



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Jana Ryby ve věci

žalobce: **Mirko Möllen**, sídlem Barthstrasse 16, Mnichov, Spolková republika Německo,

insolvenční správce dlužníka VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft
sídlím Germeringer Strasse 1, 821 52 Krailling, Spolková republika Německo

podnikající na území ČR prostřednictvím odštěpného závodu zahraniční právnické osoby VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft – organizační složka, IČO 27093948, sídlem Pražská 636, 252 44 Dolní Břežany
zastoupený advokátem JUDr. Jiřím Vaníčkem
sídlím Šaldova 466/34, 186 00 Praha 8

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlím Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2016, č. j. 6832/16/5200-11432-711891,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se u Městského soudu v Praze domáhá podanou žalobou prohlášení nicotnosti či zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „žalovaný“ nebo „odvolací

orgán“) ze dne 24. 2. 2016, č. j. 6832/16/5200-11432-711891, jímž žalovaný opravil zřejmou nesprávnost výroku rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „SFÚ“ či „prvostupňový orgán“) ze dne 26. 10. 2015, č. j. 184922/15/4200-12776-108960, a které potvrdil. Rozhodnutím prvostupňového orgánu byla obchodní korporaci VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, se sídlem Germeringer Strasse 1, 821 52 Krailling, Spolková republika Německo, podnikající na území ČR prostřednictvím odštěpného závodu zahraniční právnické osoby VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft - organizační složka, IČO 27093948, se sídlem Pražská 636, 252 44 Dolní Břežany (dále též „společnost“ či „účetní jednotka“), uložena pokuta ve výši 40 500 Kč podle § 37a odst. 1 písm. h) a § 37a odst. 3 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále též „zákon o účetnictví“) za správní delikt, kterého se účetní jednotka dopustila porušením povinnosti podle § 21a v návaznosti na § 8 odst. 2 zákona o účetnictví tím, že

- a) nezveřejnila kompletní účetní závěrku za účetní období let 2011 a 2012, včetně přílohy podle § 18 zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále též „vyhláška č. 500/2002 Sb.“);
 - b) nezveřejnila výroční zprávy za účetní období let 2003 až 2012, se všemi náležitostmi podle § 21 zákona o účetnictví.
2. Námitky žalobce, který nesouhlasí s napadeným rozhodnutím, lze rozdělit do následujících žalobních bodů:
 3. V prvním žalobním bodu žalobce namítá nicotnost, nepřezkoumatelnost, zmatečnost a vnitřní rozpornost rozhodnutí.
 4. Žalobce tvrdí, že správní řízení není možno vést s organizační složkou podniku (závodu) právnické osoby, a proto považuje rozhodnutí z něj vzešlé za nicotné. Odštěpný závod (dříve organizační složka) nemá právní subjektivitu (svéprávnost). Nemůže být tudíž nositelem práv a povinností, ani účastníkem řízení pro nedostatek procesní subjektivity. Odštěpný závod zahraniční právnické osoby nemá proto způsobilost k právním úkonům (právní jednání). Na podporu uvedeného žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 2003 č. j. 32 Odo 945/2002-82, usnesení Nejvyššího soudu ze dne 20. 4. 2011 sp. zn. 32 Cdo 895/2011, či rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 5. 3. 2014 č. j. 3 As 25/2013-46.
 5. Za zmatečné považuje žalobce označení účetní jednotky v záhlaví prvostupňového rozhodnutí. Za daňový subjekt jsou označeny mateřská společnost i organizační složka (odštěpný závod). Přidělený DIČ CZ27093948 je daňová registrace odštěpného závodu, přesto je toto číslo uvedeno u mateřské společnosti. Pokud je rozhodnutí SFÚ nicotné, nelze nicotnost v odvolacím řízení zhojit, proto je nicotné i napadené rozhodnutí.
 6. Podle žalobce je zmatečné i rozhodnutí o registraci odštěpného závodu k DPH vydané Finančním úřadem Praha-západ dne 10. 5. 2004 pod č. j. 111980/04/060901-3142, jelikož registrace nebyla právně možná a v odůvodnění rozhodnutí o přeregistraci ze dne 9. 3. 2012 pod č. j. 3094/12/013320108387 je chybně uvedena adresa sídla německé společnosti, která je označena za daňový subjekt, DIČ se však vztahuje k odštěpnému závodu.
 7. Napadené rozhodnutí žalobce považuje rovněž za nepřezkoumatelné, neboť žalovaný uvedl, že správní řízení bylo vedeno se zahraniční právnickou osobou, aniž by se zabýval námitkami žalobce (zmatečná specifikace účastníka řízení, uvedení DIČ české organizační složky u názvu zahraniční právnické osoby, faktické jednání s odštěpným závodem).

8. V námitce vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí poukazuje žalobce na str. 22 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl: „V případě pochybení účetní jednotky postupoval tedy nalézací správní orgán správně v souladu s § 37a odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví...“, přitom výrok rozhodnutí SFÚ žalovaný změnil na § 37a odst. 1 písm. h) a § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví. Žalobce dále poukazuje na str. 25 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že ze spisu nevyplývá, zda SFÚ zjišťoval, zda a kdy byly účetní závěrky účetní jednotky schváleny valnou hromadou. Podle žalobce nezodpovězením této otázky nemůže být postaveno na jisto, zda účetní jednotka porušila povinnosti stanovené v § 8 odst. 2 účetního zákona. Žalovaný měl proto takovou skutečnost zjistit při ústním jednání či rozhodnutí SFÚ měl zrušit a vrátit SFÚ k dalšímu řízení.
9. Ve druhém žalobním bodu žalobce namítá nepřislušnost SFÚ vydat prvostupňové rozhodnutí. Žalobce za příslušný podle § 12 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále též „zákon o finanční správě“), považuje Finanční úřad pro hl. m. Prahu a nesouhlasí s důvodem uvedeným SFÚ, který svou příslušnost odvodil z ust. § 11 odst. 2 písm. a) zákona o Finanční správě, jelikož zvláštní působnost ve vztahu k zahraničním právníkům osobám je dána pro zahraniční banku, pobočku zahraniční pojišťovny či zajišťovny a zahraniční investiční fond.
10. Ve třetím žalobním bodu žalobce namítá nezákonnost obou správních rozhodnutí, protože nebyla podepsána oprávněnými úředními osobami. Z čl. 123 odst. 1 a 3 písm. e) Organizačního řádu Finanční správy České republiky ze dne 23. 6. 2015, č. j. 41392/15-7400-00180 (dále též „OŘ“), zveřejněného na webových stránkách Finanční správy České republiky, žalobce dovozuje, že pravomoc podepsat rozhodnutí SFÚ měl ředitel SFÚ. V čl. 125 OŘ pracovní náplň ředitelky odboru výkonu daní pro sektor služeb SFÚ Ing. M. J., která rozhodnutí SFÚ podepsala, není uvedena a její pověření k podpisu rozhodnutí SFÚ nebylo doloženo. Obdobně je tomu u napadeného rozhodnutí. Z čl. 116 odst. 1 a odst. 3 písm. d) OŘ žalobce dovozuje, že pravomoc k podpisu napadeného rozhodnutí má ředitel žalovaného; z rozhodnutí není zřejmé oprávnění ředitelky sekce přímých daní žalovaného JUDr. N. V., která jej podepsala, a to ani v zastoupení podle čl. 117 odst. 1 OŘ. Na podporu uvedeného žalobce odkazuje na rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2014, č. j. 9 As 34/2014-76.
11. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce uvádí, že došlo k porušení zákona, neboť správní řízení o správním deliktu mělo být přerušeno poté, co usnesením Okresního soudu Weilheim ze dne 1. 2. 2015, sp. zn. IN 415/14, bylo zahájeno insolvenční řízení německé společnosti. Zmiňované usnesení je rozhodnutím ve smyslu čl. 3 odst. 1 Nařízení Rady (ES) č. 1346/2000 ze dne 29. 5. 2000, o úpadkovém řízení (dále jen „EuInsN“) Podle čl. 17 odst. 1 EuInsN rozhodnutí o zahájení úpadkového řízení má v kterémkoliv jiném členském státě účinky podle práva toho státu, který řízení zahájil. Insolvenční řízení vedené ve Spolkové republice Německo má na základě EuInsN stejné účinky jako insolvenční řízení vedené v České republice. Podle žalobce řízení o správním deliktu podle § 140d odst. 1, odst. 2 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) (dále též „InsZ“), mělo být přerušeno okamžikem zahájení insolvenčního řízení. Pokud by zákonodárce měl v úmyslu, aby řízení o správním deliktu se rozhodnutím o úpadku nepřerušovalo, pak by tak výslovně uvedl v § 140d odst. 2 InsZ. Žalobce dále poukazuje na novelu InsZ provedenou zákonem č. 294/2013 Sb. s účinností od 1. 1. 2014, který vypustil z § 266 odst. 1 InsZ část ustanovení, jímž se nepřerušovala řízení o přestupcích a jiných

správních deliktech. Žalobce ze zrušení tohoto ustanovení dovozuje, že úmyslem zákonodárce bylo, aby se tato řízení přerušovala.

12. V pátém žalobním bodu žalobce vznáší námitku chybné právní kvalifikace. Podle žalobce se jedná o přešůpek spáchaný fyzickou osobou, která za právníckou osobu jednala nebo měla jednat podle § 24 odst. 1 písm. c) bod 2 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích (dále též „přestupkový zákon“), a nikoliv o správní delikt podle § 37a odst. 1 písm. h) zákona o účetnictví. Rovněž z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť v rozhodnutí není řádně odůvodněno, proč spáchaný skutek není shora uvedeným přestupkem.
13. Podle žalobce se jednalo o vícečinný souběh jednorázových deliktů a za účetní období roku 2011 byl delikt spáchan nejpozději dne 31. 12. 2012. Žalobce nesouhlasí s žalovaným, že se jednalo o delikt trvající, neboť vzato *ad absurdum* by například vražda spáchaná v roce 1994 byla promlčena, zatímco nezveřejnění účetní závěrky nikoliv obdobně jako zločiny proti lidskosti či válečné zločiny ve smyslu hlavy třinácté zvláštní části zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „TrZ“). S ohledem na uvedené namítá žalobce, že prekluzivní lhůta, která počíná běžet nejpozději dne 31. 12. kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, za nějž měl být účetní záznam zveřejněn, marně uplynula. V daném případě bylo správní řízení zahájeno dne 15. 8. 2014 a prekluzivní lhůta tří let uplynula v případě nezveřejněných výročních zpráv za období let 2003 až 2009 marně ve smyslu § 37 odst. 5 zákona o účetnictví (ve znění účinném do konce roku 2010). V případě nezveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy za rok 2011 je nutno počítat prekluzivní lhůtu od ledna 2013 a vzhledem k zahájení správního řízení dne 15. 8. 2014 uplynula roční subjektivní lhůta ještě před jeho zahájením. Třiletá objektivní lhůta byla v době zahájení správního řízení překročena o sedm měsíců, a tedy i v případě počátku subjektivní lhůty dne 2. 4. 2014, tj. nahlédnutí prvostupňového orgánu do Sbírky listin, byl správní delikt již promlčen. V případě nezveřejněných výročních zpráv za období let 2003 – 2009 nemělo být správní řízení ani zahájováno.
14. Žalobce poukazuje dále na skutečnost, že v napadeném rozhodnutí není vymezena doba spáchaní správního deliktu, nýbrž je zde toliko naznačována možnost uložení další pokuty. V takovém případě by nebylo možno nový skutek časově odlišit, čímž by nebyl splněn požadavek nezaměnitelnosti, jenž se podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004 č. j. 6 A 126/2002-27 uplatní obdobně jako v případě ustanovení § 160 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) (dále též „tr. ř.“).
15. V návaznosti na shora uvedené žalobce dále namítá, že podle § 37a odst. 3 zákona o účetnictví odpovědnost za delikt zaniká, jestliže správní orgán nezahájí řízení do jednoho roku ode dne, kdy se o něm dozví, nejpozději však do tří let ode dne, kdy byl spáchan. Správní orgány sice uvedly, že se o deliktu dozvěděly dne 2. 4. 2014 nahlédnutím do Sbírky listin, takové tvrzení však žalobce považuje za nepřezkoumatelné. Nelze totiž vyloučit možnost, že se správní orgány o deliktu dozvěděly dříve. Obchodní rejstřík je veřejně přístupný a nelze klást k tíži žalobci, že do něj správní orgány nahlédly až dne 2. 4. 2014. Podle žalobce správní orgány do obchodního rejstříku nahlíží každý rok v lednu, aby získaly přehled o tom, které účetní jednotky povinnost splnily a které nikoliv. Obdobný závěr o prekluzivní lhůtě § 37 odst. 5 zákona o účetnictví ve znění účinném k 31. 12. 2010 vyplývá i z bodu 64 rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 2. 2014 č. j. 57 Af 10/2012-66. V právě projednávaném případě byla pokuta pravomocně uložena ke dni 24. 2. 2016, tedy po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

16. V šestém žalobním bodě nesouhlasí žalobce s posouzením objektivní a materiální stránky správních deliktů. Žalovaný na str. 19 odůvodnění uvedl, že jednáním žalobce byla naplněna objektivní stránka deliktu a následkem jsou „*chybějící dokumenty ve sbírce listin ke dni vydání napadeného rozhodnutí.*“, což podle žalobce nelze z pohledu právní teorie považovat za následek. Následkem protiprávního jednání je vždy ohrožení zájmu chráněného zákonem, který správní orgány nijak nespecifikovaly. Žalobce i tuto skutečnost považuje za důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Žalobce dodává, že pokud žalovaný na str. 17 napadeného rozhodnutí citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007 č. j. 8 As 17/2007-135, konstatoval pouze naplnění materiální stránky deliktu, aniž by ji blíže odůvodnil. Na str. 12 napadeného rozhodnutí je argumentováno ohrožením veřejného zájmu ve vztahu k informovanosti o finanční situaci žalobce. Takové odůvodnění však žalobce shledává pouhým vnucováním názoru správních orgánů na marketingovou komunikaci. Správním orgánům bylo nabídnuto nahlédnutí do účetních záznamů, které však bylo bez vysvětlení odmítnuto.
17. Žalobce v sedmém žalobním bodě nesouhlasí s výší uložené pokuty, která je podle žalobce nezákonná. Zákon o účetnictví ve znění do 31. 12. 2015 umožňoval uložit pokutu ve výši do 3 % hodnoty brutto aktiv, zatímco od 1. 1. 2016 lze pokuty ukládat ve výši do 3 % hodnoty netto aktiv. Ze str. 24 napadeného rozhodnutí vyplývá, že horní hranice sazby klesla z 12 153 660 Kč na 11 293 200 Kč. Při analogické aplikaci § 2 odst. 1 trestního zákoníku je nutné uplatnit retroaktivitu ve prospěch pachatele, protože v odvolacím řízení klesla horní hranice sazby téměř o milion korun, tj. o 7 %. Žalovaný přesto uloženou pokutu nesnížil, a tedy porušil zákaz *reformatio in peius*.
18. Žalobce též nesouhlasí s výpočtem maximální výše pokuty na základě hodnoty aktiv za rok 2012, protože žalobce byl trestán za delikty páchané již od roku 2003, a tudíž měla být tato výše vypočtena z průměrné hodnoty aktiv za dané období. Výpočtem vycházejícím pouze z účetního období 2012 došlo k jejímu nezákonnému zvýšení.
19. V osmém žalobním bodě je rozporováno hodnocení polehčujících či přitěžujících okolností a posouzení předběžné otázky ohledně právní úpravy účetnictví.
20. Žalobce zdůraznil, že jeho jednání nebylo vedeno zlým úmyslem, ale rozdílným výkladem práva z důvodu nejednoznačné právní úpravy. Blíže žalobce uvádí, že dne 1. 7. 2005 nabyl účinnosti zákon č. 261/2005 Sb., kterým byl do zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „OCHZ“) vložen § 38j odst. 1 písm. a) a odst. 2 upravující zveřejňování účetních záznamů zahraničních právnických osob. Nabytím účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“) ke dni 1. 1. 2014 byl obchodní zákoník zrušen a toto pravidlo převzala ustanovení § 69 a § 70 zákona č. 304/2013, o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob (dále jen „zákon o veřejných rejstřících“). Podle § 38j odst. 1 písm. j) OCHZ se v případě organizační složky zahraniční právnické osoby účetní záznamy kontrolují, zpracovávají a zveřejňují podle právního řádu státu, jímž se řídí zahraniční právnická osoba. Podle § 38j odst. 2 OCHZ tato povinnost neplatí pro zahraniční právnickou osobu řídící se právem členského státu Evropské unie, v daném případě právem německým. Do Sbírky listin se vloží jen listiny uvedené v § 38j odst. 1 písm. a) věta první před středníkem, b) a c) OCHZ. Obdobně viz též § 69 a § 70 zákona o veřejných rejstřících. Citovaná ustanovení jsou dle žalobce *lex specialis* vůči § 21a zákona o účetnictví.
21. Žalobce dále rozporuje argumentaci žalovaného Směrnicí Rady č. 89/666/EHS ze dne 21. 12. 1989 o zveřejňování poboček vytvořených v členském státě některými formami

společností řídících se právem jiného členského státu (dále jen „*jedenáctá Směrnice*“). Tato jedenáctá směrnice v čl. 1 odst. 1 stanovuje „*Listiny a údaje týkající se poboček vytvořených v členském státě společnostmi, které se řídí právem jiného členského státu a na které se vztahuje směrnice 68/151/EHS, jsou zveřejňovány v souladu s článkem 3 uvedené směrnice podle práva členského státu, ve kterém se nachází pobočka.*“ (podtržené zvýraznil žalobce, pozn. soudu) a odkazuje na Směrnici ze dne 9. 3. 1968 o koordinaci ochranných opatření, která jsou na ochranu zájmů společníků a třetích osob vyžadována v členských státech od společností ve smyslu čl. 58 druhého pododstavce Smlouvy, za účelem dosažení rovnocennosti těchto opatření. Tato směrnice byla s účinností ode dne 21. 10. 2009 nahrazena směrnicí č. 2009/101/ES téhož názvu (dále jen „*Směrnice o koordinaci ochranných opatření*“). Jelikož čl. 1 odst. 1 jedenácté Směrnice stále odkazuje na zrušenou, nikoliv na novou, směrnici, nelze tohoto pochybení zákonodárce vykládat k tíži adresátů právních norem. Z uvedeného žalobce dovozuje, že počínaje dnem 21. 10. 2009 neměl povinnost zveřejňovat účetní doklady a vzhledem k zahájení správního řízení až dne 15. 8. 2014 uplynula přibližně dva roky před zahájením zmiňovaná prekluzivní lhůta v případech, kdy byl povinen zveřejnit své účetní doklady.

22. Nadto žalobce připomíná, že každá směrnice musí být implementována do právního řádu členského státu, k čemuž v daném případě nedošlo, neboť ustanovení § 38j obchodního zákoníku (nyní § 69 a § 70 zákona o veřejných rejstřících) je *lex specialis* k § 21a zákona o účetnictví. K tomuto cituje z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „*SDEU*“) ze dne 6. 2. 2014 č. j. C-528/12 „*Článek 57 směrnice 78/660 musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, podle níž se dceřiný podnik řídící se právem tohoto státu nemusí uplatňovat ustanovení této směrnice týkající se obsahu, auditu a zveřejňování ročních účetních závěrek pouze tehdy, pokud se mateřský podnik též řídí právem uvedeného státu.*“ Z tohoto rozsudku dle žalobce vyplývá, že je přípustné, aby právní úprava členského státu umožňovala neuplatňování ustanovení směrnice o zveřejňování ročních účetních závěrek, pokud se mateřský podnik řídí právem jiného státu, než podnik dceřiný. Pro potřeby projednávaného případu rozsudek dokazuje, že ustanovení § 38j obchodního zákoníku a § 69 a § 70 zákona o veřejných rejstřících nejsou v souladu s evropským právem, žalobce se proto řídil právem německým, nikoli českým. Ve správním řízení byl navržen důkaz těchto skutečností mezinárodněprávní pomocí, který však nebyl vzat správními orgány v úvahu.
23. V posuzovaném případě za účelem nahlédnutí do účetních dokladů poskytl žalobce prvostupňovému orgánu odkaz na web německého Spolkového obchodního věstníku a upozornil, že Spolkový obchodní rejstřík není veřejně přístupný.
24. Závěrem žalobce poukazuje na polehčující okolnosti posuzovaného případu a uvádí, že žalobce byl bezúhonný, správní řízení trvalo téměř dva roky, od spáchání řady dílčích skutků uplynula dlouhá doba, a nebylo přihlédnuto k insolventnosti žalobce. Navrhuje rovněž, aby soud využil své moderační právo a od pokuty upustil či ji snížil.
25. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby.
26. K námitkám v prvním žalobním bodu žalovaný uvedl, že se ztotožňuje se žalobcem, že odštěpný závod nemá právní subjektivitu, nicméně účastníkem řízení byla společnost (jako zahraniční právnická osoba) a takto byla ve smyslu § 68 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „*správní řád*“) i označena ve výroku napadeného rozhodnutí. Správní řád nijak nezakazuje, aby byl účastník řízení v záhlaví rozhodnutí upřesněn uvedením organizační složky. Ze správního spisu vyplývá, že správní orgány jednaly s právnickou osobou, nikoli s odštěpným závodem. Namítá-li žalobce nedostatky registrace k DPH, pak

z výpisů z obchodního a živnostenského rejstříku je patrné, že DIČ CZ27093948 je přiděleno daňovému subjektu, tedy společnosti jakožto zahraniční právnické osobě, nikoli odštěpnému závodu. Zachování těchto a dalších údajů po přeregistraci k DPH je v pořádku, neboť došlo ke změně správce daně, nikoli daňového subjektu. Nesprávné uvedení sídla společnosti v rozhodnutí o registraci je pouhou nepřesností nemající za následek nicotnost nebo nezákonnost rozhodnutí.

27. K námitce vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že rozhodnutí není zjevně vnitřně rozporné, neboť pokuta byla fakticky uložena podle § 37a odst. 1 písm. h) a § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví (viz výrok napadeného rozhodnutí). Je-li v odůvodnění rozhodnutí na str. 22 odkazováno na § 37a odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví, jedná se o zřejmou nesprávnost. Vzhledem k výkladu celého odstavce na str. 22 je však zřejmé, že zde správně mělo být citováno ustanovení § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví. K poukazu žalobce, že se správní orgány nezabývaly schválením účetních závěrek valnou hromadou, žalovaný vysvětluje, že podle § 17 odst. 4 zákona o účetnictví ve znění účinném do 31. 12. 2011 a podle § 17 odst. 7 zákona o účetnictví ve znění účinném od 1. 1. 2012, je přípustné dodatečně zaúčtovat např. opomenuté účetní případy, provádět opravné účetní zápisy, avšak pouze v dílčím rozsahu nápravy nesprávného stavu za účelem naplnění podmínek § 3, § 7 a § 8 zákona o účetnictví při respektování § 17 a § 35 zákona o účetnictví. Není přípustná kompletní rekonstrukce účetnictví bez vazby na původní účetní zápisy. Ve smyslu § 7 a § 8 zákona o účetnictví lze takovou nápravu provést do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období. Teprve poté je účetnictví „definitivně uzavřeno“ ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o účetnictví. Určení okamžiku schválení účetní závěrky by bylo podle žalovaného relevantní, byl-li by veden spor o posouzení běhu objektivní prekluzivní lhůty či v případě sporu, zda se společnost skutečně dopustila protiprávního jednání.
28. Ohledně druhého žalobního bodu žalovaný trvá na splnění podmínek § 11 odst. 2 písm. a) zákona o finanční správě. SFÚ byl v daném případě příslušným orgánem, neboť společnost dosahovala stanovené výše obratu. Není mezerou v právu, že ustanovení neobsahuje pojem „zahraniční právnická osoba“, protože jeho účelem je, aby byl SFÚ správcem daně všech právnických osob s obratem přesahujícím 2 000 000 000 Kč.
29. K námitkám ve třetím žalobním bodu uvádí žalovaný, že podle čl. 146 OŘ upravuje podrobnosti podpisových oprávnění podpisový řád. V případě žalovaného je jím Podpisový řád Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 3. 2015, č. j. 9992/15/5000 (dále jen „PŘ OFŘ“). Podle čl. 10 odst. 1 PŘ OFŘ je ředitel sekce žalovaného oprávněn podepisovat veškerá rozhodnutí související s výkonem státní správy a dokumenty zpracované jemu podřízenými odbory, s výjimkou dokumentů podepisovaných ředitelem žalovaného, jeho zástupcem, řediteli odborů a vedoucími oddělení. V podrobnostech odkazuje na str. 9 a 10 napadeného rozhodnutí.
30. Ve vztahu k námitkám ve čtvrtém žalobním bodu žalovaný poukazuje na důvodovou zprávu k § 140d InsZ, z níž cituje, že „*Návrh nového ustanovení §140d insolvenčního zákona doplňuje pravidla obsažená v § 140a až 140c návrhu potud, že ozřejmuje, jak má být po rozhodnutí o úpadku řešen možný konflikt daný vznikem pohledávek v jiných než soudních a rozhodčích řízeních...Změny § 266 odst. 1 insolvenčního zákona navazují na změny promítnuté v textu § 140a až § 141a insolvenčního zákona (srov. i důvodovou zprávu tamtéž) a vymezují se výslovně k soudním a rozhodčím řízením, která se nepřerušují ani prohlášením konkurzu. Výčet těchto řízení odpovídá dosavadnímu stavu.*“ Úmyslem zákonodárce tedy bylo, aby se správní řízení zahájením insolvence nepřerušovala.

31. K námitkám v pátém žalobního bodu žalovaný uvádí, že byl udržován protiprávní stav spočívající v neuveřejnění kompletní účetní závěrky, a proto nemohla začít běžet prekluzivní lhůta. Kromě toho nezveřejnění účetní závěrky za předchozí účetní období do konce bezprostředně následujícího účetního období má za následek neúplnost účetnictví. Od 1. 1. 2014 je tedy neúplné účetnictví za rok 2012 a od tohoto data lze jednání hodnotit jako delikt. S ohledem na rozsudek NSS ze dne 8. 11. 2007 č. j. 9 As 40/2007-61 je objektivní lhůta pro zánik odpovědnosti navázána na ukončení trvajících správních deliktů. Pakliže žalobce namítá nepřezkoumatelnost tvrzení prvostupňového orgánu, že do Sbírky listin nahlédl až dne 2. 4. 2014 a tvrdí, že subjektivní lhůta počíná běžet 1. 1. roku následujícího po roce, kterého se výkazy týkají, pak s tímto výkladem žalovaný nesouhlasí. Ustanovení § 37a odst. 2 zákona o účetnictví vymezuje počátek běhu prekluzivní lhůty okamžikem, kdy se správní orgán o deliktu dozvěděl. Není možné ihned k datu 1. 1. běžného kalendářního roku zkontrolovat, zda mají účetní jednotky řádně uveřejněné výkazy.
32. K námitkám v šestém žalobním bodu žalovaný konstatuje, že objektivní stránka deliktu naplněna byla a posuzované jednání bylo protiprávní. Rovněž byla doložena příčinná souvislost mezi jednáním a následkem, tj. chybějícími dokumenty ve Sbírce listin. Ukládáním dokumentů do Sbírky listin veřejného rejstříku je chráněn veřejný zájem na informovanosti veřejnosti o skutečnostech, jejichž znalost je nezbytná pro kvalitu obchodněprávních vztahů. Kdyby nezveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv nebylo společensky škodlivé, jistě by jej zákonodárce nesankcionoval. Neplněním těchto povinností získávala společnost výhody oproti ostatním soutěžitelům a vylučovala informovanost spotřebitelů. Z ustanovení § 20 a § 21 zákona o účetnictví dále plyne, že výroční zprávy vyhotovují a uveřejňují pouze společnosti s významnějším postavením na trhu, čímž je opět dána společenská škodlivost spáchaného správního deliktu. Účetní závěrky pak podle § 29 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví uveřejňují všechny společnosti bez rozdílu a v případě neuveřejnění příloh jsou zveřejněny pouze výkazy postrádající související skutečnosti, bez kterých nemají správní orgány a široká veřejnost možnost zjistit si informace o účetních zásadách, oceňovacích modelech, struktuře závazkových vztahů či počtu zaměstnanců. Uvedené skutečnosti jsou zvláště důležité u zahraniční společnosti, která zaujímá významné postavení na trhu.
33. V sedmém žalobním bodu žalovaný konstatuje, že novela zákona o účetnictví č. 221/2015 Sb. v přechodných ustanoveních čl. II bod 6 stanoví, že dosud neskončená řízení se dokončí podle stávajících předpisů s výjimkou případů, kdy je nová právní úprava pro účetní jednotku výhodnější. V daném případě činila brutto aktiva 405 122 000 Kč, zatímco netto aktiva 376 440 000 Kč, tedy o 3 % méně. Navzdory změně této hranice představuje pokuta 0,00996 % z maximální výše sazby podle starší úpravy a po novele pak 0,010758 %. V obou případech se po zaokrouhlení jedná o pouze 0,01 % možné sankce, proto nebyl neshledán důvod jejího snížení.
34. Ohledně námitek v osmém žalobním bodu žalovaný zdůrazňuje, že žalobcova argumentace právní úpravou obchodního zákoníku a úpravou v zákoně o veřejných rejstřících byla vypořádána již na str. 3 až 7 prvostupňového rozhodnutí a na str. 19 až 21 napadeného rozhodnutí. Proto pouze shrnuje, že povinnost ukládat příslušné dokumenty do veřejné Sbírky listin se vztahuje na všechny zahraniční právnické osoby bez výjimky, a totéž platí pro jejich organizační složky. Z dikce § 38j OCHZ vyplývá, že není-li splněna podmínka vzájemnosti, uloží se do Sbírky listin též účetní záznamy vztahující se k činnosti odštěpného závodu uvedené v § 38i odst. 1 písm. c) OCHZ. V případě § 70 zákona o

veřejných rejstřících nelze dovodit, že by organizační složka zahraniční právnické osoby byla zcela zproštěna zveřejňovat zákonem požadované účetní záznamy. Žalobce pomíjí skutečnost, že odštěpný závod společnosti je ve smyslu § 1 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví účetní jednotkou, na níž se vztahují povinnosti podle tohoto zákona. Proto měla společnost podle § 18 zákona o účetnictví povinnost sestavit účetní závěrku a podle § 21 odst. 1 zákona o účetnictví uveřejnit výroční zprávu bez ohledu na ověření účetní závěrky auditorem. Podle § 21a zákona o účetnictví účetní závěrka a výroční zpráva měly být uveřejněny ve Sbírce listin, což se nestalo. E-mailovou komunikací žalobce s prvostupňovým orgánem se žalovaný zabýval. Ohledně zbývajících námitek žalovaný odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

35. Městský soud v Praze o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a žalovaný se ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřil (§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále též „s. ř. s.“).
36. Napadené rozhodnutí městský soud přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a shledal, že žaloba důvodná není.
37. Ze správního spisu vyplývají tyto skutečnosti:
38. Dne 3. 4. 2014 SFÚ vyzval společnost k podání vysvětlení, z jakého důvodu není ve Sbírce listin obchodního rejstříku založena „účetní závěrka sestavená k 31. 12. 2011 a 2012 a výroční zpráva za účetní období 2011 a 2012“. Nedostatek byl zjištěn dne 2. 4. 2014 při kontrole prostřednictvím internetových stránek www.justice.cz. Společnost dne 9. 4. 2014 sdělila, že požadované dokumenty byly omylem dne 6. 3. 2014 zaslány do datové schránky Ministerstva spravedlnosti. Tento omyl byl dne 9. 4. 2014 napraven. Společnost doložila doručky z datové schránky. Z nich vyplývá, že Ministerstvu spravedlnosti byly dne 6. 3. 2014 doručeny soubory „audit 2011 VG.pdf“ (6,95 MB), „Zpráva auditora 2012.pdf“ (686,18 kB), „VIKTORKA – výkazy k 31. 12. 2012.pdf“ (2,66 MB). Městský soud v Praze dne 9. 4. 2014 obdržel soubory „Zpráva auditora 2012.pdf“ (686,18 kB), „VIKTORIAGRUPPE – výkazy k 31. 12. 2012.pdf“ (2,66 MB) a „Zpráva auditora + výkazy.pdf“ (6,95 MB).
39. Dne 13. 8. 2014 zahájil SFÚ řízení o správním deliktu, jelikož i poté nebyly do obchodního rejstříku vloženy přílohy k účetním závěrkám let 2011 a 2012, jak bylo ověřeno nahlédnutím do rejstříku dne 30. 7. 2014. Za účastníka řízení byla označena společnost „VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, Germeringer Strasse 1, 821 52 Krailling, Spolková republika Německo, organizační složka: VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, Pražská 636, 252 41 Dolní Břežany, IČ 27093948.“ Společnost ve vyjádření ze dne 25. 8. 2014 mimo jiné uvedla, že na základě e-mailu svého německého právního zástupce má za to, že podle německého práva nejsou tyto doklady veřejně přístupné, a tímto právem se společnost řídí. Navrhla, aby si prvostupňový orgán tyto informace ověřil dotazem u německých správních orgánů.
40. Dne 17. 9. 2014 požádal SFÚ Městský soud v Praze o kopie listin, které společnost založila do Sbírky listin rejstříkového soudu, a to účetní závěrku za období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 a od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a výroční zprávu za období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 a od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012. Městský soud v Praze zaslal SFÚ dne 3. 10. 2014 fotokopie těchto listin: „Zprávu nezávislého auditora o ověření účetní závěrky“ ze dne 31. 12. 2011 vztahující se výlučně k odštěpnému závodu, s přílohou výkazu zisků a ztrát, účetní rozvahou a přílohu k roční účetní závěrce vč. přehledu o peněžních tocích (auditor neměl

k účetnictví odštěpného závodu výhrady a uvedl, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv o finanční situaci společnosti), „Zprávu nezávislého auditora o ověření účetní závěrky“ ze dne 31. 12. 2012 též struktury, s daty za účetní období roku 2012. Obě zprávy neobsahují přílohu k účetní závěrce.

41. Ve sdělení ze dne 12. 5. 2015 SFÚ společnosti sdělil, že společnost je povinna v obchodním rejstříku zveřejnit účetní závěrky a výroční zprávy.
42. Z protokolu o ústním jednání ze dne 21. 5. 2015 vyplývá, že společnost zastupující advokát prohlásil, že není oprávněn za ni jednat z důvodu zahájení insolvenčního řízení ke dni 1. 2. 2015.
43. Dne 9. 6. 2015 se konalo další ústní jednání, na němž byla shrnuta dosavadní důkazní situace. průběh řízení a právní názor SFÚ, že společnost je povinna zveřejnit účetní závěrky včetně příloh a výroční zprávy. Společnost uvedla, že okamžikem zahájení insolvenčního řízení ke dni 1. 2. 2015 se řízení o deliktu na základě zákona přerušilo, dále rozporovala příslušnost SFÚ s uvedením, že příslušným orgánem finanční správy je Finanční úřad pro hlavní město Prahu.
44. Dne 26. 10. 2015 vydal SFÚ rozhodnutí č. j. 184922/15/4200-12776-108960, kterým byla obchodní korporaci VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft uložena pokuta ve výši 40 500 Kč podle § 37a odst. 1 písm. h) a § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví za správní delikt, jehož se účetní jednotka dopustila porušením povinnosti podle § 21a v návaznosti na § 8 odst. 2 zákona o účetnictví (viz 1. bod tohoto rozsudku). V odůvodnění rozhodnutí SFÚ uvedl, že na základě § 21a zákona o účetnictví a § 38i OCHZ měla společnost povinnost zveřejnit účetní závěrku společně s výroční zprávou do Sbírky listin rejstříkového soudu. Podle § 38k OCHZ ve znění platném do 31. 12. 2013 tak byla povinna učinit bez zbytečného odkladu. Jelikož je v případě společnosti dána povinnost ověření účetní závěrky auditorem, byla společnost povinna na základě § 21a odst. 2 zákona o účetnictví zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu po ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem ve lhůtě do 30 dnů od splnění obou podmínek, nejpозději však do konce bezprostředně následujícího účetního období bez ohledu na to, zda byly uvedeným způsobem schváleny.
45. SFÚ shledal za prokázanou formální stránku deliktu, tj. porušení § 21a zákona o účetnictví, a tudíž naplnění skutkové podstaty správního deliktu podle § 37a odst. 1 písm. d) a h) zákona o účetnictví. Naplněna byla i materiální stránka, neboť se široká veřejnost nemohla dozvědět potřebné informace o účetní a finanční situaci společnosti. V návaznosti na uvedené SFÚ shrnul průběh správního řízení, zejména že předmětné listiny nebyly do Sbírky listin založeny, poukázal i na porušení § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, tj. že účetnictví není správně vedeno z důvodu nedodržení § 8 odst. 3 zákona o účetnictví výslovně navazující na § 21a zákona o účetnictví.
46. K námitce, že vstupem do insolvence došlo k přerušení řízení o deliktu, SFÚ uvedl, že z ustanovení § 140d InsZ nic takového nevyplývá. Předmětné ustanovení pouze znemožňuje rozhodnout v řízení o správním deliktu či přestupku o náhradě škody či jiné újmy. Ohledně námítky věcné nepřislušnosti SFÚ uvedl, že věcná příslušnost prvostupňového orgánu je dána ust. § 11 odst. 2 písm. a) zákona o Finanční správě, neboť obrát společnosti přesahuje částku 2 000 000 000 Kč.
47. K judikatuře SDEU, konkrétně k rozsudku SDEU ze dne 6. 2. 2014 č. j. C-528/12, dle kterého nebyla povinna společnost v tuzemsku tyto dokumenty zveřejnit, jelikož bylo postačující jejich zanesení do neveřejného rejstříku vedeného ve Spolkové republice Německo, SFÚ uvedl, že společnost je účetní jednotkou ve smyslu § 1 odst. 2 písm. b)

zákona o účetnictví, a proto na ni dopadají povinnosti uvedené v tomto zákoně, včetně ust. § 21a zákona o účetnictví a související normy. Podle čl. 1 jedenácté Směrnice „*Listiny a údaje týkající se poboček vytvořených v členském státě společnostmi, které se řídí právem jiného členského státu a na které se vztahuje směrnice 68/151/EHS (nabrázeno směrnici 2013/34/EU)*“, jsou zveřejňovány v souladu s článkem 3 uvedené směrnice podle práva členského státu, ve které se nachází pobočka.“ Zmiňovaný rozsudek SDEU ze dne 6. 2. 2014 č. j. C-528/12 vykládá čl. 57 Čtvrté směrnice Rady č. 78/660/EHS tak, že brání právní úpravě členského státu, podle níž se na dceřiný podnik řídící se právem tohoto státu nemusí uplatňovat ustanovení této směrnice týkající se obsahu, auditu a zveřejňování ročních závěrek pouze tehdy, pokud se mateřský podnik též řídí právem uvedeného státu. Popisovaná situace je proto jiná než v případě společnosti, jež je právnickou osobou jiného členského státu a podniká v tuzemsku prostřednictvím odštěpného závodu.

48. SFÚ zdůraznil, že před vydáním rozhodnutí nahlédl do obchodního rejstříku a shledal, že požadovaná dokumentace stále nebyla zveřejněna. V důsledku uvedeného zjištění SFÚ skutkový stav ve smyslu § 37a odst. 1 písm. d) a písm. h) zákona o účetnictví shledal za prokázaný. Zdůraznil, že právě chybějící příloha k účetní závěrce rozvádí jednotlivé položky v účetních výkazech, které samostatně nemají příliš velkou vypovídající schopnost, popisuje využívané účetní metody a výroční zpráva informuje o vývoji výkonnosti účetní jednotky, činnosti a stávajícím hospodářském postavení. Nadto je zveřejňování listin též důležité pro činnost Nejvyššího kontrolního úřadu.
49. V souladu s absorpční zásadou uložil prvostupňový orgán sankci za správní delikt nejprísněji trestný, a to za trvající delikt podle § 37a odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví, přičemž ke spáchanému trvajícímu správnímu deliktu podle § 37a odst. 1 písm. h) zákona o účetnictví přihlédl jako k přitěžující okolnosti při stanovení výše sankce. Výši pokuty za správní delikt stanovil podle § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví na 3% hodnoty aktiv. Pro stanovení výše aktiv byly použity údaje z účetní závěrky za účetní období roku 2012, která byla přílohou daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za uvedené zdaňovací období. Výše brutto aktiv činila k 31. 12. 2012 podle této účetní závěrky částku 405 122 000 Kč, tedy 3% z těchto aktiv činilo částku 12 153 660 Kč. SFÚ uvážil, že uložený trest by měl splnit funkci represivní a preventivní. Dále byl vzat v úvahu způsob spáchání deliktu, doba jeho trvání, jakož i jeho úmyslné spáchání. Přitěžující okolností bylo shledáno opakované spáchání deliktu za více účetních období, proto se jedná o trvající správní delikt. Polehčující okolností byla shledána komunikace se SFÚ. S přihlédnutím ke všem zjištěným skutečnostem dospěl SFÚ k závěru, že pokuta má být uložena při spodní hranici sazby ve výši 0,01 % hodnoty aktiv vykázaných za účetní období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, tj. v částce 40 500 Kč.
50. Proti tomuto rozhodnutí podala společnost dne 19. 11. 2015 včasné odvolání.
51. Dne 2. 2. 2016 provedl odvolací orgán lustraci dokumentů uložených ve Sbírce listin týkajících se odštěpného závodu. Dne 23. 2. 2016 provedl lustraci společnosti výpisem z obchodního rejstříku, z něhož zjistil, že společnost je od 30. 1. 2015 v insolvenčním řízení rovněž na území České republiky. Dne 7. 12. 2015 odvolací orgán sdělil, že na základě podnětu podaného společností dne 26. 10. 2015 neshledal důvod pro zahájení řízení o prohlášení nicotnosti prvostupňového rozhodnutí. Ve spise jsou založeny Podpisový řád OFŘ a Podpisový řád Specializovaného finančního úřadu a jeho územních pracovišť ze dne 25. 8. 2015, č. j. 232520/14/4000-00500 (dále jen „*PR SFÚ*“) ve znění platném a účinném v době rozhodování správních orgánů.

52. V napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve konstatoval pochybení prvostupňového orgánu, který v záhlaví rozhodnutí odkázal na § 37a odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví, ačkoli v odůvodnění na str. 3 a 6 správně citoval ustanovení § 37a odst. 1 písm. h) zákona o účetnictví; tuto zřejmou nesprávnost žalovaný opravil.
53. Dále žalovaný uvedl, že ověřil skutečnost, z níž vyplývá, že SFÚ je příslušným správcem daně na základě § 10 odst. 1 písm. b) zákona o Finanční správě, neboť celkový obrat společnosti přesahuje 2 000 000 000 Kč. Ohledně námitky nesprávnosti podpisu uvedl, že na základě čl. 146 OŘ vydal SFÚ vlastní podpisový řád a právě z čl. 15 PŘ SFÚ vyplývá, že ředitelka odboru měla oprávnění podepsat rozhodnutí, jímž bylo rozhodováno o částce menší než 1 000 000 Kč. Následně žalovaný vysvětlil, že řízení je vedeno se společností, nikoli s jejím odštěpným závodem, a že nemohlo být přerušeno okamžikem zahájení insolvenčního řízení, jelikož nic takového právní úprava v § 140d InsZ nestanoví.
54. K námitce nepřezkoumatelnosti okamžiku odhalení deliktu, žalovaný na základě spisu uvedl, že z něj nevyplývá, že by SFÚ zjistil naplnění skutkové podstaty přede dnem 2. 4. 2014. Povinnost zveřejnit účetní závěrku byla stanovena v § 40 OCHZ, neboť odštěpný závod je účetní jednotkou ve smyslu § 1 odst. 2 písm. a) zákona o účetnictví a podle § 21a zákona o účetnictví má povinnost zveřejňovat účetní závěrky a výroční zprávy. Účetní závěrka musí být zveřejněna v rozsahu stanoveném § 18 odst. 3 zákona o účetnictví a podle § 19 zákona o účetnictví sestavena k poslednímu dni účetního období. Podle § 19 odst. 6 zákona o účetnictví musí být informace v účetní závěrce spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti. Ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o účetnictví je dána povinnost zveřejnění podle § 21a zákona o účetnictví, v případě účetní závěrky nejpozději do konce následujícího účetního období, jinak je účetnictví neúplné. Účetnictví za rok 2011 je proto neúplné počínaje dnem 1. 1. 2013, účetnictví za rok 2012 počínaje dnem 1. 1. 2014.
55. Žalovaný k písemnostem ve Sbírce listin obchodního rejstříku konstatoval:
- A) dne 29. 3. 2012 byla obchodnímu rejstříku doručena účetní závěrka roku 2003, a to rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha zpracovaná dne 31. 12. 2003, uloženo pod č. A 48916/SL1/MSPH
 - B) dne 29. 3. 2012 byly obchodnímu rejstříku doručeny:
 - účetní závěrka roku 2004, a to rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha zpracovaná dne 31. 12. 2004, uloženo pod č. A 48916/SL8/MSPH
 - účetní závěrka roku 2005, a to rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha zpracovaná dne 31. 12. 2005, uloženo pod č. A 48916/SL9/MSPH
 - účetní závěrka roku 2006, a to rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha zpracovaná dne 31. 12. 2006, uloženo pod č. A 48916/SL10/MSPH
 - účetní závěrka roku 2007, a to rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha zpracovaná dne 31. 12. 2007, uloženo pod č. A 48916/SL111/MSPH
 - účetní závěrka roku 2009, a to rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha zpracovaná dne 31. 12. 2009, uloženo pod č. A 48916/SL5/MSPH
 - účetní závěrka roku 2010, a to rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha zpracovaná dne 31. 12. 2010, uloženo pod č. A 48916/SL6/MSPH
 - účetní závěrka roku 2010, a to rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha zpracovaná dne 31. 12. 2010, uloženo pod č. A 48916/SL7/MSPH
 - C) dne 9. 4. 2014 byly obchodnímu rejstříku doručeny:
 - účetní závěrka roku 2011, a to rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha zpracovaná dne 31. 12. 2011, uloženo pod č. A 48916/SL12/MSPH

zpráva auditora k účetní závěrce roku 2012, zpracovaná dne 31. 12. 2012, uloženo pod č. A 48916/SL13/MSPH

účetní závěrka roku 2012, a to rozvaha a výkaz zisku a ztráty, zpracovaná dne 31. 12. 2012, uloženo pod č. A 48916/SL14/MSPH

D) dne 15. 8. 2015 byly soudu doručeny:

účetní závěrka roku 2011, a to přehled o peněžních tocích, zpracovaný dne 31. 12. 2011, uloženo pod č. A 48916/SL15/MSPH

účetní závěrka roku 2012 a to přehled o peněžních tocích, zpracovaný dne 31. 12. 2012, uloženo pod č. A 48916/SL16/MSPH.

56. Na základě uvedených zjištění má žalovaný za prokázané, že dne 9. 4. 2014 byly obchodnímu rejstříku doručeny nekompletní účetní závěrky za účetní období 2011 a 2012, jež byly dne 28. 4. 2014 založeny do Sbírky listin a následně dne 15. 8. 2014 byly obchodnímu rejstříku doručeny výkazy peněžních toků za období 2011 a 2012, jež byly do Sbírky listin založeny dne 21. 10. 2014. Společnost tímto jednáním vyvolala a udržovala trvající protiprávní stav, tedy spáchala trvající správní delikt, nadto stále nezveřejnila účetní závěrku za rok 2008. Vědomé pokračování v tomto jednání považuje žalovaný za přitěžující okolnost. V době vydání napadeného rozhodnutí nebylo nijak ukončeno deliktní jednání spočívající v nezveřejnění kompletních účetních závěrek a výročních zpráv za roky 2011 a 2012. S ohledem na předchozí zjištění je takovéto jednání systematickým porušováním účetních předpisů, nikoliv náhodným opomenutím. K právní kvalifikaci deliktů jakožto trvajících deliktů žalovaný poukázal na rozsudky NSS ze dne 22. 2. 2005 č. j. 5 A 164/2002-44 a ze dne 8. 11. 2007 č. j. 9 As 40/2007-61. NSS s odvoláním na rozsudky ze dne 22. 12. 2005 č. j. 4 As 47/2004-87 a ze dne 22. 9. 2005 sp. zn. 6 As 57/57/2004 konstatoval, že za trvající správní delikt lze s ohledem na absorpční zásadu uložit pokutu pouze jednou, a to za delikt nejprísněji trestný. V případě nezveřejnění účetních závěrek trvá tento protiprávní stav od roku 2011 a v případě nezveřejňování výročních zpráv již od roku 2003.
57. Žalovaný po posouzení objektivní, formální a materiální stránky správních deliktů dospěl k závěru, že k jejich naplnění došlo, neboť byl porušen zákonem chráněný zájem na zveřejňování účetních údajů, a dodal, že zkreslování účetních údajů může být i trestným činem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 TrZ. Shledal, že prvostupňový orgán uložil pokutu ve výši odpovídající společenské škodlivosti spáchaných správních deliktů. Povinnost společnosti zveřejňovat účetní dokumenty byla dána § 38j OCHZ, později § 69 a § 70 zákona o veřejných rejstřících. S námitkou, že je třeba se řídit německým právem, se žalovaný neztotožnil. Zákon o účetnictví je transpozicí evropských směrnic a podle § 1 odst. 2 bod 2 zákona o účetnictví jsou účetními jednotkami ve smyslu tohoto zákona i v tuzemsku podnikající zahraniční právnické osoby. Pro daný případ je relevantní Směrnice o koordinaci ochranných opatření, z jejíhož čl. 3 pro společnost vyplývá povinnost zveřejňovat účetní dokumenty v souladu s českým právem. Tato úprava respektuje, že organizační složka nemá právní subjektivitu, a proto se povinnost vztahuje pouze na ni, nikoliv na celou právnickou osobu. Smyslem a účelem evropské úpravy, jakož i § 21a zákona o účetnictví, je zajištění informovanosti o stavu a hospodaření. Společností namítaná ustanovení § 38j OCHZ, nyní § 69 a § 70 zákona o veřejných rejstřících, pouze stanovují, že nebyla povinna zveřejnit účetní závěrky a výroční zprávy týkající se celé právnické osoby.
58. Ohledně stanovení výše pokuty žalovaný uvedl, že nebyly dány liberační důvody ve smyslu § 37ab odst. 1 zákona o účetnictví. Horní hranice pro uložení pokuty byla správně

vypočtena ve výši 12 153 660 Kč, tj. 3% ze 405 122 000 000 Kč brutto aktiv ve smyslu § 37a odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví. Pokuta ve výši 40 500 Kč činí po zaokrouhlení 0,01 % z této částky, a byla uložena při samé dolní hranici sazby. Správní uvážení SFÚ shledal žalovaný souladným s judikaturou, zejména nálezem Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02. Výši pokuty shledal spíše symbolickou a dále se ztotožnil s tím, že jednání společnosti SFÚ posoudil podle zákona účinného v době, kdy k němu došlo. S účinností od 1. 1. 2016 byl zákon o účetnictví změněn novelou č. 221/2015 Sb. Z přechodného ustanovení čl. II bodu 6. Téhož novely vyplývá, že se řízení o uložení pokuty zahájená přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, dokončí a práva a povinnosti s nimi související se posuzují ve znění zákona o účetnictví účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, není-li nová právní úprava pro účetní jednotku výhodnější. S ohledem na nízkou výši uložené pokuty dospěl žalovaný k závěru, že i v řízení o odvolání lze její maximální výši posoudit podle původní právní úpravy. Pro úplnost žalovaný konstatoval, že podle nové právní úpravy by bylo možné uložit pokutu v maximální výši 11 293 200 Kč, nikoliv 12 153 660 Kč.

59. Žalovaný rovněž shledal, že neuplynula prekluzivní lhůta pro uložení pokuty ve smyslu § 37ab odst. 3 zákona o účetnictví. Uplynutím subjektivní lhůty odpovědnost za správní delikt zaniká, jestliže o něm správní orgán nezačal řízení do 1 roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl. Uplynutím objektivní lhůty odpovědnost za správní delikt zaniká nejpozději do 3 let ode dne, kdy byl spáchán. Subjektivní lhůta počala běžet dne 2. 4. 2014, tj. v den nahlédnutí prvostupňového orgánu do Sbírky listin. Oznámení o zahájení řízení bylo společnosti doručeno do datové schránky dne 15. 8. 2014. Tato lhůta byla dodržena. Pro účely posouzení počátku běhu objektivní lhůty vycházel žalovaný z ust. § 3, § 7 a § 8 zákona o účetnictví. Z těchto ustanovení vyplývají 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. Tímto okamžikem by mohlo být uzavření účetních knih ve smyslu § 17 zákona o účetnictví, tedy den 31. 12. 2011 pro účetní období 2011 a den 31. 12. 2012 pro účetní období 2012. Pozdější den rovněž nelze vyloučit. Povinnosti při schvalování účetní závěrky jsou upraveny v § 125 odst. 1 písm. b) a § 128 OCHZ. Účetní závěrku schvaluje valná hromada, jež se musí konat nejpozději do šesti měsíců od posledního dne účetního období. Schválením účetní závěrky podepsané oprávněnou osobou je definitivně ověřena a potvrzena úplnost, správnost a průkaznost účetnictví. Tyto skutečnosti mohou počátek objektivní tříleté lhůty ovlivnit. Ze spisového materiálu nevyplývalo, že by se prvostupňový orgán zabýval zjišťováním, zda a kdy byly účetní závěrky schváleny valnou hromadou, tuto skutečnost nebylo možno ověřit nahlédnutím do Sbírky listin obchodního rejstříku. Společnost nicméně nezveřejnila účetní závěrky, a proto je účetnictví bez ohledu na jejich schválení či neschválení valnou hromadou za období let 2011 a 2012 neúplné od 31. 12. 2012 a od 31. 12. 2013. Od těchto dnů se odvíjí páchání obou trvajících deliktů. V případě trvajících deliktů je objektivní lhůta promlčení vázána na ukončení protiprávního jednání, k čemuž nedošlo, a proto tento správní delikt promlčen není. Závěrem žalovaný vypořádal námitku nevymahatelnosti uložené pokuty. Insolvenční řízení se zahajuje ve státě, ve kterém má dlužník své „hlavní zájmy“, účinky pak dopadají na majetek a aktivity v ostatních členských státech. Případné obtíže s vymáháním pokuty nemají vliv na zákonitost jejího uložení.
60. Soud vyšel z následující právní úpravy v rozhodném znění:

61. Podle § 11 odst. 2 písm. a) zákona o finanční správě *vybraným subjektem se pro účely tohoto zákona rozumí právnická osoba založená za účelem podnikání, která dosáhla obratu více než 2 000 000 000 Kč.*
62. Podle § 12 odst. 1 zákona o finanční správě *nelze-li určit místní příslušnost finančního úřadu podle jiného právního předpisu, je místně příslušný Finanční úřad pro hlavní město Prahu.*
63. Podle čl. 1 odst. 1 jedenácté Směrnice *listiny a údaje týkající se poboček vytvořených v členském státě společnostmi, které se řídí právem jiného členského státu a na které se vztahuje směrnice 68/151/EHS, jsou zveřejňovány v souladu s článkem 3 uvedené směrnice podle práva členského státu, ve kterém se nachází pobočka.*
64. Podle čl. 1 Směrnice o koordinaci ochranných opatření *koordinací opatření stanovená touto směrnicí se použijí na právní a správní předpisy členských států, které se vztahují na tyto formy společností:(...) v České republice: společnost s ručením omezeným, akciová společnost.*
65. Podle čl. 2 odst. 1 písm. f) Směrnice o koordinaci ochranných opatření *členské státy přijmou nezbytná opatření k zajištění povinného zveřejňování alespoň následujících listin a údajů týkajících se společností uvedených v článku 1 účetní doklady za každé účetní období, které je třeba zveřejnit v souladu se směrnicemi Rady 78/660/EHS (1), 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS.*
66. Podle § 1 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví *tento zákon se vztahuje na účetní jednotky, kterými jsou zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů.*
67. Podle § 1d odst. 1 zákona o účetnictví (ve znění k 1. 1. 2016) *aktivy celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn aktiv zjištěný z rozvahy.*
68. Podle § 18 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví *účetní jednotky sestavují v případech stanovených tímto zákonem účetní závěrku. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v částech uvedených pod písmeny a) a b), zejména naplněním § 7 odst. 3 až 5 a § 19 odst. 5; příloha obsahuje též informace o výši splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, o výši splatných závazků veřejného zdravotního pojištění a o výši evidovaných daňových nedoplatků u místně příslušných finančních orgánů.*
69. Podle § 20 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o účetnictví (ve znění k 31. 12. 2015) *pokud tento zákon nestanoví jinak, řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenu auditorem tyto účetní jednotky akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka (§ 18 odst. 3) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií: aktiva celkem více než 40 000 000 Kč; aktivy celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3.*
70. Podle § 21 odst. 1 zákona o účetnictví *účetní jednotky uvedené v § 20 odst. 1 písm. a) až d) jsou povinny vyhotovit výroční zprávu, jejímž účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení. Výroční zpráva se nevyhotovuje v případech uvedených v § 20 odst. 2.*
71. Podle § 21a odst. 1 zákona o účetnictví *z účetních jednotek podle § 1 odst. 2 jsou povinny účetní závěrku i výroční zprávu, vyžaduje-li její vyhotovení tento zákon nebo zvláštní právní předpis, zveřejnit ty, které se zapisují do obchodního rejstříku, nebo ty, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku v rozsahu, v jakém jimi byla sestavena (§ 18 odst. 3). Povinnosti účetních jednotek ke zveřejnění či uveřejnění jiných*

informací stanovené ve zvláštních právních předpisech nejsou dotčeny. Ustanovení o účetních záznamech podle tohoto zákona se mohou použít obdobně i v uvedených případech.

72. Podle § 21a odst. 2 zákona o účetnictví účetní jednotky uvedené v § 20 zveřejňují účetní závěrku i výroční zprávu po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem podle zvláštních právních předpisů, a to ve lhůtě do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, pokud zvláštní právní předpisy nestanoví lhůtu jinou, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny.
73. Podle § 21a odst. 3 zákona o účetnictví účetní jednotky jsou povinny zveřejnit i zprávu auditora a informaci o tom, že zveřejňované účetní záznamy nebyly případně schváleny způsobem uvedeným v odstavci 2.
74. Podle § 21a odst. 4 zákona o účetnictví účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku, zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu jejich uložením do sbírky listin obchodního rejstříku podle zvláštního právního předpisu, přitom účetní závěrka může být uložena jako součást výroční zprávy. Účetní jednotky, které podle zvláštního právního předpisu předávají výroční zprávu České národní bance, předávají účetní závěrku a výroční zprávu do sbírky listin obchodního rejstříku prostřednictvím České národní banky. Povinnost zveřejnění uvedených účetních záznamů podle tohoto zákona účetní jednotka splnila okamžikem jejich předání rejstříkovému soudu; v případech podle věty druhé předáním České národní bance.
75. Podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví ustanovení o oceňování podle § 25 odst. 3 vyjadřují rezervy, opravné položky a odpisy majetku. Rezervami podle tohoto zákona se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku; odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty.
76. Podle § 37a odst. 1 písm. h) zákona o účetnictví účetní jednotka neuvedená v § 37 nebo osoba odpovědná za vedení účetnictví podle tohoto zákona se dopustí správního deliktu tím, že nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu podle § 21a.
77. Podle § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví za správní delikt se uloží pokuta do výše 3 % hodnoty aktiv celkem podle § 20 odst. 1 písm. a) bodu 1, jde-li o správní delikt podle odstavce 1 písm. c) až e) a g) až j).
78. Podle § 37aa odst. 1 zákona o účetnictví hodnota aktiv celkem uvedená v § 37 odst. 2 a v § 37a odst. 3 se zjistí z účetní závěrky nebo z konsolidované účetní závěrky účetní jednotky sestavené za účetní období, ve kterém nebo za které k porušení povinnosti došlo.
79. Podle § 37ab odst. 3 zákona o účetnictví odpovědnost právnické osoby za správní delikt zaniká, jestliže správní orgán o něm nezahájil řízení do 1 roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl, nejpozději však do 3 let ode dne, kdy byl spáchán.
80. Podle čl. II bod 6 přechodných ustanovení zákona č. 221/2015 Sb. řízení o uložení pokuty podle zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zahájené přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a do tohoto dne neskončené, se dokončí a práva a povinnosti s ním související se posuzují podle zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, není-li právní úprava uvedená v zákoně č. 563/1991 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, pro účetní jednotku výhodnější.
81. Podle § 38j odst. 1 písm. a) OCHZ do sbírky listin se ohledně zahraniční osoby, jejího podniku a jeho organizační složky uloží: účetní záznamy týkající se zahraniční osoby v souladu s povinností jejich kontroly, zpracování a zveřejnění podle právního řádu, jímž se zahraniční

osoba řídí; jestliže tyto účetní záznamy nejsou vypracovány v souladu s předpisy práva Evropských společenství nebo rovnocenným způsobem a jde-li o organizační složky (pobočky) zahraničních úvěrových a finančních institucí, rovněž v případě, že není splněna podmínka vzájemnosti, uloží se do sbírky listin také účetní záznamy, které se vztahují k činnosti organizační složky, uvedené v § 38i odst. 1 písm. c).

82. Podle § 38j odst. 2 OCHZ povinnost uložení účetních záznamů podle odstavce 1 písm. a), která se vztahuje k činnosti organizační složky, neplatí pro zahraniční právnickou osobu, která se řídí právem členského státu Evropské unie nebo jiného státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, a organizační složku jejího podniku (pobočku), a pro zahraniční fyzickou osobu, která je státním příslušníkem členského státu Evropské unie nebo jiného státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, a organizační složku jejího podniku (pobočku). U zahraniční osoby a organizační složky jejího podniku (pobočky) podle věty první se do sbírky listin uloží jen listiny uvedené v odstavci 1 písm. a) části věty před středníkem a listiny uvedené v odstavci 1 písm. b) a c).
83. Podle § 69 písm. a) zákona o veřejných rejstřících do sbírky listin se o zahraniční osobě, jejím závodu, odštěpném závodu a pobočném spolku uloží účetní záznamy týkající se zahraniční osoby v souladu s povinností jejich kontroly, zpracování a zveřejnění podle právního řádu, jímž se zahraniční osoba řídí; jestliže účetní záznamy nejsou vypracovány v souladu s předpisy Evropské unie nebo rovnocenným způsobem a jde-li o odštěpný závod zahraniční úvěrové a finanční instituce, a v případě, že není splněna podmínka vzájemnosti, uloží se do sbírky listin také účetní záznamy, které se vztahují k činnosti odštěpného závodu, uvedené v § 66 písm. c).
84. Podle § 70 odst. 1 zákona o veřejných rejstřících povinnost uložení účetních záznamů podle § 69 písm. a), která se vztahuje k činnosti odštěpného závodu, neplatí pro zahraniční právnickou osobu, která se řídí právem členského státu Evropské unie nebo jiného státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, a její odštěpný závod a pro zahraniční fyzickou osobu, která je státním občanem jiného členského státu Evropské unie nebo jiného státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, a její odštěpný závod.
85. Podle § 70 odst. 2 zákona o veřejných rejstřících u zahraniční osoby a jejího odštěpného závodu podle odstavce 1 se do sbírky listin uloží jen listiny uvedené v § 69 písm. a) části věty před středníkem a listiny uvedené v § 69 písm. b) a c).
86. Podle § 8 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, v znění pozdějších předpisů (dále jen „nový PřesZ“) trvající přestupek je takový přestupek, jehož znakem je jednání pachatele spočívající ve vyvolání a následném udržování protiprávního stavu nebo jednání pachatele spočívající v udržování protiprávního stavu, který nebyl pachatelem vyvolán.
87. Podle § 24 odst. 1 písm. c) bod 2 přestupkového zákona přestupku se dopustí ten, kdo poruší povinnost podat návrh na zápis, změnu nebo výmaz zápisu v obchodním rejstříku nebo uložit listinu do sbírky listin.
88. Podle § 2 odst. 1 TrZ trestnost činu se posuzuje podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán; podle pozdějšího zákona se posuzuje jen tehdy, jestliže to je pro pachatele příznivější.
89. Podle § 160 odst. 1 tr. ř. nasvědčují-li prověřováním podle § 158 zjištěné a odůvodněné skutečnosti tomu, že byl spáchán trestný čin, a je-li dostatečně odůvodněn závěr, že jej spáchala určitá osoba, rozhodne policejní orgán neprodleně o zahájení trestního stíhání této osoby jako obviněného, pokud není důvod k postupu podle § 159a odst. 2 a 3, § 159b odst. 1, 3 a 4 nebo § 159c odst. 1. Výrok usnesení o zahájení trestního stíhání musí obsahovat popis skutku, ze kterého je tato osoba obviněna, aby nemohl být zaměněn s jiným, zákonné označení trestného činu, který je v tomto skutku spatřován; obviněný musí být v usnesení o zahájení trestního

stíhání označen stejnými údaji, jaké musí být uvedeny o osobě obžalovaného v rozsudku (§ 120 odst. 2). V odůvodnění usnesení je třeba přesně označit skutečnosti, které odůvodňují závěr o důvodnosti trestního stíhání.

90. Podle § 140d odst. 1 InsZ jiná řízení než soudní a rozhodčí řízení se rozhodnutím o úpadku nepřerušují a lze je nově zahájit i v době, po kterou trvají účinky rozhodnutí o úpadku; v těchto řízeních však po dobu, po kterou trvají účinky rozhodnutí o úpadku, nelze rozhodnout o náhradě škody nebo jiné újmy. K rozhodnutím vydaným v rozporu s tímto zákazem se v insolvenčním řízení nepřihlíží. Nestanoví-li zákon jinak, je účastníkem těchto jiných řízení i nadále dlužník.
91. Podle § 140d odst. 2 InsZ rozhodnutím o úpadku se z jiných řízení podle odstavce 1 nepřerušují zejména a) daňové řízení, b) řízení ve věcech vkladu práva k nemovitostem, c) řízení o dlužných mzdových nárocích zaměstnanců dlužníka podle zvláštního právního předpisu, d) řízení o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.
92. Podle § 266 odst. 1 písm. b) InsZ (ve znění k 31. 12. 2013) prohlášením konkursu se nepřerušují řízení o přestupcích a jiných správních deliktech.
93. Podle § 15 odst. 2 správního řádu úkony správního orgánu v řízení provádějí úřední osoby oprávněné k tomu podle vnitřních předpisů správního orgánu nebo pověřené vedoucím správního orgánu.
94. Podle č. 116 odst. 3 písm. d) OŘ ředitel Odvolacího finančního ředitelství při výkonu služby na svém služebním místě, kromě svých povinností stanovených mu právními předpisy, zejména rozhoduje v daňovém a správním řízení ve věcech působnosti Odvolacího finančního ředitelství, pokud rozhodováním nepověří jiného zaměstnance.
95. Podle čl. 117 odst. 1 OŘ ředitel Sekce nepřímých daní Odvolacího finančního ředitelství zastupuje ředitele Odvolacího finančního ředitelství v případě jeho zaneprázdnění nebo v době nepřítomnosti v plném rozsahu jeho práv a povinností s výjimkou právních jednání, u nichž je právními předpisy stanovena výlučná působnost ředitele Odvolacího finančního ředitelství. Dále nemůže rozhodovat v případech, které si ředitel Odvolacího finančního ředitelství vyhradí, pokud k takovému jednání Generální finanční ředitelství ředitele Sekce nepřímých daní Odvolacího finančního ředitelství nezmocní (v případě dlouhodobé nepřítomnosti ředitele Odvolacího finančního ředitelství). Řídí činnost sekce a koordinuje činnost odboru a oddělení v jeho přímé řídicí působnosti. Za činnost sekce odpovídá řediteli Odvolacího finančního ředitelství.
96. Podle čl. 123 odst. 3 písm. e) OŘ ředitel Specializovaného finančního úřadu při výkonu služby na svém služebním místě, kromě svých povinností stanovených mu právními předpisy, zejména rozhoduje v daňovém a správním řízení ve věcech v působnosti Specializovaného finančního úřadu, pokud rozhodováním nepověří jiného zaměstnance.
97. Podle čl. 125 OŘ ředitel odboru nezařazeného do sekce Specializovaného finančního úřadu řídí svěřený odbor. Za činnost odbor nezařazeného do sekce odpovídá řediteli Specializovaného finančního úřadu, popř. řediteli Sekce metodiky a řízení Specializovaného finančního úřadu. Má práva, povinnosti a odpovědnost ředitele sekce, s výjimkou koordinace podřízených odborů. Přímou řídí vedoucí oddělení, kteří jsou organizačně zařazeni v jemu svěřeném odboru. Ředitele odboru nezařazeného do sekce v době jeho nepřítomnosti zastupuje jím určený vedoucí oddělení.
98. Podle čl. 146 odst. 1 OŘ oprávnění a povinnosti podepisovat dokumenty upravuje podpisový řád.
99. Podle čl. 10 odst. 1 PŘ OFŘ ředitel sekce podepisuje následující dokumenty: dokumenty, tj. i veškerá rozhodnutí související s výkonem státní správy a jiné správní akty zpracované jemu podřízenými odbory OFŘ, s výjimkou a) rozhodnutí, jiných správních aktů a dokumentů

podpisovaných ředitelem OFŘ dle čl. 8 Podpisového řádu OFŘ; b) rozhodnutí, jiných správních aktů a dokumentů podepisovaných zástupcem ředitele OFŘ dle čl. 9 odst. 2 Podpisového řádu OFŘ, c) rozhodnutí, jiných správních aktů a dokumentů podepisovaných řediteli odborů dle čl. 11 Podpisového řádu OFŘ a vedoucími oddělení dle čl. 12 Podpisového řádu OFŘ

100. Podle čl. 15 odst. 1 písm. k) PŘ SFÚ ředitel odboru výkonu dní v rámci své působnosti podepisuje rozhodnutí dle § 67 správního řádu, pokud je rozhodováno o částce menší než 1 mil. Kč.
101. Vzhledem k rozsahu žaloby a množství argumentů, které se často v celém textu žaloby opakují a překrývají, posuzoval soud žalobní námitky na základě principu, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54; ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58; ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013-66; všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na: www.nssoud.cz).
102. Městský soud v Praze po posouzení věci neshledal námitky vznesené žalobcem důvodnými, a to z následujících důvodů:
103. V první řadě se soud zabýval námitkou nicotnosti a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť pokud by tyto vady byly důvodné, již tato okolnost samotná by bez dalšího musela vést k vyslovení nicotnosti nebo ke zrušení napadeného rozhodnutí, aniž by bylo možné se zabývat ostatními žalobními námitkami.
104. Teorie považuje za nicotný ten správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti (srov. Hendrych, D. a kol.: *Správní právo. Obecná část*. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, s. 136-141).
105. K pojmu nicotnosti se opakovaně vyjádřil i Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 1 Afs 6/2005 - 65 (dostupný na www.nssoud.cz), kde uvedl, že „*k nicotnosti je soud povinen hledět z úřední povinnosti. Vady, které způsobují nicotnost, jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu (nikoliv však pouhý nedostatek funkční příslušnosti), zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje (co není osobou v právním slova smyslu), nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí (např. uložení povinnosti podle již zrušeného předpisu).*“
106. Právě popsané vady vyvolávající nicotnost správního aktu zdejší soud v případě žalobou napadeného rozhodnutí neshledal. Ostatně žalobce nicotnost napadeného rozhodnutí ani nespatořoval v žádné z uvedených vad, nýbrž dovozuje nicotnost rozhodnutí ze skutečnosti, že řízení bylo vedeno s odštěpným závodem, který nemá právní subjektivitu. K této otázce se soud vyjadřuje v bodu 112. tohoto rozsudku a předesílá, že tvrzenou nicotnost napadených rozhodnutí nezjistil.

107. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84). Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78, č. 523/2005 Sb. NSS) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, proč není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994, č. j. 6A 63/93-22).
108. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže z jeho odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětluje, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.
109. Soud dodává, že s ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení je nutné rozhodnutí I. stupně i rozhodnutí žalovaného posuzovat jako celek; případné vady odůvodnění rozhodnutí I. stupně tak mohl zhojit žalovaný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47). Soud rovněž uvádí, že zrušení správního rozhodnutí výlučně pro nepřezkoumatelnost vylučuje možnost věcného posouzení žalobních bodů, a tím pádem se prodlužuje celková délka sporu, což neprospívá ani účastníkům řízení, ani správním orgánům. Námitku nepřezkoumatelnost je tedy nutné hodnotit i ve vztahu k hospodárné a k racionální aplikaci práva.
110. Napadená rozhodnutí posoudil soud optikou výše uvedené judikatury a dospěl k závěru, že rozhodnutí nepřezkoumatelná nejsou. Z jejich odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu správní orgány vyšly, jak vyhodnotily pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudily. Rozhodnutí jsou řádně odůvodněna a jsou plně srozumitelná.
111. Ani tvrzená nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, která je namítána *v prvním žalobním bodu*, jež má spočívat v základu ve stejné skutečnosti, z níž žalobce dovozuje i nicotnost napadeného rozhodnutí, tedy že správní orgány se nedostatečně vypořádaly se vznesenými námitkami ohledně vedení řízení s odštěpným závodem, soudem zjištěna nebyla (viz bod 112. rozsudku). Žalovaná uvedla řešení otázek, které byly předmětem

řízení, včetně důvodů, pro které bylo odvolání žalobce zamítnuto. Podle soudu napadené rozhodnutí obsahuje veškeré zákonem stanovené náležitosti a totéž pak lze vztáhnout na rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

112. Při posuzování okruhu námitek vztahujících se k nesprávnému vedení řízení s odštěpným závodem společnosti - zahraniční právnické osoby VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft, a v důsledku této skutečnosti v následném vadném vydání napadených rozhodnutí, vycházel soud jednak z oznámení SFÚ ze dne 13. 8. 2014 č. j. 173668/14/4000-17202-108960, o zahájení řízení a jednak z usnesení SFÚ ze dne 17. 9. 2014, č. j. 194327/14/4000-17202-108960 určeného Městskému soudu v Praze, tj. dvou prvních úkonů v zahájeném správním řízení. V obou je za účastníka řízení označena společnost VIKTORIAGRUPPE a tuzemský odštěpný závod je uveden toliko pro potřeby specifikace účetní jednotky. Ani z obsahu správního spisu, ani ze záhlaví napadeného či prvostupňového rozhodnutí nevyplývají jakékoliv skutečnosti svědčící o tom, že by za účastníka řízení byl označen pouze odštěpný závod. Takové tvrzení žalobce nemá oporu ve správním spise a na něj navazující argumentaci považuje soud za irelevantní. Nicotnost ani nepřezkoumatelnost rozhodnutí nemůže spočívat ve správném uvedení DIČ vedle názvu a sídla společnosti namísto vedle názvu a sídla odštěpného závodu v záhlaví prvostupňového rozhodnutí, neboť DIČ je vždy přidělováno daňovému subjektu jako osobě mající právní subjektivitu, v tomto případě zahraniční právnické osobě. V záhlaví napadeného rozhodnutí je DIČ sice chybně uvedeno u odštěpného závodu a nikoli mateřské společnosti jako právnické osoby, avšak tato zjevná písařská chyba na první pohled zřejmá, není způsobila založit tak závažnou vadu správního rozhodnutí, jakou je jeho nicotnost či nepřezkoumatelnost. Ohledně *námitek nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů* soud rovněž odkazuje na str. 9 napadeného rozhodnutí, kde žalovaným byly námitky řádně vypořádány i s odkazem na sdělení žalovaného ze dne 7. 12. 2015 č. j. 42176/15/5100-41452-707045, jímž byl shledán nedůvodným podnět k prohlášení nicotnosti prvostupňového rozhodnutí.
113. Lze dodat, že výše nastolené otázky byly žalobcem namítány opakovaně v řadě případů, a proto se k nim vyslovil opakovaně nejen zdejší soud, ale i Nejvyšší správní soud, který např. v rozsudku ze dne 12. 3. 2020, č. j. 2 Afs 190/2018-71 uvedl, že „*zahraniční právnická osoba nemůže na území ČR provozovat svoji podnikatelskou činnost jinak než prostřednictvím svojí organizační složky (odštěpného závodu), která se zapisuje do obchodního rejstříku a je jí přiděleno identifikační číslo. Z rozhodnutí žalovaného i správního orgánu prvního stupně je zřejmé, že tato*“. V tomto smyslu se v posuzovaném případě jedná o stejný skutkový případ, kdy obě napadená rozhodnutí byla adresována zahraniční právnické osobě prostřednictvím jejího odštěpného závodu, na jehož adresu rovněž byla všechna rozhodnutí doručována v souladu s § 45 odst. 1 daňového řádu.
114. Žalobcem je dále namítána zmatečnost rozhodnutí o registraci k DPH vydaného Finančním úřadem Praha-západ dne 10. 5. 2004 č. j. 111980/04/060901-31-42 a dne 9. 3. 2012 č. j. 3094/12/013320108387. Jedná se o dvě rozhodnutí, které nejsou předmětem soudního přezkumu v tomto řízení, a vztahuje se na ně presumpce správnosti správních aktů.
115. Ohledně námitek zjevné vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobce dovozuje z textu na str. 22 napadeného rozhodnutí, soud konstatuje, že žalovaný se dopustil písařské chyby a citoval § 37a odst. 1 písm. b), ačkoliv mělo být odkázáno na § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví. S tímto tvrzením ostatně žalovaný ve svém vyjádření souhlasí. Uvedené dílčí pochybení neshledal soud však takové intenzity, aby bylo důvodem

jeho nesrozumitelnosti a to s ohledem na obsah celého odstavce, kde je tato písarská chyba uvedena. Nadto mohl žalobce požadovat, aby tato nepřesnost byla opravena postupem podle § 70 správního řádu, což neučinil. Tato dílčí námitka je proto nedůvodná.

116. Žalobce dále namítá vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí z důvodu, že byl postup SFÚ shledán správným, ačkoliv žalovaný současně konstatoval, že nebylo zkoumáno, zda byly účetní závěrky schváleny valnou hromadou či nikoliv. Zodpovězení této otázky považuje žalobce za důležité pro určení počátku běhu prekluzivní lhůty ve vztahu ke spáchaným správním deliktům. Soud upozorňuje, že na str. 25 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: *„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.“* (tučným písmem zvýraznil žalovaný, pozn. soudu). Na téže straně žalovaný dodává, že se neúspěšně pokusil tuto skutečnost ověřit nahlédnutím do Sbírky listin obchodního rejstříku, s tím, že pro všechny účetní jednotky platí povinnost vést účetnictví úplně ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o účetnictví a pokud účetní jednotka nezveřejní kompletní účetní závěrku nejpozději do konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející účetní období, je účetnictví neúplné. V daném případě se jedná o účetnictví z roku 2011 a 2012, jehož účetní uzávěrka měla být zveřejněna k 31. 12. 2012 a k 31. 12. 2013, což má za následek ke dni 1. 1. 2013 a dni 1. 1. 2014 neúplnost účetnictví; tímto okamžikem došlo k počátku trvajícího správního deliktu. Žalovaný ve vyjádření upřesnil, že podle § 17 odst. 7 zákona o účetnictví již nebylo možné dodatečně účetní závěrku sestavit z důvodu „definitivního uzavření účetnictví“ ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o účetnictví. Soud k uvedenému konstatuje, že nepovažuje napadené rozhodnutí za vnitřně rozporné, jelikož z odůvodnění na str. 25 napadeného rozhodnutí vyplývá, že zde žalovaný objasnil důvod, pro který nepovažoval případné schválení účetní závěrky valnou hromadou za skutečnost relevantní pro účely určení počátku běhu prekluzivní lhůty.
117. S ohledem na výše uvedené neshledal soud námitky v prvním žalobním bodu důvodnými.
118. K námitce ve druhém žalobním bodu, kdy žalobce namítá nepřislušnost SFÚ vydat prvostupňové rozhodnutí, soud uvádí, že se neztotožnil s žalobcem, že by ustanovení § 11 zákona o finanční správě *per analogiam legis* mělo být vykládáno s ohledem na skutečnost, že zákon o finanční správě neobsahuje pojem „zahraniční právnická osoba“, zatímco jiné (zcela nesouvisející) zákony pojem „zahraniční právnická osoba“ obsahují.
119. Výkladem zastávaným žalobcem by byl popřen iracionálně samotný smysl a účel zákona o finanční správě, jímž je mimo jiné vymezení soustavy správních orgánů pro výkon správy daní a jejich územní a věcné působnosti. Jak již bylo citováno výše podle § 11 odst. 2 písm. a) zákona o finanční správě vybraným subjektem se pro účely tohoto zákona rozumí právnická osoba založená za účelem podnikání, která dosáhla obratu více než 2 000 000 000 Kč. Absence zmínky o zahraniční právnické osobě v ustanovení o věcné příslušnosti žalovaného (nepočítaje v to zmíněné specifické případy) nesvědčí o ničem jiném než o tom, že do věcné příslušnosti SFÚ patří všechny daňové subjekty splňující kritéria uvedená v § 11 zákona. Jedním z kritérií je i velikost obratu, podle něhož byla věcná příslušnost, a tedy i místní příslušnost SFÚ v daném případě dovozena. Soud ověřil ze správního spisu, a to ze zpráv auditora k ověření účetních závěrek za účetní období let 2011 a 2012, že za účetní období roku 2011 společnost vykazuje tržby za prodej zboží ve výši 2 218 858 000 Kč a náklady na něj vynaložené ve výši 2 266 756 000 Kč, za rok 2012 pak výše těchto částek činí 2 666 553 000 Kč a 2 709 269 000 Kč. Z uvedeného je zřejmé, že obrat společnosti přesahuje 2 000 000 000 Kč. Podmínky stanovící příslušnost k řízení u

účetní jednotky v daném případě dané ustanovením § 11 odst. 2 písm. b) zákona o finanční správě byly tedy splněny a námitky ve druhém žalobním bodu nejsou důvodné.

120. Ve třetím žalobním bodu se dovolává žalobce nezákonnosti obou správních rozhodnutí z důvodu, že z napadených rozhodnutí nevyplývá, že byla podepsána oprávněnými úředními osobami. S námitkami tohoto obsahu se soud nemohl totožnit.
121. Lze konstatovat, že tyto námitky vznášel žalobce již v průběhu daňového řízení, žalovaný se proto jimi zabýval a to na str. 10 napadeného rozhodnutí, na něž soud pro stručnost odkazuje a dále uvádí, že podle § 15 odst. 2 správního řádu jsou úkony správního orgánu ve správním řízení prováděny úředními osobami k tomu oprávněnými podle vnitřních předpisů správního orgánu. Podle § 69 odst. 1 správního řádu musí být písemné vyhotovení rozhodnutí (prvopis) touto osobou podepsáno. V posuzovaném případě pravomoc ředitelky odboru SFÚ vydávat správní rozhodnutí vyplývá z ustanovení čl. 125 OŘ ve spojení s čl. 123 odst. 3 písm. e) OŘ. Oprávnění tato rozhodnutí podepisovat pak z kromě již shora uvedených ustanovení správního řádu vyplývá rovněž z čl. 146 odst. 1 OŘ, na základě kterého byl vydán čl. 15 odst. 1 písm. k) PŘ SFÚ. V případě ředitelky sekce žalovaného správního orgánu je pravomoc vydávat správní rozhodnutí stanovena v čl. 117 odst. 1 OŘ a podle již citovaného čl. 146 odst. 1 OŘ ve spojení s čl. 10 odst. 1 PŘ OFŘ je ředitel sekce oprávněn tato svá rozhodnutí rovněž podepisovat.
122. Zdejší soud dodává, že žalobcovo tvrzení, že z napadených rozhodnutí nevyplývá, že byla podepsána oprávněnými úředními osobami, je v rozporu s těmito rozhodnutími, neboť na str. 8 rozhodnutí SFÚ ze dne 26. 10. 2015, č. j. 184922/15/4200-12776-108960 je za poučením účastníků uvedena Ing. M. J., ředitel odboru a na str. 27 rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2016, č. j. 6832/16/5200-11432-711891 je za poučením účastníků uvedena JUDr. N. V., ředitel sekce. Žalobce cituje v žalobě výše označená ustanovení organizačního řádu, z čehož soud důvodně usuzuje, že jsou mu známa. V návaznosti na předchozí 121. bod odůvodnění tohoto rozsudku soud uvádí, že správní orgány nejsou povinny v každém jednotlivém rozhodnutí uvádět důvody, které úřední osoby a z jakých zákonem stanovených důvodů jsou oprávněny k jejich podpisu. Uvedení těchto důvodů nepatří mezi obligatorní náležitosti rozhodnutí. Podle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu k těmto náležitostem patří podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby, a tyto náležitosti obě napadená rozhodnutí naplňují.
123. Z uvedených důvodů jsou námitky ve třetím žalobním bodu nedůvodné.
124. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce namítá, že řízení o správním deliktu mělo být přerušeno okamžikem vstupu společnosti do insolvence.
125. Z žalobcem citovaného § 140d odst. 1 InsZ vyplývá, že se jiná řízení než soudní a rozhodčí řízení rozhodnutím o úpadku nepřerušují a lze je zahájit i v době, po kterou trvají účinky rozhodnutí o úpadku. Mezi tato „jiná řízení“ patří bezpochyby rovněž řízení o správním deliktu, neboť § 140d odst. 1 InsZ vstoupil v účinnost dne 1. 1. 2014 a ke stejnému datu nahrazuje zrušené ustanovení § 266 odst. 1 písm. b) InsZ, podle kterého se prohlášením konkurzu nepřerušovala řízení o přestupcích a jiných správních deliktech. Žalobcovo tvrzení, že řízení o správním deliktu se přerušuje okamžikem zahájení insolvenčního řízení vycházelo tedy z předchozí právní úpravy, která však byla změněna k datu 1. 1. 2014, a proto tato předchozí právní úprava nemohla mít na řízení v této věci zahájené dne 13. 8. 2014 žádný vliv.
126. V pátém žalobním bodu namítá žalobce, že v posuzovaném případě se nejedná o správní delikt, nýbrž se jedná o přestupek na úseku podnikání podle § 24 odst. 1 písm. c)

přestupkového zákona. Jinými slovy žalobce namítá, že nebyla naplněna skutková podstata správního deliktu, kterého se účetní jednotka měla dopustit porušením povinnosti podle § 21a v návaznosti na § 8 odst. 2 zákona o účetnictví. Nadto žalobce nesouhlasí s žalovaným, že spáchal trvalý správní delikt a vznáší námitku prekluze.

127. Žalovaný shrnul skutkové okolnosti daného případu na str. 15 napadeného rozhodnutí, kde mimo jiné uvedl, že dne 9. 4. 2014 byly doručeny Městskému soudu v Praze nekompletní účetní závěrky (rozvaha, výkaz zisku a ztráty) účetních období 2011 a 2012, které byly dne 28. 4. 2014 založeny do Sbírký listin. Následně dne 15. 8. 2014 byly doručeny Městskému soudu v Praze výkazy peněžních toků účetních období 2011 a 2012, které byly dne 21. 10. 2014 založeny do Sbírký listin. Delikt ní jednání spočívající v nezveřejnění kompletních účetních závěrek a výročních zpráv nebylo do dne vydání napadeného rozhodnutí ukončeno. Žalovaný popsání jednání posoudil tak, že účetní jednotka protiprávní stav vyvolala a následně jej udržovala, je tedy odpovědná za takové jednání; jedná se o delikt trvalýho charakteru, tzv. trvalý správní delikt. Soud pro stručnost odkazuje na str. 15 až 19 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný podrobně zabýval tím, z jakých důvodů jednání společnosti shledává správním deliktem, *a contratio* lze z odůvodnění dovodit, z jakého důvodu nebylo klasifikováno jako zmiňovaný přestupek nebo jako trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 TrZ, který je rovněž na str. 18 napadeného rozhodnutí zmíněn. Lze dodat, že právní úprava deliktů obsažená v zákoně o účetnictví má coby zvláštní úprava aplikační přednost před úpravou obsaženou v přestupkovém zákoně. S ohledem na uvedené soud neshledal, že by se správní orgány dopustily pochybení při aplikaci právní kvalifikace. Tato dílčí námitka je nedůvodná.
128. Další žalobcem rozporovanou otázkou je určení, zda správní delikt, za který byla žalobci uložena pokuta, je deliktem trvalým či nikoliv.
129. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, „za trvalý jiný správní delikt lze považovat takový správní delikt, jímž pachatel vyvolá protiprávní stav, který posléze udržuje, popř. jímž udržuje protiprávní stav, aniž jej vyvolal. Jednání, jímž pachatel udržuje protiprávní stav, závadný z hlediska správního práva, tvoří jeden skutek a jeden správní delikt až do okamžiku ukončení delikt ního jednání, tj. až do okamžiku odstranění protiprávního stavu“ (rozsudek ze dne 22. 2. 2005, č. j. 5 A 164/2002-44).
130. V posuzovaném případě nežádoucí jednání žalobce jako účetní jednotky shledává soud shodně s žalovaným v dlouhodobém nezveřejňování kompletních účetních závěrek a výročních zpráv. Žalovaný správně dospěl k závěru, že jednáním účetní jednotky byla naplněna existence protiprávního jednání, předvídaný následek (chybějící dokumentace ve sbírce listin, v jehož důsledku došlo k porušení veřejného zájmu) a příčinná souvislost mezi jednáním jednotky a vznikem následku, přitom účetní jednotka jednala nepochybně vědomě, neboť nezveřejnění dokumentů odůvodňovala tím, že na ni tato povinnost nedopadá, neboť je zahraniční právnickou osobou a německé právo takové uveřejňování účetních dokumentů nezná (k této námitce viz odůvodnění sedmého žalobního bodu).
131. Společnost nezaložením požadované dokumentace do Sbírký listin obchodního rejstříku vyvolala protiprávní stav, který byl následně záměrně udržován. V právní úpravě již zrušeného OCHZ či v zákoně o veřejných rejstřících a zákoně o účetnictví není nikde stanovena jakákoliv promlčecí doba, jejímž uplynutím zaniká povinnost požadovaný dokument řádně zveřejnit. Rovněž není právně nemožné do Sbírký listin účetní závěrku či výroční zprávu kdykoli dodatečně vložit a tím tento protiprávní stav napravit. Ostatně ze správního spisu vyplývá, že takové možnosti společnost využila, když dne 29. 3. 2012

dodatečně zaslala obchodnímu rejstříku účetní závěrky za účetní období let 2003 až 2010, s výjimkou účetní závěrky za rok 2008. Obchodnímu rejstříku pak byly dne 9. 4. 2014 doručeny též účetní závěrky za období 2011 a 2012, včetně zprávy auditora k účetní závěrce za rok 2012. Další přílohy k účetním závěrkám za období 2011 a 2012 byly obchodnímu rejstříku doručeny dne 15. 8. 2015. Jednání společnosti tedy přesně splňuje definici trvajících správních deliktů, kdy si společnost byla vědoma, že je povinna účetní závěrky zveřejňovat, neboť v opačném případě by je jistě takto dodatečně nezaložila do Sbírký listin. Společnost jednala tedy úmyslně.

132. Soud proto dospěl k dílčímu závěru, že žalobce se dopustil správního deliktu trvajících, jelikož svým jednáním vyvolal protiprávní stav, který posléze udržoval, konkrétně nezveřejněním kompletních účetních závěrek a výročních zpráv účetní jednotka vyvolala protiprávní stav, který i v době vydání napadeného rozhodnutí udržovala. Z uvedeného vyplývá, že nelze souhlasit s žalobcem, že v jeho případě se jednalo o vícečinný souběh jednorázových deliktů, když se vzhledem k výše uvedeným skutkovým okolnostem, jedná o správní delikt trvajících.

133. Tato dílčí žalobní námitka je rovněž nedůvodná.

134. Rovněž námitku žalobce, že v napadeném rozhodnutí není vymezena doba spáchání správního deliktu, neshledává soud nedůvodnou. Jak je uvedeno již v bodě 1. tohoto rozsudku, ve výroku obou rozhodnutí správní orgány přesně vymezily, kterých účetních období se nezveřejnění účetních závěrek a výročních zpráv týká. Z užití slovesa „nezveřejnit“ nedokonavého vidu jednoznačně vyplývá, že protiprávní stav není v době vydání rozhodnutí odstraněn. V opačném případě by správní orgány uvedly „Společnost neměla počínaje dnem (...) a konče dnem (...) zveřejňované...“ či použily by jinou obdobnou formulaci, z níž by vyplynulo, že byl protiprávní stav napraven. Městský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí neshledal žalobcem namítané úvahy ze strany žalovaného, že by mohla být společnost pro tento trvajících správní delikt znovu pokutována. Na str. 16 napadeného rozhodnutí je uvedeno „Pokaždé, kdy se správní orgán dozví, že protiprávní stav je účetní jednotkou pořád udržován, tj. že stále nedošlo k ukončení trvajících jiného správního deliktu, počne vždy běžet nová subjektivní lhůta k uložení pokuty, resp. k zahájení řízení o uložení pokuty (viz rozsudek NSS č. j. 5 A 164/2002-44 ze dne 22. 2. 2005 na www.nssoud.cz).“ Z uvedeného nevyplývá, že by společnost pro tento trvajících správní delikt mohla být pokutována znovu, nelze totiž odhlédnout od toho, že jednomu trvajících deliktu odpovídá vždy jedna sankce. Tato dílčí žalobní námitka je rovněž nedůvodná.

135. Ve výše citovaném rozsudku ze dne 22. 2. 2005, č. j. 5 A 164/2002-44 se Nejvyšší správní soud vyjádřil i k běhu lhůty pro zahájení správního řízení o uložení pokuty: „Lhůta pro uložení pokuty, případně pro zahájení řízení o uložení pokuty, může začít běžet teprve od okamžiku ukončení trvajících správního deliktu. Pokaždé, kdy se správní orgán dozví, že protiprávní stav je delikventem pořád udržován, tj. že stále nedošlo k ukončení trvajících jiného správního deliktu, počne vždy běžet nová subjektivní lhůta k uložení pokuty, resp. k zahájení řízení o uložení pokuty. Jednání, jehož se žalobce dopustil, mělo charakter trvajících jiného správního deliktu.“

136. Jelikož se jedná o trvajících správní delikt, je tímto vypořádána jako nedůvodná i další dílčí žalobní námitka, neboť po dobu páčání trvajících deliktu nemohla začít běžet objektivní prekluzivní lhůta ve smyslu § 37a odst. 3 zákona o účetnictví. Jak vysvětlil NSS v rozsudku ze dne 8. 11. 2007 č. j. 9 As 40/2007-61, počátek běhu objektivní lhůty pro zánik odpovědnosti za trvajících správní delikt je vázán na okamžik jeho ukončení, k čemuž

v daném případě nedošlo. Lze proto uzavřít, že lhůta pro zahájení správního řízení byla zachována.

137. Podle žalobce je nepřezkoumatelné určení okamžiku zjištění deliktu prvostupňovým orgánem. Žalobce nadto vyslovil hypotézu, že správní orgány každý rok v lednu pravidelně nahlíží do obchodního rejstříku, aby ihned na začátku roku získaly přehled o tom, jak účetní jednotky plní zákonem stanovené povinnosti. Uvedenou námitku (nijak důkazně nepodloženou) shledává soud pro rozhodnutí ve věci zcela irelevantní, neboť nelze u správních orgánů racionálně předpokládat, že v lednu běžného kalendářního roku se věnují kontrole veškerých záznamů v obchodním rejstříku. Tvrdí-li žalobce, že SFÚ uvedl nesprávné datum zjištění správního deliktu, pak uvedené tvrzení považuje městský soud za toliko účelové, ničím hodnověrným nepodložené. Žalobcovou uvedenou úvahou nemůže být prokázána ani nepravdivost údajů ve výzvě k podání vysvětlení SFÚ ze dne 3. 4. 2014 č. j. 79255/14/4000-17202-108960, v níž je jako okamžik zjištění správního deliktu označen den 2. 4. 2014. Ostatně ke své argumentaci žalobce žádný důkaz nedoložil. Ze stejných důvodů nemůže obstát ani tvrzení žalobce, že pozdní zjištění správního deliktu nelze přičítat k tíži společnosti, neboť byla povinna dodržovat zákonnou úpravu týkající se její podnikatelské činnosti bez ohledu na skutečnost, zda je či není kontrolována.
138. K žalobcem uváděnému příkladu promlčení trestného činu vraždy v roce 1994, soud uvádí, že posuzovaný případ tj. správní delikt (spočívající v nezveřejnění dokumentů) nelze ani v nejmenším srovnávat s nepromlčitelností zločinů proti lidskosti a válečných zločinů ve smyslu hlavy třinácté zvláštní části TrZ, ani s promlčitelností zvláště závažného zločinu vraždy. Žalobce ve své úvaze opomíjí zásadu subsidiarity trestní represe, jež má své místo i ve správním trestání. Právě aplikací této zásady je možné nepotrestat právnickou osobu za neuveřejnění několik desítek let staré a nyní již nedohledatelné účetní závěrky na základě prostého konstatování, že její nezveřejnění již není nikterak společensky škodlivé, čímž není naplněna materiální stránka správního deliktu (přestupku), a tudíž toto jednání není trestné. Společnost ani není povinna podle zákona o účetnictví shromažďovat daňové doklady z roku 1994. V právě projednávaném případě však nebylo možné takto postupovat, neboť se nedoložené účetní dokumenty týkají minulosti relativně nedávné a společnost před vstupem do insolvence zaujímal velmi významné postavení na českém trhu. Pro úplnost soud připomíná, že v občanském soudním řízení je možné obdobným způsobem i po mnoha letech uložit podnikateli pořádkovou pokutu postupem podle občanského soudního řádu za neuposlechnutí výzvy soudu k doplnění Sbírky listin, viz usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 8. 8. 2018 č. j. 7 Cmo 455/2016 vycházející z usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 4. 2016 sp. zn. II. ÚS 2960/15.
139. Námitky pátého žalobního bodu byly soudem shledány nedůvodnými.
140. K námitkám šestého žalobního bodu soud zkoumal otázku, zda se správní orgány v dostatečné míře zabývaly objektivní a materiální stránkou spáchaného správního deliktu. Podle žalobce na str. 19 napadeného rozhodnutí chybí bližší odůvodnění objektivní stránky, na str. 17 je nedostatečně vysvětlena společenská škodlivost a na str. 12 je mylně uveden veřejný zájem.
141. Objektivní stránka správního deliktu byla popsána již v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. Ve výroku jsou vymezeny skutky, jichž se společnosti dopustila, a v odůvodnění jsou blíže popsány zejména konstatováním, že prvostupňový orgán dne 2. 4. 2014 shledal neúplnost zveřejněné účetní dokumentace ve Sbírce listin obchodního rejstříku. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný popisu objektivní stránky věnoval na str. 17, kde konkretizoval existenci deliktního jednání, následek a příčinnou

souvislost mezi nimi. Z následující části odůvodnění napadeného rozhodnutí pak jednoznačně vyplývá, že jednáním je míněno nezakládání kompletních účetních závěrek a výročních zpráv do Sbírky listin, následkem je ohrožení veřejného zájmu spočívajícím v nepřístupnosti dokumentů (potažmo informací v nich obsažených) široké veřejnosti a příčinná souvislost je mezi nimi zřejmá. Lze poukázat na skutečnost, že žalobce ani ve správním řízení, ani v žalobě tyto skutkové okolnosti nijak nerozporuje.

142. Materiální stránce správního deliktu se prvostupňový orgán věnoval na str. 4, 6 a 7 rozhodnutí. Zejména konstatoval společenskou škodlivost předmětného jednání spočívající ve veřejném zájmu na tom, aby se mohli obchodní partneři, odborná veřejnost a příslušné orgány veřejné moci snadno seznámit s finanční situací společnosti. Pro názornost a stručnost Městský soud blíže cituje část textu ze str. 7 odůvodnění *„Příloha k účetní závěrce totiž rozvádí jednotlivé položky v účetních výkazech, které samostatně v účetních výkazech nemají příliš velkou vypovídací schopnost, a popisuje účetní metody, které jsou v účetní jednotce využívány a výroční zpráva informuje o vývoji výkonnosti účetní jednotky, činnosti a stávajícím hospodářském postavení.“* a rovněž *„Správní orgán dále konstatuje, že povinnost zveřejňovat informace ve sbírce listin je veřejnosti známa. Snaha veřejnosti tyto informace využívat je doložitelná mj. i tím, že se na správní úřady (obchodní rejstřík či finanční úřady) v nemalé míře obrací se svými podněty, ve kterých upozorňuje na nedostatečný stav listin povinně ukládaných do sbírky listin a zveřejňovaných ve veřejném registru. Je tedy zřejmé, že výše uvedené informace jsou pro veřejnost důležité a tato se snaží chránit svůj zájem být řádně informována, což je pro kvalitu nejen obchodněprávních vztahů důležitý předpoklad.“* Pro úplnost soud dodává, že žalovaný na tyto úvahy navázal na str. 17, 22 a 23 napadeného rozhodnutí, kde je mimo jiné uvedeno, že výše uložené pokuty je vzhledem ke společenské škodlivosti spáchaného deliktu spíše symbolická. Nemůže tedy obstát žalobcovo tvrzení, že správní orgány se materiální stránkou správního deliktu zabývaly toliko formálně.
143. Rovněž dílčí námitku, že správní orgány bez vysvětlení odmítly společností nabízené nahlédnutí do jejich účetních záznamů, neshledal soud důvodnou. Na str. 8 prvostupňového rozhodnutí je uvedeno *„Jako polehčující okolnost byla hodnocena skutečnost, že účastník řízení se správním orgánem komunikoval.“* a tato polehčující okolnost je zmíněna i na str. 21 napadeného rozhodnutí. Tvrzené nabízené nahlédnutí do účetních záznamů ze správního spisu nijak nevyplyvá, proto takové žalobcovo tvrzení lze akceptovat toliko v rovině tvrzení, nemající oporu ve správním spise. Podstatným však je, že takové dokazování by bylo neúčelným a nemohlo by nijak popřít skutečnost, že společnost vědomě neplnila své povinnosti a dlouhodobě nezveřejňovala příslušné účetní dokumenty. Námitky šestého žalobního bodu jsou nedůvodné.
144. V sedmém žalobním bodu brojí žalobce proti výši pokuty.
145. Soud se ztotožňuje s žalobcem, že v řízení o odvolání vycházel žalovaný z vypočtené horní sazby pokuty ve výši 12 153 660 Kč, a přitom správní orgány byly povinny na základě čl. II bod 6. přechodných ustanovení zákona č. 221/2015 Sb. vycházet z nižší sazby 11 293 200 Kč. Nelze však současně odhlédnout od skutečnosti, na níž žalovaný upozornil na str. 24 napadeného rozhodnutí, kde ohledně výše uložené pokuty uvedl, že je *„evidentní, že je mírná, spíše výchovného charakteru.“* Toto dílčí pochybení žalovaného podle městského soudu nedosahuje takové intenzity, aby jím mohla být založena nezákonnost napadeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že podle první horní sazby byla pokuta uložena v 0,00996 % její výši a v případě novější horní sazby pak v 0,010758 % její výše, což je cca 0,01% její výše. Samotná pokuta uložená v částce 40 500 Kč je podle městského soudu marginální vzhledem k intenzitě společenské škodlivosti jednání společnosti a nadto k podstatné

změně její výše v průběhu řízení o odvolání nedošlo. Společnost tudíž nemohla být tímto postupem správních orgánů poškozena na svém právu na spravedlivý proces. Tato dílčí námitka je nedůvodná.

146. Žalobce rovněž namítal, že horní hranice sazby pokuty neměla být vypočtena na základě hodnoty aktiv za rok 2012, nýbrž z průměrné hodnoty aktiv za období od roku 2003 do roku 2012, neboť právě v tomto období byly správní delikty páčány. Soud k tomuto poukazuje na § 37aa odst. 1 zákona o účetnictví, v němž je stanoveno, že rozhodným obdobím pro stanovení výše aktiv je účetní období, ve kterém nebo za které k porušení povinnosti došlo. V projednávaném případě byly trvající správní delikty souběžně páčány od roku 2003 tím, jak společnost postupně neuveřejňovala příslušné dokumenty. V souladu s absorpční zásadou se výše trestu stanoví podle správního deliktu nejprísněji trestného, viz zejména rozsudky NSS ze dne 22. 9. 2005 č. j. 6 As 57/2004-54 a ze dne 19. 2. 2005 č. j. 1 As 143/2014-52. V souladu s povinností vycházet z pozdější právní úpravy, je-li tato ve prospěch pachatele, vycházel městský soud z definice aktiv ve smyslu § 1d odst. 1 zákona o účetnictví, podle kterého se aktivity pro účely tohoto zákona rozumí souhrn aktiv určený z rozvahy, tzv. netto aktiva, jejichž hodnota je vždy nižší nežli hodnota brutto aktiv. Ze Sbírky listin vedené v obchodním rejstříku prostřednictvím internetové stránky www.justice.cz účetní závěrky za účetní období let 2003 až 2012 s výjimkou roku 2008, za který stále nebyla účetní závěrka založena do Sbírky listin, soud ověřil, že výše aktiv za jednotlivá účetní období společnosti byla tato:

- za účetní období roku 2003 činí výše aktiv 6 637 000 Kč
- za účetní období roku 2004 činí výše aktiv 43 815 000 Kč
- za účetní období roku 2005 činí výše aktiv 28 708 000 Kč
- za účetní období roku 2006 činí výše aktiv 31 122 000 Kč
- za účetní období roku 2007 činí výše aktiv 43 353 000 Kč
- za účetní období roku 2008 činí výše aktiv 41 402 000 Kč (dle rozvahy za rok 2009)
- za účetní období roku 2009 činí výše aktiv 278 247 000 Kč
- za účetní období roku 2010 činí výše aktiv 566 459 000 Kč
- za účetní období roku 2011 činí výše aktiv 441 456 000 Kč
- za účetní období roku 2012 činí výše aktiv 376 440 000 Kč

147. Tzv. netto aktiva společnosti byla nejvyšší v účetním období roku 2010 a za toto účetní období byl spáchán správní delikt nezveřejnění výroční zprávy podle § 37a odst. 1 písm. h) zákona o účetnictví a z těchto 566 459 000 Kč soud na základě § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví vypočítal maximální možnou sazbu pokuty ve výši 16 993 770 Kč, tj. 3% z netto aktiv. Soud žalobci přisvědčil, že žalovaný vypočítal horní hranici sazby pokuty v nesprávné výši, nicméně se jedná o chybu ve prospěch pachatele, tj. společnosti, nikoliv v její neprospěch. Městský soud proto uzavírá, že s ohledem na uvedené ani námitku sedmého žalobního bodu neshledal úspěšnou.

148. K námitkám v osmém žalobním bodu se soud nejprve jako s předběžnou otázkou zabýval tím, zda se na žalobce vztahuje právní úprava účetnictví v České republice, resp. zda společnost byla či nebyla povinna ve Sbírce listin vedené u českého obchodního rejstříku zveřejňovat své účetní závěrky a výroční zprávy.

149. Z čl. 1 odst. 1 jedenácté Směrnice vyplývá, že se povinnost respektovat tuzemské rejstříkové právo vztahuje na pobočky společností z jiných členských států Evropské unie, které jsou vyjmenovány v již zrušené staré Směrnici o koordinaci ochranných opatření (č. 68/151/EHS). Tato Směrnice byla nahrazena novou, jež v čl. 1 určuje, že jí harmonizovaná pravidla se na území České republiky vztahují na akciové společnosti a na společnosti

s ručením omezeným. Dále podle čl. 2 odst. 1 písm. f) této nové Směrnice o koordinaci ochranných opatření a ve spojení se Čtvrtou směrnicí Rady č. 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností (dále jen „Čtvrtá směrnice“) a souvisejících směrnic č. 83/349/EHS, č. 86/635/EHS a č. 91/674/EHS věnujících se ročním konsolidovaným účetním závěrkám, se tato povinnost týká zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv odštěpných závodů akciových společností na území České republiky.

150. Shora uvedený výklad evropského práva provedl žalovaný správní orgán na str. 20 odůvodnění napadeného rozhodnutí, čímž potvrdil správnost výkladu na str. 6 odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. Žalobce takový výklad považuje za mylný, neboť čl. 1 odst. 1 jedenácté Směrnice odkazuje na již zrušenou Směrnici, a proto má za to, že počínaje dnem 21. 10. 2009 neměla společnost povinnost respektovat úpravu nově přijaté Směrnice o koordinaci ochranných opatření, když tato Směrnice nemá přímý účinek způsobilý založit povinnost soukromoprávním subjektům. Městský soud považuje takovou argumentaci za přepjatý formalismus. Odkaz na již zrušenou Směrnici č. 68/151/EHS v čl. 1 odst. 1 jedenácté Směrnice je pouhou zřejmou legislativně-technickou nesprávností nemají žádný vliv na skutečnost, že členské státy, a tedy i Česká republika, byly do svých právních řádů povinny tuto Směrnici implementovat, což bylo v českém případě učiněno zejména zákonem o účetnictví. Z této tuzemské úpravy pak vyplývají povinnosti, které společnost nedodržela.
151. Žalobcem citovaný rozsudek SDEU ze dne 6. 2. 2014 č. j. C-528/12 není pro daný případ přílehlavý, neboť je v něm řešen právní a účetní vztah mezi mateřskou a dceřinou společností, přičemž obě společnosti se řídí právem téhož členského státu. Městský soud vzal v úvahu nejen žalobcem citovaný text, ale i jeho původní znění ve francouzském jazyce: „*L'article 57 de la quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54 paragraphe 3 sous g) du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, telle que modifiée par la directive 2006/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 14 juin 2006, doit être interprétée en ce sens qu'il s'oppose à la réglementation d'un État membre qui n'exempte une entreprise filiale relevant du droit de cet État des dispositions de ladite directive relatives au contenu, au contrôle ainsi qu'à la publicité des comptes annuels que si l'entreprise mère relève également du droit dudit État.*“ Jak z českého, tak z francouzského znění rozsudku jednoznačně vyplývá, že je možné žalobcem tvrzenou výjimku z povinnosti zveřejňovat účetní dokumenty ve smyslu uvedených Směrnic vztáhnout pouze na ty případy, kdy ve vztahu mezi mateřskou a dceřinou společností (případně organizační složkou) chybí přeshraniční prvek a řídí se tedy právem jednoho a téhož členského státu. Tento rozsudek SDEU nicméně potvrzuje správnost shora uvedeného závěru soudu, že legislativně-technická chyba v čl. odst. 1 jedenácté Směrnice nemá žádný vliv na platnost Směrnice o koordinaci ochranných opatření, neboť ji SDEU ve svém výkladu bez výhrad aplikoval. Městský soud uzavírá, že shora uvedené právní závěry žalovaného shledává správné a dílčí žalobní námitku nedůvodnou.
152. Rovněž je nedůvodné žalobcovo tvrzení, že předmětné Směrnice nebyly do tuzemského právního řádu implementovány. Žalobcův názor, že ustanovení OCHZ a zákona o veřejných rejstřících jsou *lex specialis* ve vztahu k zákonu o účetnictví nemůže obstát, neboť zákon o účetnictví je zvláštní právní úpravou a nadto jsou jím implementovány shora uvedené Směrnice, a proto je mu aplikační přednost dána též eurokonformním výkladem, viz zejména rozsudek SDEU ve věci *Costa/ENEL* (6/64) a na něj navazující nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 19/04 a ze dne 6. 11. 2007 sp. zn. II. ÚS

3/06. Povinnosti vyplývající z evropských Směrnic tedy nebyly společnosti uloženy na základě jejich přímého účinku, ale až teprve tuzemskými předpisy, do kterých byly implementovány.

153. V návaznosti na výše uvedené přistoupil soud k posouzení rozsahu povinností společnosti podle zákona o účetnictví, neboť jeho úprava odpovídá evropským Směrnicím. V souvislosti s tím nemůže obstát argumentace žalobce, že jeho jednání nebylo motivováno zlým úmyslem, ale rozdílným výkladem práva s poukazem na zásadu *in dubio mitius*, neboť jím zastupovaná společnost s významným podílem na trhu měla dostatek prostředků, které mohla věnovat odborné péči o své právní záležitosti. Nadto je aplikační přednost úpravy obsažené v zákoně o účetnictví dána užitím jednoduchých výkladových metod *lex specialis derogat legi generali* s eurokonformním výkladem.
154. Ohledně výkladu právních předpisů dopadajících na posuzovanou věc se městský soud plně ztotožňuje se závěry správních orgánů v napadených rozhodnutích a žalobcův výklad založený na premise, že se publicita účetních závěrek a výročních zpráv řídí německým právem, shledal soud nesprávným. Odštěpný závod společnosti je účetní jednotkou ve smyslu § 1 odst. 2 písm. b) tohoto zákona, a proto se povinnosti tímto zákonem stanovené vztahují pouze k účetnictví odštěpného závodu a nikoliv celé zahraniční právnické osoby. Společnost jeho prostřednictvím v tuzemsku podnikala, odštěpný závod byl povinen vést účetnictví a podle 18 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 21a odst. 1 zákona o účetnictví byl povinen sestavovat účetní závěrku ověřenou auditorem ve smyslu § 20 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o účetnictví a zároveň na základě § 21 odst. 1 zákona o účetnictví uveřejňovat výroční zprávy. Jak účetní závěrky, tak výroční zprávy měly být schváleny auditorem ve smyslu § 21a odst. 2 zákona o účetnictví, a to včetně zprávy auditora ve smyslu § 21a odst. 3 zákona o účetnictví. Zveřejňování mělo být prováděno vždy uložením těchto dokumentů do Sbírky listin obchodního rejstříku vedeného podle zákona o veřejných rejstřících (dříve podle OCHZ).
155. Ze skutečnosti, že odštěpný závod společnosti byl povinen se řídit český právem, zároveň vyplývá nedůvodnost žalobní námitky ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu neobjasnění důvodu, pro který se správní orgány neobrátily s žádostí o mezinárodní právní pomoc na správní orgány Spolkové republiky Německo a Svobodného státu Bavorsko. Jelikož nebyla dána povinnost řídit se německým právem, nebylo nutné se na tyto orgány obracet. Z téhož důvodu se městský soud na německé či bavorské orgány se s žádostí o mezinárodní justiční spolupráci neobrátil.
156. Žalobce dále namítá, že správní orgány nedostatečně zohlednily polehčující okolnosti, a to zejména dosavadní bezúhonnost společnosti, délku správního řízení, dobu uplynulou od dílčích skutků a insolventnost společnosti. Takové tvrzení shledal městský soud v rozporu s obsahem odůvodnění správních rozhodnutí. Prvostupňový orgán na str. 4, a zejména pak na str. 7 a 8 odůvodnil společenskou škodlivost nezveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv, přitom zdůraznil především preventivní, nikoliv represivní funkci trestu. Dále za přitěžující okolnost označil dlouhodobé nezveřejňování účetních dokumentů ze strany společnosti. Polehčující okolností shledal naopak její komunikaci v průběhu správního řízení. Závěrem uvedl „*Správní orgán s přihlédnutím ke všem známým okolnostem dospěl k závěru, že účetní jednotce neuloží pokutu v maximální možné výši a s ohledem na výše uvedené rozhodl o uložení pokuty na spodní hranici možné sazby ve výši 0,01 % hodnoty aktiv celkem vykázaných za účetní období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, tj. 40.500,- Kč.*“ Rovněž žalovaný správní orgán se uvedenými okolnostmi zabýval a to na str. 15 a 16, kde dodal, že společnost i po zahájení správního řízení pokračuje v udržování protiprávního stavu, neboť

doposud nezveřejnila účetní závěrku za rok 2008 a nic nenasvědčuje tomu, že by se chystala zjednat nápravu ohledně chybějících výročních zpráv. Žalovaný konstatoval, že se jedná o systémové porušování právních předpisů. Na str. 21 rozhodnutí žalovaný potvrdil správnost úvah prvostupňového orgánu a následně (na str. 22 a 23 rozhodnutí) označil její výši za spíše symbolickou a výchovnou. Nelze se proto se žalobcem ztotožnit, že by se správní orgány nezabývaly hodnocením polehčujících a přitěžujících okolností. Ačkoliv se výslovně nezabývaly tím, že je společnost v insolventci, uložení pokuty ve výši 40 500 Kč ve vztahu k takto závažné protiprávní činnosti společnosti s významným postavením na tuzemském trhu svědčí o tom, že byl nedostatek finančních prostředků správními orgány zohledněn implicitně. Ze správního spisu vyplývá, že správní orgány o vedeném insolvenčním řízení věděly, neboť jim tato skutečnost byla zástupcem společnosti sdělena při ústním jednání dne 21. 5. 2015.

157. S ohledem na uvedené ani námitky v osmém žalobním bodu nejsou důvodné.
158. Závěrem žalobce navrhl, aby soud upustil od uložení správního trestu nebo snížil jeho výši. Jak bylo soudem shora konstatováno, relevantní maximální horní hranicí sazby pokuty byla v době řízení o odvolání částka 16 993 770 Kč. Pokuta byla uložena ve výši 40 500 Kč, tedy při samé spodní hranici. Městský soud se plně ztotožňuje s rozhodnutím žalovaného a ve shodě s ním považuje uloženou pokutu za marginální. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 21. 8. 2003 č. j. 6 A 96/2000-62, sankce uložená při samé spodní hranici není sankcí zjevně nepřiměřenou, a proto v daném případě nemohou být ani naplněny podmínky pro úspěšné uplatnění moderačního práva soudu.
159. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
160. Městský soud s ohledem na novou právní úpravu správního práva trestního, účinnou od 1. 7. 2017, porovnal sankční právní úpravu účinnou před uvedeným datem (tedy i v době spáchání deliktu a rovněž v době jeho pravomocného správního potrestání prvostupňovým a odvolacím orgánem) s novou sankční právní úpravou, zda nová právní úprava není pro žalobcem zastupovanou společnost příznivější (čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, § 112 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb.). Z porovnání právní úpravy ust. § 37a odst. 1 písm. h) a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví účinné přede dnem 1. 7. 2017 a právní úpravy tohoto ustanovení změněné Čl. XX zák. č. 183/2017 Sb. s účinností od 1. 7. 2017 vyplývá, že tomu tak není a že na sankcionování správního deliktu (dnes přestupku podle citovaného ustanovení) se pro žalobce nic nezměnilo v tom smyslu, že by správní potrestání mohlo být pro jím zastupovanou společnost nově příznivější jak v otázce vymezené skutkové podstaty správního deliktu, resp. přestupku, tak i maximální možné výše ukládané pokuty a lhůty, kdy ji lze uložit.
161. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 18. srpna 2020

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu