



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **Ing. M. S.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2004, č. j. 29 Ca 135/2002 – 24,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2004, č. j. 29 Ca 135/2002 – 24 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Výrokem I. výše napadeného rozsudku zrušil Krajský soud v Brně rozhodnutí žalovaného (dále jen „stěžovatele“) ze dne 26. 3. 2002, č. j. FŘ-110/6768/01-0107 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně výrokem II. zrušil rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 26. 9. 2001, č. j. 189861/01/303931/5508. Tímto správním rozhodnutím Finanční úřad ve Zlíně uložil účetní jednotce žalobce pokutu dle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) ve výši 15 000 Kč, a to za porušení povinností vyplývajících z ustanovení § 7 odst. 1, 2, 3 a 4 tohoto zákona, jež mělo za následek nesprávnost, neúplnost a neprůkaznost účetnictví za účetní období 2000.

Stěžovatel napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“),

neboť má za to, že předmětný rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem, kdy soud bez ohledu na obsah protokolu ze dne 25. 9. 2001 a úpravu v ustanovení § 3 odst. 2 z. č. 71/1967 Sb., o správním řízení (dále jen „správní řád“), ve znění pozdějších předpisů, dospěl k závěru, že z formulace poučení uvedené v předmětném protokolu nevyplývá zcela jednoznačně, že probíhající ústní jednání je posledním procesním úkonem ve věci před vydáním meritorního rozhodnutí a obě správní rozhodnutí byla tedy vydána v řízení stíženém podstatným porušením aplikované procesní normy, v důsledku čehož nelze vyloučit jejich nezákonnost a proto je nezákonný.

Současně stěžovatel tvrdí nepřekoumatelnost kasační stížností napadeného rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (kdy soud, aniž se zabýval obsahem protokolu ze dne 25. 9. 2001, zejména vyjádřením účastníka správního řízení k podkladům rozhodnutí, návrhu důkazních prostředků a uplatnění námitek v návaznosti na důvody, v nichž spočívaly porušení přísl. ustanovení zákona o účetnictví a získané důkazy, dospěl bez dalšího k závěru, že obecně formulované poučení nemůže jít k tíži žalobce, neboť takový postup by byl v rozporu s principem zákonnosti správního řízení a zásadou součinnosti správního orgánu s účastníky řízení).

Stěžovatel v kasační stížnosti napadá níže uvedené závěry soudu, který v odůvodnění rozsudku uvedl, že „z formulace poučení uvedeného v protokolu ze dne 25. 9. 2001 nevyplývá zcela jednoznačně, že probíhající ústní jednání je posledním procesním úkonem ve věci před vydáním meritorního rozhodnutí. Formulace „možnost vyjádření se před vydáním rozhodnutí k jeho podkladu a dokazování“ může být chápána jako obecné poučení; neimplikuje nutně závěr, že možnosti vyplývající pro žalobce z tohoto ustanovení je nutno uplatnit nejpozději v rámci probíhajícího jednání. Nejednoznačnost použité formulace přitom nemůže jít k tíži žalobce, neboť takový postup by byl v přímém rozporu s principem zákonnosti správního řízení a zásadou součinnosti správního orgánu s účastníky, jak vyplývají z ustanovení § 3 odst. 1 a 2 správního řádu. Není podstatné, zda a jak dlouho žalobce o skutkových okolnostech věci věděl. Odkazuje-li totiž žalovaný na dřívější výpověď žalobce ze dne 2. 5. 2001, šlo o protokol sepsaný v rámci jiného - daňového řízení. Pro posouzení zákonnosti postupu obou správních orgánů jsou tedy relevantní pouze úkony učiněné v rámci správního řízení zahájeného dne 25. 9. 2001.“

Stěžovatel s odkazem na spisový materiál prvostupňového správního orgánu a odvolacího orgánu odmítá právní názor soudu, že rozhodnutí obou správních orgánů byla vydána v řízení stíženém podstatným porušením správního řádu (konkrétně ustanovení § 3 odst. 1 a 2).

Stěžovatel v této souvislosti cituje ustanovení § 3 odst. 1, 2 a ustanovení § 33 odst. 2 správního řádu. Dle stěžovatele ze zákonné úpravy výše citovaných ustanovení nevyplývá závěr soudu, který dovodil, že je nutno poučit účastníka řízení nikoliv obecnou formulací o možnosti vyjádřit se před vydáním rozhodnutí k jeho podkladu a dokazování, ale tak, že možnosti vyplývající pro účastníka řízení z ustanovení § 33 odst. 2 je nutno uplatnit nejpozději v rámci probíhajícího ústního jednání. Ustanovení § 33 odst. 2 správního řádu upravuje povinnost správního orgánu poskytovat účastníkům řízení poučení o možnosti uplatnění jejich práv, ovšem bez jakéhokoli časového určení, jak vyžaduje soud a dále bez konkretizace formulace předmětného poučení.

Podle názoru stěžovatele bylo v předmětném správním řízení postupováno v souladu s procesní úpravou, tj. správním řádem, nebyla porušena práva účastníka řízení. Účastník byl

poučen o možnosti uplatnění svých práv (viz bod 4. protokolu o ústním jednání ze dne 25. 9. 2001), byla mu dána příležitost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí a uplatnit své návrhy (viz str. 3 předmětného protokolu). Účastník řízení neměl výhrady k podkladům rozhodnutí, ke způsobu zjištění a možnosti doplnit dokazování nevyužil. Rozhodnutí o uložení pokuty vycházelo ze spolehlivě zjištěného stavu věci (z účetních dokladů předložených žalobcem a vyjádření žalobce).

Soud nevysvětlil, z jakého důvodu podle jeho názoru obecná formulace poučení je podstatným porušením základních zásad správního řádu, když účastník řízení při ústním jednání dne 25. 9. 2001 k podkladům rozhodnutí uvedl, že souhlasí se zjištěnými fakty, nemá námitky proti způsobu zjištění a nenavrhl doplnění dokazování.

Stěžovatel má za to, že závěr soudu o podstatném porušení procesní normy spočívající v obecně formulovaném poučení, aniž se soud jakkoliv zabýval obsahem protokolu o ústním jednání (co do důvodů, v nichž spočívalo porušení zákona o účetnictví, co do důkazů, z nichž správní orgán vycházel a co do vyjádření účastníka řízení k podkladům rozhodnutí, ke způsobu jeho zjištění a k návrhu dokazování), není namístě, navíc ve spojení s tvrzením soudu, že není podstatné, zda a jak dlouho žalobce o skutkových okolnostech věci věděl, protože protokol obsahující výpověď žalobce ze dne 2. 5. 2001 byl sepsán v rámci jiného - daňového řízení.

Stěžovatel zdůrazňuje, že účelem správního řízení ve věci uložení pokuty je najisto rozhodnout, zda došlo k takovému porušení zákona o účetnictví, jehož důsledkem je uložení pokuty podle ustanovení § 37 cit. zákona. Cílem daňového řízení je pak stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy - tedy stanovení daně ve správné výši. Podle ustanovení § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, přičemž zákon o účetnictví stanoví v § 1 odst. 1 rozsah a způsob vedení účetnictví účetními jednotkami. Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, jako kompetenční norma svěřuje do působnosti územních finančních orgánů jako správních úřadů (jejichž soustavu tvoří podle § 2 cit. zákona finanční úřady a finanční ředitelství), v ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) výkon správy daní, podle písm. f) cit. ustanovení zákona ukládají účetním jednotkám pokuty podle zvláštního právního předpisu. Podle ustanovení § 6 odst. 1 cit. zákona finanční úřady vedle správy daní ukládají i pokuty podle zákona o účetnictví. Při řízení ve věcech správy daní postupují finanční úřady podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, při řízení ve věci uložení pokuty podle zákona o účetnictví postupují podle zákona o správním řízení. Obě řízení provádějí pracovníci správního orgánu (správně zaměstnanci- k terminologii srov. ustanovení § 11 z. č. 65/1965 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, viz např. ustanovení § 9 zákona o správním řízení - pracovník správního orgánu je vyloučen z projednávání a rozhodování věci... resp. § 7 zákona o správě daní a poplatků - daňového řízení vedeného správcem daně se zúčastňují, kromě pověřených pracovníků správce daně...).

Z uvedeného textu je tedy zřejmá rozdílnost obou řízení, ale současně i skutečnost, že spolu vzájemně souvisí.

Stěžovatel rovněž nesdílí názor soudu, že pokud žalovaný odkazuje na dřívější výpověď žalobce ze dne 2. 5. 2001, šlo o protokol sepsaný v rámci daňového řízení a pro posouzení zákonnosti postupu správních orgánů jsou relevantní pouze úkony učiněné v rámci správního řízení a to s ohledem na úpravu dokazování ve správním řízení

v ustanovení § 34 odst. 1 správního řádu (K dokazování je možné použít všech prostředků, jimiž lze zjistit a objasnit skutečný stav věci a které jsou v souladu s právními předpisy), vzájemnou souvislost daňového a správního řízení ve věci uložení pokuty podle zákona o účetnictví (podrobněji viz výše) a dále pak s ohledem na skutečnost, že části vyjádření účastníka řízení uvedené v předmětném protokolu sepsaném v daňovém řízení učinil správní orgán součástí protokolu ze dne 25. 9. 2001, sepsaného ve správním řízení. Z odůvodnění rozhodnutí soudu pak není zřejmé, z jakého důvodu odkazuje pouze na protokol ze dne 2. 5. 2001 a opomíjí protokol ze dne 15. 5. 2001.

Podle názoru stěžovatele je z protokolu o ústním jednání ze dne 25. 9. 2001 zřejmé, že účastník správního řízení byl řádně poučen o možnosti uplatnění svého práva dle ustanovení § 33 odst. 2 správního řádu a byla mu dána příležitost toto právo uplatnit. V této souvislosti stěžovatel uvádí, byť si je vědom povahy judikátu, že Nejvyšší správní soud ČSR dospěl dokonce k závěru, že správní úřad není povinen vyzvat účastníka řízení k vyjádření se k výsledkům šetření, pokud rozhoduje pouze na podkladě údajů, které mu tento účastník předložil, což je právě případ Ing. S., /viz ASPI ev.č. 11374 (JUD) Nejvyšší správní soud ČSR, nález č. 20/19 Sbírka NSS ČSR č. 14/, resp. k závěru, že rozhodoval-li správní úřad na základě podkladů, které získal šetřením a které jsou v rozporu s údaji uvedenými účastníky řízení, je povinen výsledek vlastního šetření včetně veškerých podkladů předložit účastníku řízení k vyjádření, /viz ASPI, ev.č. 11371(JUD), nález č. 137/18, Sbírka NSS ČSR č. 8 /.

Stěžovatel navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby podle ustanovení § 110 s. ř. s. rozsudkem zrušil v rozsahu napadení - tj. v rozsahu výroků I. až III. kasační stížností napadený rozsudek a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Současně žádá o přiznání odkladného účinku.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z předloženého spisového materiálu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 25. 9. 2001 byl pod č. j. 186384/01/303931/5508 na Finančním úřadě ve Zlíně sepsán protokol o ústním jednání s žalobcem. Předmětem jednání bylo projednání nedostatků v účetnictví účetní jednotky žalobce za období 1999 a 2000 a zahájení řízení o uložení pokuty ve smyslu ust. § 18 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení dle § 37 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (viz bod 3. protokolu). V rámci předmětného jednání, jak vyplývá z bodu č. 4. sepsaného protokolu, byl žalobce poučen o svých právech a povinnostech, mimo jiné taktéž ve smyslu ustanovení § 33 a § 34 správního řádu, tedy o možnosti vyjádřit se před vydáním rozhodnutí k jeho podkladu a dokazování.

V protokolu o ústním jednání Finanční úřad ve Zlíně podrobně popsal zjištěné nedostatky při vedení účetnictví v účetním období r. 1999 a 2000 a uvedl, která ustanovení zákona o účetnictví žalobce porušil. Finanční úřad ve Zlíně konstatoval, že kontrolou předložených dokladů bylo zjištěno, že čísla pokladních dokladů (správním orgánem uvedená), byla použita dvakrát, číselná řada pokladních dokladů není úplná a specifikoval chybějící doklady, specifikoval výdajové a příjmové pokladní doklady, které nemají číselné označení. Pod písm. b), (viz str. 3 protokolu), správní orgán uvedl, že kontrolou bylo zjištěno,

že účetní jednotka v roce 2000 nevedla evidenci zásob v knize zásob ani na skladových kartách, nestanovila způsob evidence zásob, nepopsala způsob evidence zásob, neprovedla ocenění nakoupených zásob, přičemž odkázal na Postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vydané MF ČR pod č. j. 281/93 489/1998, čl. IV odst. 2 písm. c) a čl. VIII odst. 3. Účetní jednotka neprovedla fyzickou inventuru za zdaňovací období 2000 a ke dni 31. 12. 2000 inventarizaci neověřila, zda stav majetku a závazků v účetnictví odpovídá skutečnosti. Dále finanční úřad uvedl, cit.: „V protokole o ústním jednání 943292/01/303931/5508 ze dne 2. 5. 2001 účetní jednotka uvedla, že suroviny a hotové výrobky na skladě nevede a inventuru neprovádí. V protokole č. j. 116643/01/303931/5508/ ze dne 15. 5. 2001 účetní jednotka nepředložila inventarizaci k 31. 12. 1999 s uvedením, že ji nedělala.“.

Žalobce se po seznámení s vytýkanými nedostatky vyjádřil následovně: „Nemám nic se zjištěnými uvedenými fakty, nezbývá než souhlasit. Nemám žádné důkazní prostředky. Nemám žádné námitky.“.

Následně dne 26. 9. 2001 vydal Finanční úřad ve Zlíně rozhodnutí č. j. 189861/01/303931/5508, kterým žalobci uložil pokutu dle § 37 zákona č. 563/1991Sb. o účetnictví ve výši 15 000 Kč za porušení povinností vyplývajících z ustanovení § 7 odst. 1, 2, 3 a 4 citovaného zákona, jež mělo za následek nesprávnost, neúplnost a neprůkaznost účetnictví za účetní období 2000.

Proti rozhodnutí o pokutě se žalobce odvolal. O odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím č. j. FŘ-110/6768/01-0107 dne 26. 3. 2002 tak, že ho zamítl. Proti tomuto rozhodnutí brojl žalobce žalobou ke Krajskému soudu v Brně.

Krajský soud v Brně projednal žalobu žalobce a dospěl k závěru, že jak rozhodnutí žalovaného tak předchozí rozhodnutí o pokutě Finančního úřadu ve Zlíně byla vydána v řízení stíženém podstatným porušením aplikované procesní normy (ustanovení § 33 odst. 2 správního řádu), v důsledku čehož nelze vyloučit jejich nezákonnost. Proto rozhodnutí žalovaného za podmínek vyplývajících z ustanovení § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil. S ohledem na skutečnost, že důvod nepřezkoumatelnosti je dle názoru soudu založen i v případě rozhodnutí prvostupňového, zrušil soud ve smyslu ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s. též rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně.

Proti rozsudku podal stěžovatel včas kasační stížnost.

Stěžovatel uplatňuje důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. - nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Prvotní je v dané věci námitka nepřezkoumatelnosti, neboť v případě její důvodnosti by nebylo třeba vážit další kasační námitky. Nejvyšší správní soud k této otázce předesílá, že pojem nepřezkoumatelnosti není v soudním řádu správním ani v občanském soudním řádu, který by bylo možno použít podpůrně, blíže objasněn. Výklad tohoto pojmu je věcí právní nauky. Za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména rozhodnutí postrádající základní zákonné náležitosti, rozhodnutí, z něhož nelze seznat o jaké

věci bylo rozhodováno či jak bylo o věci rozhodnuto, rozhodnutí zkoumající správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), rozhodnutí jehož výrok je v rozporu s odůvodněním, rozhodnutí neobsahující vůbec právní závěry vyplývající z rozhodnutých skutkových okolností nebo jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné, atd. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových.

V daném případě stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v nedostatku důvodů rozhodnutí, když soud, aniž se zabýval obsahem protokolu ze dne 25. 9. 2001, zejména vyjádřením účastníka správního řízení k podkladům rozhodnutí, návrhu důkazních prostředků a uplatnění námitek v návaznosti na důvody, v nichž spočívaly porušení přísl. ustanovení zákona o účetnictví a získané důkazy, dospěl bez dalšího k závěru, že obecně formulované poučení nemůže jít k tíži žalobce, neboť takový postup by byl v rozporu s principem zákonnosti správního řízení a zásadou součinnosti správního orgánu s účastníky řízení.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud shledal, že krajský soud v citovaném rozsudku dospěl k právnímu závěru, že žalobce byl v rámci správního řízení nedostatečně poučen ve smyslu ustanovení § 33 odst. 2 správního řádu, neboť z formulace poučení uvedeného v protokolu ze dne 25. 9. 2001 zcela jednoznačně nevyplývá, že probíhající ústní jednání je posledním procesním úkonem ve věci před vydáním meritorního rozhodnutí. Posouzení zákonnosti postupu krajského soudu se proto v daném případě odvíjí od toho, zda předmětná správní rozhodnutí skutečně lze považovat z výše uvedeného nejednoznačně formulovaného poučení za nezákonná. Toto posouzení se však odehrává v rámci mezí, vytyčených stížnostním důvodem dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Soud za těchto okolností konstatuje, že neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu pro nepřezkoumatelnost ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) citovaného ustanovení a v dalším se koncentroval na posouzení toho, zda se Krajský soud v Brně v daném případě nedopustil nezákonnosti, když hodnotil předmětné právní otázky.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pak Nejvyšší správní soud předesílá, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis, než který měl správně použít, nebo jinou právní normu (jiné konkrétní pravidlo) jinak správně použitého právní předpisu, než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít, anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu.

Stěžovatel napadá postup soudu, kdy tento bez ohledu na obsah protokolu ze dne 25. 9. 2001 a úpravu v ustanovení § 33 odst. 2 správního řádu, dospěl k závěru, že z formulace poučení uvedené v předmětném protokolu nevyplývá zcela jednoznačně, že probíhající ústní jednání je posledním procesním úkonem ve věci před vydáním meritorního rozhodnutí a obě správní rozhodnutí byla tedy vydána v řízení stíženém podstatným porušením aplikované procesní normy, v důsledku čehož nelze vyloučit jejich nezákonnost a proto je nezákonný.

Soud dle stěžovatele nevysvětlil, z jakého důvodu podle jeho názoru obecná formulace poučení je podstatným porušením základních zásad správního řádu, když účastník řízení při ústním jednání dne 25. 9. 2001 k podkladům rozhodnutí uvedl, že souhlasí se zjištěnými fakty, nemá námitky proti způsobu zjištění a nenavrhoval doplnění dokazování.

Při posuzování předmětné stěžovatelovy námítky vycházel Nejvyšší správní soud z níže uvedených ustanovení správního řádu.

Dle ustanovení § 3 odst. 1 správního řádu správní orgány postupují v řízení v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Jsou povinny chránit zájmy státu a společnosti, práva a zájmy občanů a organizací a důsledně vyžadovat plnění jejich povinností.

Správní orgány ve smyslu odstavce druhého výše citovaného ustanovení jsou povinny postupovat v řízení v úzké součinnosti s občany a organizacemi a dát jim vždy příležitost, aby mohli svá práva a zájmy účinně hájit, zejména se vyjádřit k podkladu rozhodnutí, a uplatnit své návrhy. Občanům a organizacím musí správní orgány poskytovat pomoc a poučení, aby pro neznalost právních předpisů neutrpěli v řízení újmu.

Dle ustanovení § 33 odst. 2 správního řádu je správní orgán povinen dát účastníkům řízení možnost, aby se před vydáním rozhodnutí mohli vyjádřit k jeho podkladu i ke způsobu jeho zjištění, popřípadě navrhnout jeho doplnění.

Dle ustanovení § 34 správního řádu je k dokazování možné použít všech prostředků, jimiž lze zjistit a objasnit skutečný stav věci a které jsou v souladu s právními předpisy.

Dle ustanovení § 46 odst. 1 správního řádu musí být rozhodnutí v souladu se zákony a ostatními právními předpisy, musí být vydáno orgánem k tomu příslušným, vycházet ze spolehlivě zjištěného stavu věci a obsahovat předepsané náležitosti.

Dle ustanovení § 37 odst. 1 zákona o účetnictví ve znění platném do 31. 12. 2001 mohou orgány příslušné podle zvláštních předpisů uložit účetním jednotkám pokutu za porušení povinnosti podle tohoto zákona, které mělo za následek neúplnost nebo neprůkaznost nebo nesprávnost účetnictví, až do výše 500 000 Kč, a pokud toto porušení povinnosti vedlo k nemožnosti zjištění daňového základu, až do výše 1 000 000 Kč.

V daném případě byl protokol o ústním jednání č. j. 186384/01/303931/5508 sepsán dle ustanovení § 22 správního řádu. Jeho předmětem bylo projednání nedostatků v účetnictví účetní jednotky za období 1999 a 2000 a zahájení řízení o uložení pokuty ve smyslu ustanovení § 18 správního řádu. V průběhu protokolu byl žalobce seznámen s nedostatky, které se vyskytly v jeho účetnictvím v roce 1999 a v roce 2000. K namítaným porušením příslušných ustanovení zákona o účetnictví žalobce uvedl, „že *nezbývá než souhlasit*“. Provedení dalších důkazních prostředků nenavrhoval, a taktéž práva uplatnit návrhy a námitky nevyužil, jak je patrné ze strany č. 3 protokolu, kde sdělil: „*Nemám žádné důkazní prostředky*.“. „*Nemám žádné námitky*.“. Z obsahu (bodu č. 4) protokolu č. j. 186384/01/303931/5508 sepsaného dne 25. 9. 2001 vyplývá, že byl žalobce ve smyslu ustanovení § 33 a § 34 správního řádu poučen.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s tvrzením stěžovatele, že krajský soud měl v projednávané věci přihlídnout k celému obsahu předmětného protokolu. Pokud, jak již bylo výše uvedeno, žalobce uvedl, že nemá žádné další důkazní prostředky ani námitky

a s namítanými porušeními zákona o účetnictví souhlasil, nebylo již povinností správního orgánu žalobce zvláště upozorňovat na skutečnost, že hodlá vydat rozhodnutí, případně mu sdělovat datum vydání rozhodnutí. Taková povinnost z výše uvedeného ani z žádného jiného zákonného ustanovení nevyplyvá. Smyslem ustanovení § 33 odst. 2 správního řádu je umožnit účastníkům řízení, aby ve fázi před vydáním rozhodnutí mohli uplatnit vůči svědkům, znalcům, pravosti listin, úplnosti důkazní situace atd., své výhrady, resp. učinit procesní návrhy tak, aby rozhodnutí skutečně vycházelo ze spolehlivě zjištěného stavu věci.

V této souvislosti odkazuje Nejvyšší správní soud na svou předešlou judikaturu (rozsudek sp. zn. 2 Azs 268/2004 ze dne 31. 3. 2005, 2 Azs 331/2004 ze dne 14. 7. 2005), „z žádného zákonného ustanovení nevyplyvá, že by měl správní orgán ohlašovat účastníkovi správního řízení, že se chystá rozhodnout. Z namítaného § 33 odst. 2 správního řádu naopak vyplývá, že „správní orgán je povinen dát účastníkům řízení možnost, aby se před vydáním rozhodnutí mohli vyjádřit k jeho podkladu i ke způsobu jeho zjištění, popřípadě navrhnout jeho doplnění.“.

K porušení výše uvedeného ustanovení by v projednávaném případě mohlo dojít pouze za situace, kdy by si správní orgán po datu sepsání protokolu o zahájení správního řízení obstaral další důkazy ve věci, se kterými by žalobce nebyl v rámci sepsání předmětného protokolu seznámen. Tak se tomu v projednávané věci nestalo. Žalobce s výsledky zjištění souhlasil. Pokud by žalobce disponoval důkazy, které by mohly přispět k řádnému zjištění skutkového stavu věci, případně zvažoval návrhy na doplnění stávajících důkazů či se zjištěnými skutečnostmi nesouhlasil, vědom si povinnosti procesní součinnosti, měl vznést patřičné návrhy v rámci protokolu o zahájení správního řízení. Z jeho odpovědi však naopak vyplynulo, že žádných důkazů nemá a návrhy na jejich doplnění nečiní. Za situace, kdy správní orgán dostatečně zjistil skutkový stav a z výpovědi žalobce vyplynulo, že s nimi souhlasí a pokračovat v dokazování nehodlá, nelze oprávněně správnímu orgánu vyčítat, že ve věci následně rozhodl. Správní orgán v daném případě svým povinností zakotveným ve správním řádu dostal, jeho rozhodnutí vychází z přesně a úplně zjištěného skutkového stavu věci, stejně tak forma poučení, které poskytl žalobci, je dostatečná. Naopak tvrzení žalobce, o něž opřel své odvolání a následně i žalobu, že „počítal s tím, že v přiměřené lhůtě stěžovateli zašle své vyjádření zpracované odbornou účetní firmou“ se ve světle výše uvedených skutečností jeví jako účelové. O účelovosti tohoto tvrzení svědčí taktéž skutečnost, že žalobcem avizované vyjádření zpracované odbornou účetní firmou nebylo tímto předloženo ani v průběhu odvolacího řízení.

Nejvyšší správní soud shledal poučení, které stěžovatel žalobci poskytl, za dostačující, splňující náležitosti požadované správním řádem. Nejvyšší správní soud nesdílí názor krajského soudu, že formulace poučení, které bylo žalobci v daném případě bylo poskytnuto, je v rozporu s principem zákonnosti správního řízení a zásadou součinnosti, jak vyplývá z ustanovení § 3 odst. 1 a 2 správního řádu.

Stěžovatel v kasační stížnosti taktéž brojí proti názoru soudu, že „pokud žalovaný odkazuje na dřívější výpověď žalobce ze dne 2. 5. 2001, šlo o protokol sepsaný v rámci daňového řízení a pro posouzení zákonnosti postupu správních orgánů jsou relevantní pouze úkony učiněné v rámci správního řízení“. Odkazuje přitom na úpravu dokazování ve správním řízení v ustanovení § 34 odst. 1 správního řádu. V této souvislosti stěžovatel zmiňuje účel řízení daňového a řízení správního a dochází k závěru, že řízení daňové a správní ve věci uložení pokuty podle zákona o účetnictví spolu vzájemně souvisí.

Finanční úřad ve Zlíně v projednávané věci zahájil správní řízení ve věci uložení pokuty podle zákona o účetnictví ústním jednáním, jehož předmětem bylo projednání nedostatků v účetnictví účetní jednotky za období 1999 a 2000, zjištěných v průběhu předchozí daňové kontroly. V průběhu jednání finanční úřad seznámil žalobce se zjištěnými nedostatky (podrobněji viz výše) a současně žalobci sdělil, která zákonná ustanovení byla porušena. Dále finanční úřad konstatoval, cit.: „V protokole o ústním jednání 943292/01/303931/5508 ze dne 2. 5. 2001 účetní jednotka uvedla, že suroviny a hotové výrobky na skladě nevede a inventuru neprovádí. V protokole č. j. 116643/01/303931/5508/ ze dne 15. 5. 2001 účetní jednotka nepředložila inventarizaci k 31. 12. 1999 s uvedením, že ji nedělala.“

Krajský soud pak v části svého rozsudku, kde odůvodnil svůj závěr o nejednoznačnosti finančním úřadem použité formulace poučení ve smyslu ustanovení § 33 odst. 2 správního řádu, uvedl: „Sluší se na tomto místě poznamenat, že není podstatné, zda a jak dlouho žalobce o skutkových okolnostech věci věděl. Odkazuje-li totiž žalovaný na dřívější výpověď žalobce ze dne 2. 5. 2001, nelze přehlédnout, že šlo o protokol sepsaný v rámci jiného řízení, a sice řízení daňového (vyměřovacího), v němž důsledky předmětných skutkových zjištění jsou pro daňový subjekt zcela odlišné. Pro posouzení zákonnosti postupu obou správních orgánů jsou tedy relevantní pouze úkony učiněné v rámci správního řízení zahájeného dne 25. 9. 2001.“

Dle ustanovení § 32 odst. 1 správního řádu je správní orgán povinen zjistit přesně a úplně skutkový stav věci a za tím účelem si opatřit potřebné podklady pro rozhodnutí. Správní řád nevylučuje, aby výsledky daňové kontroly, provedené v daném případě u žalobce z daně z příjmů, byly podkladem pro zahájení řízení o uložení pokuty a byly jedním z důkazů, kterým je prokazováno porušení povinností při vedení účetnictví. Taktéž protokoly sepsané v rámci daňové kontroly, tedy v řízení daňovém, je možno použít jako důkazy v řízení o uložení pokuty. Samy o sobě však bez dalšího nenahrazují dokazování, jež by měl správní orgán vést v řízení o uložení pokuty. Správní orgán by se tedy mohl dopustit pochybení tehdy, pokud by bez dalšího odkázal na zjištění učiněná v rámci daňové kontroly a případné námitky účastníka, které by vznesl v řízení o uložení pokuty, bez dalšího odmítl. Tak tomu v daném případě nebylo. Žalobce se k citovaným protokolům nevyjádřil, jejich obsah v řízení o uložení pokuty nerozporoval. Naopak uvedl, jak již bylo několikrát zmíněno, že se zjištěnými uvedenými fakty nezbyvá než souhlasit. Pokud současně nenavrhl doplnit dokazování, stěžovatel v souladu se zákonem ve věci následně rozhodl.

Nejvyšší správní soud postup finančního úřadu, který v průběhu ústního jednání v řízení o udělení pokuty odkázal na protokoly z předešlé daňové kontroly a citoval je v protokolu, neshledává nezákonným, neboť, jak již bylo výše uvedeno, těchto lze použít jako důkazních prostředků. Za situace, kdy k těmto žalobce neměl námitek, mohly být použity jako podklad pro rozhodnutí o uložení pokuty.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná pro nesprávné posouzení právní otázky soudem, a proto napadený rozsudek Krajského soudu v Brně podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil, a to pro nezákonnost. Věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

Z důvodu nadbytečnosti se Nejvyšší správní soud samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

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

V Brně dne 30. listopadu 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu