. 1. 2009, sp. zn. III. ÚS 880/08).

Výrazu „změna v neprospěch odvolatele“ [§ 90 odst. 3 správního řádu] lze rozumět více než jedním způsobem. V užším slova smyslu tu jde o uložení tíživější povinnosti nebo další povinnosti či o přiznání menšího práva nebo méně práv, než jak učinil správní orgán prvního stupně. K takovémuto ataku do právní sféry žalobce v daném případě evidentně nedošlo. Je-li uvedený výraz pojímán *stricto sensu*, ke změně v neprospěch odvolatele vůbec nedošlo.

V širším slova smyslu by se mohly brát v úvahu například i podmínky nebo důvody, za nichž ke změně došlo. Podle zjištění odvolacího orgánu v roce 2013 bylo možno žalobkyni za předmětný správní delikt uložit pokutu až do výše 582.000,- Kč, zatímco podle jeho zjištění v roce 2016 bylo možno žalobkyni za týž správní delikt uložit pokutu až do výše 774.000,- Kč. Je bezpochyby rozdíl, jestliže je účastníku řízení vyměřována pokuta při sazbě s horní hranicí 582.000,- Kč nebo 774.000,- Kč. Bylo-li by k uvedenému výrazu přistupováno *largo sensu*, ke změně v neprospěch odvolatele by došlo; taková změna však není podle správního řádu vyloučena, je ovšem možná jen při splnění některé ze zákonných podmínek.

K výjimkám ze zásady stanovené v § 90 odst. 3 správního řádu zaujal Nejvyšší správní soud tento názor: „*Průlom do zásady zákazu změny k horšímu odůvodněný rozporem s právními předpisy či s jiným veřejným zájmem (§ 90 odst. 3 správního řádu z roku 2004) je třeba i v oblasti správního trestání vykládat omezujícím způsobem. Znak „rozporu s právními předpisy“ není naplněn při každé konstatované aplikační nesprávnosti, ale musí jít o jednoznačný a příkrý rozpor s jednoznačnými ustanoveními zákona neumožňujícími výkladovou volnost či nedávajícími prostor k uvážení. Znak „jiného veřejného zájmu“ pak označuje bezesporu jiný veřejný zájem, než je některý ze zájmů, které jsou se správním trestáním spojeny vždy (například zájem na potrestání pachatele).*“ (rozsudek ze dne 23. 1. 2014, čj. 2 Afs 67/2013-53).

Lze tak shrnout, že při chápání „změny v neprospěch odvolatele“ v užším slova smyslu v přezkoumávané věci k žádné takové změně nedošlo. Při chápání „změny v neprospěch odvolatele“ v širším slova smyslu, kteréžto pojetí má soud za jediné adekvátní,

by tu k takové změně došlo, a proto je třeba zvažovat její přípustnost. V přezkoumávané věci se jedná o naplnění podmínky, že „napadené rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy (nebo jiným veřejným zájmem)“.

Jde o základ pro výpočet maximální výše pokuty. Finanční úřad v Domažlicích vzal za směrodatnou hodnotu aktiv celkem k 31. 12. 2010 ve výši 19.410.000,- Kč. Odvolací finanční ředitelství, jak už bylo řečeno, při původním rozhodování o odvolání v roce 2013 tuto výši aprobovalo, avšak při novém rozhodování o odvolání v roce 2016 ji zvýšilo o 6.390.205,- Kč na 25.800.205,- Kč,- Kč. To by bylo možné jenom v tom případě, že původně byla hodnota aktiv celkem k 31. 12. 2010 stanovena v rozporu s právními předpisy, tedy nezákonně. *In concreto* by to znamenalo, že odvolací správní orgán musí podrobně vyargumentovat nejen to, jak k nové výši základu pro výpočet maximální výše pokuty dospěl (což v podstatě učinil), ale hlavně to, že původní výše základu pro výpočet maximální výše pokuty byla stanovena ne pouze nevhodně či nesprávně, nýbrž přímo nezákonně (samozřejmě včetně právních ustanovení, s nimiž byla v rozporu). Pro odvolací správní orgán by to bylo o to obtížnější, že v minulosti výši základu potvrdil jako souladnou s právními předpisy, kdežto nově by musel vyvrátit předchozí posouzení této otázky nejen správním orgánem prvního stupně, ale i sebou samým.

Krajský soud v Plzni a Nejvyšší správní soud zavázaly správní orgán k tomu, aby při určení výměry pokuty účetní jednotce pečlivě přihlédl k závažnosti protiprávního jednání a polehčujícím a přitěžujícím okolnostem. V rozsudku ze dne 21. 4. 2016, čj. 2 Afs 7/2016-36, Nejvyšší správní soud doslova uvedl, že „*má za to, že polehčující a přitěžující okolnosti tak, jak se podávají ze správních rozhodnutí a správního spisu, nebyly v případě žalobkyně v rovnováze (což by odpovídalo tomu, že pokuta byla uložena přesně v polovině maximální možné výše), ale že pomyslná miska vah s polehčujícími okolnostmi zcela zřetelně převažovala nad druhou miskou s přitěžujícími okolnostmi*“ [odst. 27]. Navzdory tomu Odvolací finanční ředitelství shledalo „*polehčující i přitěžující okolnosti i s ohledem na rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016 evidovaný pod č. j. 2 Afs 7/2016 – 36 stejně jako nalézací správní orgán v rovnováze, ale výslovně je podle jejich charakteru rozlišilo, přisoudilo jim pořadí jistou míru intenzity a některé z nich zařadilo do hodnocení nově*“ (rozhodnutí ze dne 29. 9. 2016, čj. 42683/16/5200-11432-709204, str. 41). K tomu zdejší soud konstatuje, že „*vázanost správního orgánu soudním rozhodnutím by mohla být prolomena jen v důsledku nových skutkových zjištění nebo v důsledku změny právní úpravy*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2004, čj. 2 Ads 16/2003-56, publikovaný pod č. 352/2004 Sb. NSS). V přezkoumávané věci však Odvolací finanční ředitelství podle názoru zdejšího soudu nepředložilo tak intenzivní nová skutková zjištění, která by jej výjimečně opravňovala nerespektovat právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v jeho výše uvedeném rozsudku. Je přitom více než zřejmé, že u pokuty v tomtéž rozpětí se dospěje k jiné výši, má-li se za to, že „polehčující i přitěžující okolnosti jsou v rovnováze“, oproti tomu, má-li se za to, že „pomyslná miska vah s polehčujícími okolnostmi zcela zřetelně převažuje nad druhou miskou s přitěžujícími okolnostmi“.

K věci je na místě dodat, že i v dalším řízení před správním orgánem se uplatní požadavky na určení výměry pokuty zformulované Krajským soudem v Plzni, korigované Nejvyšším správním soudem (pro stručnost se tu odkazuje na příslušné partie rozsudku

Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 11. 2015, čj. 30Af 29/2013-131, korigovaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, čj. 2 Afs 7/2016-36).

Soud se zabýval i eventuálním využitím svého moderačního práva (§ 65 odst. 3 a § 78 odst. 2 s. ř. s.). Tomu však brání zejména to, že v daném případě jsou, jak dovozeno výše, důvody pro zrušení rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s., a to, že takové rozhodnutí lze učinit toliko na základě skutkového stavu, z něhož vyšel správní orgán, a který soud případně vlastním dokazováním v nikoli zásadních směrech doplnil. Nadto by soud vzhledem k malé znalosti správní praxe v oblasti pokut za správní delikty podle zákona o účetnictví nedokázal snížit stávající výši pokuty na výši respektující zásadu materiální rovnosti (legitimního očekávání) dotčených osob zakotvenou v § 2 odst. 4 správního řádu.

VII. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož žaloba byla shledána důvodnou, soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a pro vady řízení a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v celkové výši **15.342,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000,- Kč a z odměny advokáta za tři úkony právní služby po 3.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu (9.300,- + DPH = 11.253,- Kč) a z náhrady hotových výdajů – výdajů na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za tři úkony právní služby po 300,- Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu (900,- + DPH = 1.089,- Kč). Za úkony právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu se považují 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) žaloba a 3) účast na jednání před soudem dne 29. 11. 2017. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 29. listopadu 2017

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Lenka Kovandová