



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: I. V., bytem H. S.
zastoupena advokátem Mgr. Jakubem Hajdučkem, sídlem Praha 5,
Sluneční nám. 2588/14

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, sídlem Brno, Masarykova 427/3

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č.j. 53821/17/5200-11432-711778

takto:

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č.j. 53821/17/5200-11432-711778 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo k odvolání žalobkyně změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*prvoinstanční orgán*“ nebo „*správní orgán*“) ze dne 11. 8. 2017, č.j. 704052/17/2407-60561-400677 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“ nebo „*Rozhodnutí o uložení pokuty*“), ve věci pokuty uložené žalobkyni dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „*zákon o účetnictví*“), a to takto:

„Napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, č.j. 704052/17/2407-60561-400677, ze dne 11. 8. 2017, se v části výroku „...která se dopustila správního deliktu tím, že v účetním období 2014 nevedla účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, čímž porušila povinnosti stanovené v § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví“ mění tak, že výrok zní: „která se dopustila správního deliktu (od 1. 7. 2017 přestupku) tím, že v účetním období 2014 v rozporu s § 4 odst. 8, § 6 odst. 1 až 3, § 8 odst. 1, 2, 4, 5, § 11, § 13 odst. 1 a 2, § 19 odst. 6, § 29 odst. 1 a 3, § 30 odst. 1 a § 33a zákona o účetnictví neúčtovala řádně o všech účetních případech, dle směrné účtové osnovy a v souladu s účetními metodami tak, aby byl spolehlivě určen obsah účetních případů a účetních záznamů v souvislosti s účtováním nákladů, nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy oprávek a položek odpisů tohoto majetku, nevedla hlavní knihu v předepsaném rozsahu, kdy nelze zjistit stavy účtů v průběhu účetního období tj. nevedla účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka účetního období 2014 podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, čímž porušila povinnosti stanovené v § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví“, a v části výroku „...podle ustanovení § 37a odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví se ukládá pokuta ve výši 100 000,- Kč...“, mění tak, že výrok zní: „podle ustanovení § 37a odst. 1 písm. c) ve spojení s ustanovením § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví, se ukládá pokuta ve výši 100 000,- Kč.“

Ve zbývajících částech bylo prvoinstanční rozhodnutí potvrzeno.

II.

Žaloba a její doplnění

2. Žalobkyně v prvním žalobním bodu pod bodem II. žaloby uvedla, že s účinností ode dne 1. 7. 2017 byla ze zákona o účetnictví novelou č. 183/2017 Sb. vypuštěna právní úprava zániku odpovědnosti za přestupek obsažená v § 37ab zákona o účetnictví, která stanovila roční subjektivní a tříletou objektivní lhůtu pro zánik odpovědnosti za přestupek. Ode dne 1. 7. 2017 se tak na přestupky podle zákona o účetnictví použije obecná právní úprava zániku odpovědnosti za přestupek obsažená v § 29 a násl. zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „*zákon o přestupcích*“ nebo „*zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich*“). Podle přechodných ustanovení obsažených v § 112 odst. 1 zákona o přestupcích se na přestupky a dosavadní jiné správní delikty, s výjimkou disciplinárních deliktů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona hledí jako na přestupky podle tohoto zákona. Odpovědnost za přestupky a dosavadní jiné správní delikty, s výjimkou disciplinárních deliktů, se posoudí podle dosavadních zákonů, pokud k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Zákon o přestupcích rozlišuje dvě objektivní lhůty pro zánik odpovědnosti za přestupek: roční a tříletou, kterou odlišuje horní hranice sazby pokuty alespoň v částce 100 000 Kč. Zákon o účetnictví v případech přestupků, za které byla postižena žalobkyně, ve znění

platném pro účetní období 2014, v § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví stanovil horní hranici pokuty 3 % hodnoty aktiv celkem podle § 20 odst. 1 písm. a) bodu 1 cit. zákona. Nelze tak bez dalšího říct, zda se na žalobkyni vztahovala roční nebo tříletá lhůta zániku odpovědnosti za její přestupek, zejména s ohledem na skutečnost, že jí byla udělena pokuta právě ve výši 100 000 Kč. Důvodová zpráva k § 30 zákona o přestupcích uvádí: „*Délka promlčecí doby je odstupňována na základě kritéria, kterým je horní hranice sazby pokuty, jež má vypovídat o vyšší typové závažnosti takového přestupku, jehož trestnost by na základě toho měla zaniknout za delší dobu než v případě „běžného“ přestupku. Vychází se z toho, že výše sazby pokuty má odrážet typovou závažnost protiprávního jednání označeného za přestupek. Je-li v zákoně stanovena horní hranice sazby pokuty alespoň 100 tisíc, pak se musí jednat o typově závažnější přestupek, než například v případě pokuty, jejíž horní hranice je 10 tisíc, z čehož lze usuzovat, že se bude jednat o přestupek spíše bagatelní. Trestnost typově závažnějšího přestupku reprezentovaného vyšší sazbou pokuty by z důvodu ochrany společenských zájmů a preventivně-represivní funkce správního trestání měla zaniknout za delší dobu než v případě typově méně závažného přestupku reprezentovaného nižší sazbou pokuty.*“ (<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=7&ct=555&ct1=0>) Dle žalobkyně výše zjištěných aktiv (majetek bez snížení o dluhy) pachatele typovou závažnost přestupku neodráží, a proto nelze určit, zda se má aplikovat jednorroční lhůta určená pro méně závažné přestupky či tříletá lhůta pro více závažné přestupky. V tom případě je třeba užít zásadu nullum crimen sine lege stricta, stanovící zákaz rozšiřovat podmínky správně-trestní odpovědnosti prostřednictvím analogie a aplikovat roční promlčecí lhůtu. Žalobkyně přitom odkazuje na stanovisko ministerstva vnitra ze dne 16. 6. 2017, č.j. MV-68171-2/ LG-2017 a v něm uvedenou argumentaci činí součástí této žaloby. Žalobkyně byla postižena za nedostatky při vedení účetnictví v průběhu roku 2014, a proto lhůta pro odpovědnost za přestupek zanikla nejpozději dne 31. 12. 2015. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 2. 1. 2018, bylo tak vydáno po marném uplynutí lhůty pro zánik odpovědnosti za přestupek, a proto je nezákonné

3. Pod bodem III. žaloby žalobkyně dále uvedla, že v případě, že by soud nepřisvědčil výše uvedené argumentaci žalobkyně, pak namítá, že byla postižena za nedostatky při vedení účetnictví v průběhu roku 2014, přičemž její účetní období končilo dne 31. 12. 2014. Žalobkyně vedla své účetnictví průběžně v souladu s § 12 odst. 2 zákona o účetnictví a poslední účetní zápis, kterého se výtky týkaly, je datován dne 31. 12. 2014. Podle § 37ab odst. 3, 5 zákona o účetnictví, ve znění do dne 30. 6. 2017, odpovědnost přestupků podnikající fyzické osoby zaniká nejpozději však do tří let ode dne, kdy byl spáchán, což je v případě žalobkyně nejpozději do dne 31. 12. 2017. Napadené rozhodnutí bylo doručeno dne 2. 1. 2018, tedy po marném uplynutí lhůty pro zánik odpovědnosti za přestupek, a proto je nezákonné.
4. Dne 28. 2. 2018 bylo soudu doručeno doplnění žaloby. Pod bodem II. doplnění žaloby žalobkyně nejprve uvedla, že opravuje datum doručení napadeného rozhodnutí ze dne 2. 1. 2018 na den 28. 12. 2017, vypouští žalobní námitku obsaženou v bodě III. žaloby, a to z důvodů opravy uvedené ve větě předcházející.
5. Ve druhém žalobním bodu pod III. doplnění žaloby žalobkyně namítala, že jak v napadeném rozhodnutí, tak v usnesení o zahájení řízení i v prvoinstančním rozhodnutí jsou nedostatečně formulovány výroky rozhodnutí, takže z nich nelze poznat, jakým jednáním se žalobkyně dopustila přestupku, za který byla potrestána. Pro trestnost přestupků musí platit obdobné principy a pravidla jako pro trestnost trestných činů. Žalobkyně odkazuje na Úmluvu o ochraně lidských práv a základních svobod [sdělení

federálního Ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb. (dále jen „Úmluva“)], která podle stabilní judikatury Evropského soudu pro lidská práva „trestním obviněním“ ve smyslu svého článku 6 odst. 1 rozumí i řízení o sankcích ukládaných správními úřady za přestupky. Z těchto důvodů musí oznámení o zahájení řízení i ve věci podezření ze spáchání přestupku splňovat nároky kladené na usnesení o zahájení trestního stíhání. Žalobkyně namítá, že bylo zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces, protože nebyla neprodleně a podrobně seznámena s povahou a důvodem obvinění podle čl. 6 odst. 3 písm. a) Úmluvy. Podle něj každý, kdo je obviněn, má právo být neprodleně a v jazyce, jemuž rozumí, podrobně seznámen s povahou a důvodem obvinění proti němu. Z ustálené judikatury Evropského soudu pro lidská práva k jednotlivým nárokům čl. 6 odst. 3 písm. a) Úmluvy plyne, že je třeba pečlivě prověřit, zda byl obviněný s obviněním seznámen včas, aby měl dostatečnou dobu k přípravě své obhajoby (rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 14. 11. 2000 ve věci T. proti Rakousku, stížnost č. 27783/95, § 71). Úmluva ukládá, aby obvinění odpovídalo procesním a hmotněprávním požadavkům zajišťujícím efektivní výkon práv obviněného. Pouze vágní informace o existenci obvinění nepostačuje (rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 12. 10. 1992 ve věci T. proti Itálii, stížnost č. 14104/88, § 28). Důvodem obvinění se pak rozumí skutek, pro který má být jednotlivce stíhán. Povahou obvinění je právní kvalifikace skutku (rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 25. 7. 2000 ve věci M. proti Itálii, stížnost č. 23969/94, § 59). Požadavek podrobnosti je splněn, pokud je informace dostatečná k tomu, aby si obviněný mohl řádně připravit svoji obhajobu (rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 23. 9. 1998 ve věci Steel a ostatní proti Spojenému království, stížnost č. 24838/94, § 84 – 87). Dle § 160 odst. 2 trestního řádu musí výrok usnesení o zahájení trestního stíhání obsahovat popis skutku, ze kterého je tato osoba obviněna, a to takovým způsobem, aby nemohl být zaměněn s jiným, zákonné označení trestného činu, který je v tomto skutku spatřován. Napadené prvoinstanční rozhodnutí v podstatě výrok neobsahuje, protože jen na své první straně uvádí: „...v účetním období roku 2014 nevedla účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, porušila povinnosti stanovené v § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví.“ Dostatečné není ani doplnění, které provedl žalovaný: „Která se dopustila správního deliktu (od 1. 7. 2017 přestupku) tím, že v účetním období 2014 v rozporu s § 4 odst. 8, § 6 odst. 1 až 3, § 8 odst. 1, 2, 4, 5, § 11, § 13 odst. 1 a 2, § 19 odst. 6, § 29 odst. 1 a 3, § 30 odst. 1 a § 33a zákona o účetnictví neúčtovala řádně o všech účetních případech, dle směrné účtové osnovy a v souladu s účetními metodami tak, aby byl spolehlivě určen obsah účetních případů a účetních záznamů v souvislosti s účtováním nákladů, nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy oprávek a položek odpisů tohoto majetku, nevedla hlavní knihu v předepsaném rozsahu, kdy nelze zjistit stavy účtů v průběhu účetního období tj. nevedla účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka účetního období 2014 podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, čímž porušila povinnosti stanovené v § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví.“ Podle § 160 odst. 1 trestního řádu musí být popsány okolnosti spáchání skutku rozhodné pro jeho posouzení z hlediska všech znaků skutkové podstaty trestného činu, který je v něm spatřován: objekt, objektivní stránka, subjekt, subjektivní stránka a protiprávnost. Vymezení skutku, jak jej provedl žalovaný, je tak zhora nedostatečné, protože z výroku není zřejmé, jakým konkrétním jednáním učiněným v jakém konkrétním čase se žalobkyně dopustila jakého konkrétního porušení práva. Ve výroku napadeného rozhodnutí je sice uvedeno, že žalobkyně neúčtovala řádně o všech účetních případech, ale tyto nejsou ve výroku specifikovány, nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy

oprávek a položek odpisů tohoto majetku, přičemž ve výroku není uvedené, jaké a kdy k tomu žalobkyně byla povinna a nevedla hlavní knihu v předepsaném rozsahu, kdy nelze zjistit stavy účtů v průběhu účetního období, když ani z odůvodnění není jasné, jaký vliv mají stavy účtů v průběhu účetního období na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Neboli v napadeném rozhodnutí chybí popis subjektivní stránky přestupku žalobkyně. Napadené rozhodnutí je tak nezákonné pro svůj nedostatečný výrok.

6. Ve třetím žalobním bodu žalobkyně pod bodem IV. doplnění žaloby žalobkyně konstatovala, že obdržela od prvoinstančního orgánu rozhodnutí ze dne 12. 6. 2017, č.j. 570357/17/2407-60561-404803, kterým chtěl tento orgán zahájit řízení ve věci tehdy ještě správního deliktu spočívajícího v porušení účetních předpisů. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí brojila odvoláním, které nebylo dodnes vyřízeno. Řízení ve věci přestupku spočívajícího v porušení účetních předpisů tak dosud nebylo pravomocně zahájeno, protože podané odvolání má odkladný účinek. V rozporu s tím však prvoinstanční orgán rozhodl o uložení pokuty rozhodnutím ze dne 11. 8. 2017, č.j. 704052/17/2407-60561-400677, které žalovaný změnil a potvrdil napadeným rozhodnutím. Žalobkyně tvrdí, že rozhodnutí ze dne 12. 6. 2017 je usnesení o zahájení řízení, proti kterému bylo možné se odvolat, ač to přestupkové právo explicitně nestanoví. Žalobkyně vychází ze závěrů Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 20. 4. 2016, č.j. 2 As 285/2015 - 49, uvedl: *„Účel sdělení obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 3 písm. a) Úmluvy plní v přestupkovém řízení oznámení o zahájení řízení podle § 46 odst. 1 správního řádu.“* Je přitom notorií, že jakékoliv mezery v přestupkovém právu se odstraňují analogií s trestním právem. Připouští-li trestní řád podání stížnosti proti usnesení o zahájení trestního řízení, pak musí být možné i odvolání proti usnesení o zahájení řízení o přestupku. V tom smyslu je usnesení o zahájení řízení rozhodnutím, které závazně určuje práva a povinnosti žalobkyně, a proto rozhodnutím podle § 80 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „*správní řád*“), a odvolání žalobkyně proti němu ze dne 29. 6. 2017 má odkladný účinek podle § 85 odst. 1 správního řádu. Jelikož žalovaný dodnes odvolání ze dne 29. 6. 2017 nevyřídil, nebylo řízení o přestupku zahájeno, a proto nebylo možné rozhodnout o postižení žalobkyně pokutou, protože je napadené rozhodnutí nezákonné.
7. Ve čtvrtém žalobním bodu žalobkyně pod bodem V. doplnění žaloby namítala, že napadené rozhodnutí stojí na závěru, že žalobkyně vedla účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví (ve znění pro rok 2014), čímž se dopustila přestupku. Ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví zní: *„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí.“* Ustanovení § 7 odst. 2 zákona o účetnictví pak definuje pojmy použité v odst. 1. Žalovaný uvedl, že žalobkyně nebyla povinna účetní závěrku za rok 2014 zveřejnit, a pouze jen spekuluje o tom, kdo jí teoreticky mohl dostat k dispozici. Žalobkyně tvrdí, že v řízení o pokutě nebylo prokázáno, že by účetní závěrku za rok 2014 někomu předala a tento uživatel byl poškozen domnělými závadami v účetnictví žalobkyně ve svých ekonomických rozhodnutích. Z § 7 odst. 1 zákona o účetnictví plyne, že zákon o účetnictví nepovažuje za závadné každé zkreslení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (objektivní stav účetnictví), ale jen takové zkreslení, které způsobí, že konkrétnímu uživateli újmu v podobě zásahu do jeho ekonomických rozhodnutí (subjektivní stav účetnictví). Pokud žalovaný neprokázal tuto konkrétní újmu, pak

neprokázal naplnění skutkové podstaty přestupku podle § 37a odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví.

8. V pátém žalobním bodu pod bodem VI. doplnění žaloby žalobkyně uvedla, že žalovaný zahrnul do výroku napadeného rozhodnutí i skutek, že žalobkyně *nevedla hlavní knihu v předepsaném rozsahu, kdy nelze zjistit stavy účtů v průběhu účetního období*. Žalobkyně namítá, že mezi průběžným vedením účetnictví a věrný a poctivým obrazem předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky není žádný příčinný vztah. Jinými slovy, i kdyby žalobkyně nevedla účetnictví průběžně, tak to nemá žádný vliv na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Žalobkyně tak namítá, že byla postižena pokutou za jednání, kterým nebyla naplněna skutková podstata přestupku podle § 37a odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví (ve znění pro účetní období 2014).
9. V šestém žalobním bodu pod bodem VII. doplnění žaloby žalobkyně uvedla, že žalovaný ji postihl za to, že *nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy oprávek a položek odpisů tohoto majetku*. Vycházel přitom jen z daňové kontroly, kterou vede u žalobkyně prvostupňový daňový orgán, resp. z toho, co se žalobkyně rozhodla předložit správci daně. Daňový subjekt není podle § 86 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), povinen správci daně předložit své účetnictví, ale jen jej zpravit o uložení účetních záznamů [§ 86 odst. 3 písm. b) daňového řádu]. Na druhé straně dospěla nesčetná judikatura k závěru, že daňový subjekt nese své důkazní břemeno tak, že správci daně předloží své účetnictví, a pokud tak neučiní, stíhá jej procesní odpovědnost za výsledek řízení, kterým je zpravidla doměření daně. Uvedené povinnosti ale nelze vykládat způsobem, jak tak implicitně činí žalovaný, že žalobkyně je vina deliktem na poli účetního práva, když v daňové kontrole nepředloží část svého účetnictví. Obě právní odvětví mají totiž odlišné cíle. V daňovém právu na vůli daňového subjektu, jaké podklady předloží při provádění daňové kontroly, protože od toho je odvislé jen stanovení daně. Kdežto na poli účetního práva je účetní jednotka při kontrole účetnictví povinna předložit evidence, která má podle zákona vést a teprve zde ji stíhá odpovědnost za přestupek, pokud tak neučiní. Žalobkyně proto namítá, že žalovaný neprovedl řádnou kontrolu účetnictví, a proto nemůže z toho, co žalobkyně předložila v daňovém řízení, dovozovat, že s nimi (inventarizacemi zásob, majetku a závazků, stavy oprávek a položek odpisů tohoto majetku) nedisponuje.
10. V sedmém žalobním bodu pod bodem VIII. doplnění žaloby žalobkyně namítal, že žalovaný postihl žalobkyni za to, že *nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy oprávek a položek odpisů tohoto majetku*. Přitom zákon o účetnictví postihuje jen takové jednání, které naruší věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Tím by bylo např. neprovedení inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy oprávek a položek odpisů tohoto majetku, ale nikoliv její nedoložení, jak ve výroku napadeného rozhodnutí tvrdí žalovaný. Žalobkyně tak namítá, že byla pokutou postižena za jednání, které není přestupkově trestné.
11. V osmém žalobním bodu pod bodem IX. žaloby žalobkyně konstatovala, že žalovaný popsal v napadeném rozhodnutí různá účetní pochybení žalobkyně. Přitom každé jednotlivé pochybení popisuje samostatně, nijak se nevyjadřuje k jejich vzájemnému vztahu, a proto je žalobkyně názoru, že každým pochybením byla podle názoru žalovaného naplněna skutková podstata deliktu, za jehož spáchání byla přestupkově odsouzena. Takový postup je ale rozporný s § 41 zákona o přestupcích, když si v takovém

případě musí žalovaný uložit správní trest za přestupek nejprísněji trestný. O tom napadené rozhodnutí mlčí, a proto je žalobkyně názoru, že byla potrestána za všechny přestupky, což činí napadené rozhodnutí nezákonným.

12. V devátém žalobním bodu pod bodem X. doplnění žaloby žalobkyně konstatovala, že žalobkyně zajistila vedení svého účetnictví za rok 2014 podnikatelem J. P. – účetnictví, který je oprávněným podnikatelem v této oblasti živnostenského podnikání a je podle svého smluvního závazku na škody jím způsobené řádně pojištěn. Žalobkyně v řízení o pokutě předložila důkazy, na jejichž základě tvrdí, že ve smyslu § 37ab odst. 1 ve spojení s odst. 5 téhož ustanovení zákona o účetnictví za přestupek neodpovídá, protože přijala všechna opatření, aby její účetnictví bylo vedeno řádně, a proto byla nezákonně uznána vinou ze spáchání přestupku, za který ale neodpovídá.
13. V desátém žalobním bodu pod bodem XI. doplnění žaloby žalobkyně uvedla, že žalovaný výši pokuty odvodil od výše aktiv žalobkyně, aniž by uvedl, jakým způsobem k jejich určení dospěl. Prvoinstanční orgán uvedl jejich určení na str. 24 prvoinstančního rozhodnutí, přičemž zde uvedl jednotlivé zůstatky účtů, ale nevysvětlil, jak k určení těchto zůstatků dospěl. Žalobkyně proto namítá, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné ve způsobu určení výše horní hranice pokuty a tudíž ani ve výši pokuty jako takové.
14. V jedenáctém žalobním bodu pod bodem XII. doplnění žaloby žalobkyně namítala, že žalovaný porušil zásadu dvojího přičítání, když jako přitěžující okolnost zohlednil, že žalobkyně uvedla v rozvaze aktiva netto celkem ve výši 5 976 tis. Kč, přičemž podle výpočtu prvoinstančního orgánu tato aktiva činila 10 078 tis. Kč. Jelikož je pokuta dána ve výši max. 3 % aktiv, pak zvýšením aktiv stoupá horní hranici pokuty. Pokud správní orgán rozdíl v aktivech navíc zohlední jako přitěžující okolnost, pak se do výše pokuty rozdíl v aktivech promítá dvakrát, což je nepřipustné.
15. Ve dvanáctém žalobním bodu pod bodem XIII. doplnění žaloby žalobkyně uvedla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně spáchala přestupek spočívající v tom, že „účastník řízení *zaúčtoval nákladovou položku v částce 3 886,18 Kč na účet 518 000, k níž předložil v rámci daňového řízení pouze interní doklad ID14072, vytištěný z účetního programu dne 8. 8. 2016. Účetní doklad, jímž podložil účetní zápis zaznamenaný na ř. 4872 účetního deníku, nebyl součástí jím předloženého účetnictví, účastník řízení tak k zaúčtované částce ve výši 3 886,18 Kč nepředložil účetní doklad ve smyslu § 11 zákona o účetnictví a v protokolu o ústním jednání v daňovém řízení, č.j. 108168/17 uvedl, že tento doklad nemá. Zaúčtováním předmětného nákladu při současném nedoložení zaúčtované částky řádným a průkazným dokladem, se dopustil porušení § 6 odst. 1 zákona o účetnictví, jelikož zachytil skutečnost, která není předmětem účetnictví, čímž došlo k nesprávnému zaúčtování nákladů a ve stejné výši byl snížen výsledek hospodaření za rok 2014, účetní závěrka tak nepodávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účastníka řízení.*“. Žalobkyně namítá, že částka 3 886,18 Kč je příliš malá na to, aby mohla ovlivnit věcný a poctivý obraz účetnictví, když aktiva podle výpočtu prvoinstančního orgánu činí prý 10 078 tis. Kč.
16. Ve třináctém žalobním bodu pod bodem XIV. doplnění žaloby žalobkyně uvedla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně spáchala přestupek spočívající v tom, že „účastník řízení *ve vztahu k odpisům „hala Dolní Rychnov“ stanovil vstupní cenu majetku v nesprávné výši, vzhledem k čemuž byly v nesprávné výši vypočteny odpisy tohoto majetku. Na účtu 551 000 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku zaúčtoval odpis v roce 2014 ve výši 67 836,- Kč, přičemž podle správního orgánu měl být daný odpis zaúčtován pouze ve výši 61 683,- Kč.*“. Žalobkyně namítá, že částka 6 153 Kč je příliš malá na

to, aby mohla ovlivnit věcný a poctivý obraz účetnictví, když aktiva podle výpočtu prvoinstančního orgánu činí prý 10 078 tis. Kč a tímto pochybením se tak nemohla dopustit přestupku.

17. Ve čtrnáctém žalobním bodu pod bodem XV. doplnění žaloby žalobkyně uvedla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně spáchala přestupek spočívající v tom, že „*dále účastník řízení účtoval ve vztahu ke „kotelně pro výrobní halu“ odpisy na účet 551 – Odpisy ve výši 17 064,- Kč, aniž by k tomu byl oprávněn, jelikož se v daném případě nejednalo o investiční majetek, a tudíž neměl být do odepisování dlouhodobého majetku vůbec zařazen, a neměl být tedy odepisován, čímž došlo k ovlivnění výsledku hospodaření za rok 2014, současně došlo k ovlivnění výše opravek k dlouhodobému hmotnému majetku (k právní úpravě odepisování viz body [50] až [53]).*“. Žalobkyně namítá, že částka 17 064 Kč je příliš malá na to, aby mohla ovlivnit věcný a poctivý obraz účetnictví, když aktiva podle výpočtu prvoinstančního orgánu činí prý 10 078 tis. Kč a tímto pochybením se tak nemohla dopustit přestupku.
18. V patnáctém žalobním bodu pod bodem XVI. doplnění žaloby žalobkyně uvedla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně spáchala přestupek spočívající v tom, že „*účastník řízení přefakturoval náklady podrobně specifikované na str. 4 – 8 Rozhodnutí, které mu nepatřily, do výnosů, čímž deklaroval, že vyúčtoval tržby. Takto zaúčtované účetní případy jsou pak v rozporu s tím, co skutečně tvrdí a také uvádí na vystavených fakturách, tzn., že vystavenými fakturami, jejichž předmětem je přefakturace nákladů, byly přeúčtovány náklady třetí osoby. Účastníkem řízení nebyla při vedení účetnictví dodržena směrná účtová osnova, jak vyžaduje § 4 odst. 8 zákona o účetnictví, jelikož účtoval do výnosů přes účtovou skupinu 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží, přestože se dle textu na vystavených fakturách jednalo o přefakturaci, nikoliv o tržby. Částky, které nemají být zahrnuty do nákladů účastníka řízení a současně jsou předmětem přefakturace, nesmí ovlivnit jeho náklady. Důvod pro účtování přes účty účtové třídy 3 – Zúčtovací vztahy anebo pro ponížení nákladů o přeúčtované náklady je ten, že nedojde k ovlivnění obrátu účastníka řízení, k němuž však v daných případech došlo. Podle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o účetnictví je možné zapisovat účetní případy do účetních knih pouze na podkladě průkazného účetního dokladu. Účetní doklady, kterými je deklarováno, že se jedná o přefakturaci, však průkaznými účetními doklady nejsou, jelikož neobsahují veškeré náležitosti dle § 11 zákona o účetnictví. V souladu s § 11 odst. 2 zákona o účetnictví byl účastník řízení povinen vyhotovit účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují, a to tak, aby byl obsah každého jednotlivého dokladu určitelný způsobem podle § 8 odst. 5 zákona o účetnictví. Dále účastník řízení vedl účetnictví v rozporu s § 8 odst. 4 zákona o účetnictví, když jím vystavené faktury nesplňují požadavky na průkaznost dle § 33a zákona o účetnictví, neboť průkazné jsou pouze účetní záznamy, jejichž obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, což v případě dokladů vystavených účastníkem řízení učinit nelze, když obsah účetního případu je bez bližší specifikace. Obsah faktur vystavených účastníkem řízení v souvislosti s přefakturací nelze prokázat ani obsahem jiných průkazných účetních záznamů, tj. v některých případech k nim připojených příloh, neboť text na nich uvedený nekoresponduje s textem přefakturovaných dokladů. Účetnictví účastníka řízení se tím stalo neprůkazným a současně i nesprávným, tj. vedeným v rozporu se zákonem o účetnictví. Tím, že došlo k nesprávnému zaúčtování nákladů a výnosů byl nesprávně vykázán výsledek hospodaření za rok 2014, obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu a tento stav není zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití bylo účetní jednotce uloženo zákonem o účetnictví v § 7 odst. 2. V důsledku dané skutečnosti účetní závěrka nepodávala věrný a*

poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účastníka řízení podle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví.“ Žalobkyně namítá, že podle českého účetního standardu je možné i přefakturované částky účtovat výsledkově a nikoliv rozvahově. Žalobkyně rovněž namítá, že předložila prvoinstančnímu orgánu skladovou evidenci, ze které lze přesně identifikovat, co nakoupila a co prodala, což dokazuje řádnost přefakturace. Navíc žalobkyně předložila potvrzení svého odběratele, ze kterého plyne, co přesně mu žalobkyně přeúčtovala. Tyto důkazy žalovaný opomněl zohlednit a založil tak napadené rozhodnutí na nedostatečně objasněném skutkovém stavu.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

19. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že právní názor žalobkyně vyslovený v žalobě nemůže akceptovat, proto podává následující stanovisko, ve kterém reaguje na konkrétní tvrzení v žalobě uplatněná.
20. Uvedl, že ve vyjádření žalovaného je nutno předně podotknout, že v žalobě, resp. v jejím doplnění, žalobkyně předesílá celou řadu nových námitek vztahujících se k řízení před prvoinstančním orgánem a směřujících proti Rozhodnutí o uložení pokuty, které však nebyly žalobkyní vzneseny v průběhu prvostupňového řízení ani v průběhu řízení odvolacího. Skutečnost, že žalobkyně stěžejní část námitek vznesla poprvé až v žalobě (včetně jejího doplnění), znamená, že žalobkyně přenesla roli nalézacího řízení až do fáze řízení před soudem. Postoj žalovaného stran námitek uplatněných v odvolání je soudu i žalobkyni seznatelný z napadeného rozhodnutí s tím, že žalovaný na tomto zcela setrvává. Z toho důvodu si žalovaný dovoluje v podrobnostech odkázat v plném rozsahu na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
21. K žalobní námitce, že rozhodnutí o uložení pokuty nabylo právní moci až po marném uplynutí lhůty, v níž byla žalobkyně za přešůpek odpovědná, žalovaný uvedl, že k námitce zániku odpovědnosti žalobkyně za spáchání přešůpku je v prvé řadě nutné poukázat na skutečnost, že danou námitku žalobkyně v rámci daňového řízení neuplatnila, avšak žalovaný se nad rámec odvolacích bodů k této otázce vyjádřil především v bodech [136] až [144] napadeného rozhodnutí. V této souvislosti je nutné vymezit relevantní právní úpravu. Dne 1. 7. 2017 nabyt účinnosti zákon o odpovědnosti za přešůpky a řízení o nich. Pro nyní řešený případ jsou zásadní přechodná ustanovení tohoto zákona. Dle § 112 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přešůpky a řízení o nich se *na přešůpky a dosavadní jiné správní delikty, s výjimkou deliktů disciplinárních, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona hledí jako na přešůpky podle tohoto zákona.* V daném případě bylo správním orgánem, resp. žalovaným, uzavřeno, že žalobkyně svým jednáním naplnila skutkovou podstatu správního deliktu (ode dne 1. 7. 2017 přešůpku) dle § 37a odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví. Při posouzení okamžiku spáchání protiprávního jednání vycházel žalovaný z § 3, § 7 a § 8 zákona o účetnictví, v nichž jsou mj. uvedeny podmínky, které musí účetnictví splňovat, aby byl dodržen požadavek věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Okamžikem spáchání protiprávního jednání potom může být uzavření účetních knih dle § 17 zákona o účetnictví, tj. v daném případě den 31. 12. 2014. Nelze však vyloučit ani den pozdější, tj. den 31. 12. 2015, jakožto poslední den následujícího účetního období, ve kterém lze provádět opravy účetních zápisů. Datum spáchání správního deliktu (přešůpku) ostatně žalobkyně nikterak nerozporuje. Správní delikt (resp. přešůpek) tedy byl žalobkyní s určitostí spáchán před nabytím účinnosti zákona o odpovědnosti za přešůpky a řízení o nich. Dle § 112 odst. 2

zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich se potom *ustanovení dosavadních zákonů o lhůtách pro projednání přestupku nebo jiného správního deliktu, lhůtách pro uložení pokuty za přestupek nebo jiný správní delikt a lhůtách pro zánik odpovědnosti za přestupek nebo jiný správní delikt se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona nepoužijí. Odpovědnost za přestupek a dosavadní jiný správní delikt však nezanikne dříve, než by uplynula některá ze lhůt podle věty první, pokud k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.* Pokud tedy odpovědnost za správní delikt (přestupek) podle dosavadních předpisů nezanikla, pak je při posuzování odpovědnosti nutno aplikovat novou právní úpravu, tj. § 29 až § 32 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ovšem s tím, že je třeba porovnat nejzazší dobu zániku odpovědnosti podle dosavadních předpisů s nejzazší dobou zániku podle nové právní úpravy, přičemž odpovědnost za správní delikt (přestupek) nesmí zaniknout dříve, než uplynutím dosavadních lhůt. Dle zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich zaniká odpovědnost za přestupek mj. uplynutím promlčecí doby, která činí 1 rok, potažmo 3 roky, jde-li o přestupek, za který zákon stanoví sazbu pokuty s horní hranicí alespoň 100 000 Kč. Za spáchání správního deliktu (přestupku) ve smyslu § 37a odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví je dle § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví možno uložit pokutu do výše 3 % hodnoty konsolidovaných aktiv. Vzhledem k částce, která odpovídá 3 % konsolidovaných aktiv žalobkyně, je tedy naplněn předpoklad tříleté promlčecí doby. S ohledem na § 112 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, dle kterého odpovědnost za přestupek a dosavadní jiný správní delikt nezanikne dříve, než by uplynula lhůta podle dosavadních předpisů, je stěžejní znění § 37ab odst. 3 zákona o účetnictví, ve znění účinném do dne 30. 6. 2017, a to ve spojení s § 37ab odst. 5 zákona o účetnictví (tato ustanovení byla nabytím účinnosti zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich zrušena). Dle odst. 3 tohoto ustanovení *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.* Dle odst. 5 předmětného ustanovení se potom odst. 5 aplikuje rovněž v otázce odpovědnosti za jednání, k němuž došlo při podnikání fyzické osoby, nebo v přímé souvislosti s ním. V případě žalobkyně došlo k vyhotovení výsledku kontrolního zjištění vztahujícího se k daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 dne 17. 5. 2017, přičemž z tohoto výsledku vyplynuly účetní pochybení žalobkyně zakládající důvodné podezření stran spáchání správního deliktu. Správní řízení s žalobkyní bylo zahájeno dne 14. 6. 2017, kdy bylo žalobkyni doručeno Oznámení o zahájení správního řízení č.j. 570357/17/2407-60561-404803. Z těchto skutečností plyne, že roční subjektivní lhůta k zahájení řízení byla prokazatelně zachována. V bodě [14] tohoto vyjádření žalovaný konstatoval, že k naplnění skutkové podstaty správního deliktu (přestupku), tj. k protiprávnímu jednání žalobkyně, muselo dojít nejdříve dne 31. 12. 2014. Správní orgán tedy musel případnou pokutu pravomocně uložit do dne 31. 12. 2017. Správní orgán vydal prvostupňové Rozhodnutí o uložení pokuty č.j. 704052/17/2407-60561-400677 dne 11. 8. 2017, které nabylo právní moci dne 28. 12. 2017, tj. dnem doručení žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání žalobkyni. Žalovaný tedy dodržel rovněž tříletou objektivní lhůtu. Pokuta související se spácháním správního deliktu (přestupku) tak byla žalobkyni pravomocně uložena v době, kdy byla zachována jeho odpovědnost za tento správní delikt (přestupek).

22. K namítanému nedostatečnému formulování Oznámení o zahájení správního řízení, Rozhodnutí o uložení pokuty a rozhodnutí o odvolání žalovaný konstatuje, že se s tímto tvrzením absolutně neztotožňuje. Specifikace skutku v Oznámení o zahájení řízení naprosto splňuje požadavky, jež jsou na daný typ písemnosti kladeny. Ustanovení § 46

odst. 1 správního řádu vymezuje obligatorní náležitosti oznámení, kterými jsou označení správního orgánu, předmět řízení, jméno, příjmení, funkci nebo služební číslo a podpis oprávněné úřední osoby. Tyto náležitosti byly do předmětného Oznámení o zahájení správního řízení včleněny. Ke specifikaci předmětu řízení v rámci oznámení o zahájení řízení dle § 46 odst. 1 správního řádu lze zmínit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2014, č.j. 3 Ads 106/2013-29, v němž Nejvyšší správní soud jednoznačně dospěl k závěru, že při vymezení skutku v oznámení o zahájení řízení postačí, aby byl skutek vymezen alespoň v hrubých obrysech. Žalovaný má nicméně za to, že skutek žalobkyně je v inkriminovaném Oznámení o zahájení správního řízení popsán velmi podrobně a konkrétně (nikoliv jen obecně), když správní orgán na 21 stranách Oznámení o zahájení správního řízení vymezuje svá dosavadní zjištění stran protiprávního jednání žalobkyně. Námitku, že postupem správního orgánu bylo zasaženo do práva na spravedlivý proces žalobkyně, neboť tato nebyla neprodleně seznámena s povahou a důvodem obvinění, je třeba razantně odmítnout odkazem na obsah Oznámení o zahájení správního řízení č.j. 570357/17/2407-60561-404803. Žalobkyně ostatně ani blíže nespecifikuje, z čeho dovozuje „*nevčasné*“ seznámení s tím, co se jí klade za vinu, nikterak nevymezuje, zda a z jakého důvodu si nemohla řádně připravit svoji obhajobu, jakož ani čemu v Oznámení o zahájení správního řízení nerozumí/nerozuměla. Ve vztahu k námitce nedostatečné formulace výroku Rozhodnutí o uložení pokuty žalovaný odkazuje především na bod [134] napadeného rozhodnutí, kde se touto dílčí námitkou dostatečně zabýval. Žalovaný připouští, že se správní orgán dopustil dílčího pochybení, když ve výrokové části Rozhodnutí o uložení pokuty neuvedl ustanovení určující sankci za správní delikt, přičemž žalovaný toto pochybení napravil, když žalobou napadeným rozhodnutím změnil výrok Rozhodnutí o uložení pokuty. Žalovaný současně do výroku Rozhodnutí o uložení pokuty dodatečně uvedl konkrétní jednotlivá porušení zákona o účetnictví, i když tato byla dostatečně vymezena a odůvodněna v odůvodnění Rozhodnutí o uložení pokuty. Argumentaci na tento žalobní bod žalovaný uzavírá tím, že z Oznámení o zahájení správního řízení, z Rozhodnutí o uložení pokuty i rozhodnutí o odvolání je nájisto a nezaměnitelně stanoveno, v souvislosti s jakým konkrétním jednáním žalobkyně bylo řízení vedeno, za jaké jednání byla žalobkyně postižena, přičemž správní delikt (přestupek) byl vztážen ke konkrétnímu účetnímu období (určení místa spáchání správního deliktu, resp. přestupku, dle zákona o účetnictví je z povahy věci téměř vyloučeno).

23. Žalovaný dále uvedl, že jako zcela nepřijatelná se mu jeví námitka žalobkyně spočívající v tom, že dosud nebylo vyřízeno její odvolání proti Oznámení o zahájení správního řízení (které žalobkyně označuje jako usnesení), tudíž dosud nenastaly právní účinky zahájení správního řízení. Žalovaný opakovaně uvádí, že odvolání proti Oznámení o zahájení správního řízení je nepřijatelné. Dle § 81 odst. 1 správního řádu *může účastník řízení podat odvolání pouze proti rozhodnutí, pokud zákon nestaví jinak*. Oznámení o zahájení správního řízení však není rozhodnutím ve smyslu § 67 správního řádu ani usnesením dle § 76 správního řádu, neboť Oznámením o zahájení správního řízení se nezakládají, nemění ani neruší práva nebo povinnosti určité osoby (konstitutivní rozhodnutí), ani se neprohláší, že určitá osoba konkrétní právo nebo povinnost má či nemá (deklaratorní rozhodnutí), ani nerozhoduje o procesních otázkách. Z předkládaného spisového materiálu je patrné, že na doručené Oznámení o zahájení správního řízení reagovala žalobkyně podáním, doručeným správnímu orgánu dne 29. 6. 2017, jež opravdu bylo označeno „*Věc: odvolání*“. Dle § 37 odst. 1 správního řádu se však *podání posuzuje podle svého skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno*. Žalobkyně se tedy nemůže účinně dovolávat toho, že předmětným podáním měla v úmyslu zahájit odvolací řízení proti Oznámení o zahájení správního

řízení. Správní orgán tedy postupoval zcela v souladu se zákonem, když předmětné podání žalobkyně posoudil dle skutečného obsahu jako vyjádření žalobkyně v rámci zahájeného správního řízení, nikoliv jako odvolání.

24. K námitce žalobkyně, že správní orgán neprokázal, která konkrétní osoba nemohla činit ekonomická rozhodnutí ve smyslu § 7 zákona o účetnictví a o jaká ekonomická rozhodnutí se jednalo, žalovaný opět nejprve odkázal na právní úpravu. Dne 1. 1. 2016 nabyl účinnosti zákon č. 221/2015 Sb., kterým došlo k novele § 7 odst. 1 zákona o účetnictví. Do dne 31. 12. 2015 bylo znění § 7 odst. 1 zákona o účetnictví: *„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“* Ode dne 1. 1. 2016 bylo předmětné ustanovení účinné ve znění: *„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí.“* Při respektování analogie správních deliktů s přestupky je nutno poukázat na § 7 odst. 1 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění účinném v době spáchání správního deliktu, dle kterého *odpovědnost za přestupek se posuzuje podle zákona účinného v době spáchání přestupku; podle pozdějšího zákona se posuzuje jen tehdy, je-li to pro pachatele příznivější* (obsahově totožné ustanovení je obsaženo v § 2 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich). V případě žalobkyně je tedy nutno aplikovat § 7 odst. 1 zákona o účetnictví ve znění účinném po 1. 1. 2016. K naplnění předmětného správního deliktu (od 1. 7. 2017 přestupku) však zákon nevyžaduje, aby konkrétní osoba využívající údaje z účetní závěrky nemohla činit svá ekonomická rozhodnutí, nýbrž se jedná o požadavek na účetní závěrku, aby tato podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby osoba v postavení osoby využívající informace z účetní závěrky, objektivně mohla na jejich základě činit svá ekonomická rozhodnutí. Pokud účetnictví není správné, průkazné ani srozumitelné, pak ani účetní závěrka na základě takového účetnictví nemůže podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účastníka řízení, a tedy údaje z ní pak pro uživatele nemají relevantní hodnotu. Smyslem úpravy bylo podpořit povinnost průkaznosti a věrnosti účetnictví, protože jen takové účetnictví, které naplňuje základní podmínky § 7 a 8 zákona o účetnictví, poskytuje věrohodné ekonomické informace, jež mohou být jinými osobami využity v rámci jejich rozhodování. Touto úpravou se tedy klade důraz na věrohodnost údajů z účetnictví a tím i věrohodnost účetních výkazů, které jsou výstupem z účetnictví, čímž jsou potencionální osoby, kterým by mohly být takové údaje poskytnuty účastníkem řízení (např. obchodním partnerům dle jejich požadavku, bankám pro účely poskytnutí úvěru či z jiných důvodů) nebo by mohly být získány z veřejných rejstříků (v případě povinnosti jejich zveřejnění), chráněny. Vzhledem k tomu, že zákon nevyžaduje prokázání existence konkrétní osoby využívající údaje, je námitka žalobkyně irelevantní.
25. K námitce, že žalobkyně byla postižena pokutou za jednání, kterým nebyla naplněna skutková podstata přestupku dle § 37a odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví, žalovaný uvedl, že otázce porušení § 7 odst. 1 a odst. 2 zákona o účetnictví a s tím souvisejícího naplnění skutkové podstaty správního deliktu (přestupku) dle § 37a odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví se obšírně věnoval v žalobou napadeném rozhodnutí. Dle § 13 odst. 2 zákona o účetnictví hlavní kniha zahrnuje syntetické účty podle účtového rozvrhu, které obsahují minimálně tyto informace: a) zůstatky účtů ke dni, k němuž se otevírá hlavní kniha, b) souhrnné obraty strany Má dáti a Dal účtů, alespoň za kalendářní měsíc; vybrané účetní

jednotky uvádějí souhrnné obraty denně, nenaplní-li tuto povinnost vybraná účetní jednotka v jiné účetní knize, c) zůstatky účtů ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Bylo tedy povinností žalobkyně v hlavní knize zaznamenat zůstatky účtů ke dni otevření hlavní knihy, jakož i souhrnné obraty daných stran za každý měsíc, žalobkyně tak byla povinna zaznamenávat účetní případy do hlavní knihy průběžně. Jelikož tak nečinila, nebyla její hlavní kniha vytvořena v souladu se zákonem, na základě takového nezákonné (nesprávné) hlavní knihy vytvořená účetní závěrka pak není účetní závěrkou v souladu s § 7 odst. 1 a odst. 2 zákona o účetnictví. Povinnost průběžného provádění účetních zápisů v účetních knihách je upravena v § 12 zákona o účetnictví.

26. Žalovaný dále uvedl, že se neztotožňuje ani s další námitkou, a to námitkou, že správní orgán vycházel pouze z výsledků daňové kontroly. Ve vztahu k dokazování dle správního řádu lze dle žalovaného obecně konstatovat, že podkladem pro vydání rozhodnutí je vše, co má konkrétní vypovídací hodnotu a je způsobilé z pohledu této vypovídací hodnoty osvětlit, doložit či prokázat skutečný stav věci, přičemž v § 50 odst. 1 správního řádu jsou jakožto podklady pro vydání rozhodnutí výslovně uvedeny mj. skutečnosti známé správnímu orgánu z úřední činnosti. Správní řád tedy nevylučuje, aby výsledky daňové kontroly provedené u účastníka řízení jakožto daňového subjektu (jakož i listiny vyhotovené v jejím průběhu jako jsou protokoly, výzvy, zpráva o výsledku daňové kontroly) byly podkladem pro zahájení správního řízení ve věci pokuty za porušení zákona o účetnictví a byly jedním z důkazů, jímž je prokázáno porušení povinností při vedení účetnictví. Účelem správního řízení ve věci uložení předmětné pokuty je rozhodnout, zda skutečně došlo k takovému porušení zákona o účetnictví, jehož důsledkem je uložení pokuty za porušení povinností při vedení účetnictví, přičemž dle § 50 odst. 4 správního řádu správní orgán hodnotí veškeré podklady, zejména pak důkazy, v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Využití podkladů správním orgánem známým z úřední činnosti aprobují rovněž Nejvyšší správní soud, když lze v této souvislosti odkázat demonstrativně na rozsudek ze dne 12. 4. 2011, č.j. 1 As 33/2011-58, případně na rozsudek ze dne 10. 2. 2010, č.j. 1 As 100/2009-129. V těchto rozsudcích Nejvyšší správní soud použití skutečností úředně známých jakožto podkladů pro vydání rozhodnutí při řízení dle správního řádu nikterak nerozporoval, pouze dovedl nutnost u skutečností úředně známých (za které je možno považovat například právě ony výsledky daňové kontroly) uvést, že které úřední činnosti či postupu jsou tyto skutečnosti známé, což správní orgán učinil jak v rámci Oznámení o zahájení správního řízení, tak v rámci Rozhodnutí o uložení pokuty. V případě žalobkyně nadto existoval mezi správním řízením a daňovým řízením velmi úzký vztah. Je nutné přihlídnout k tomu, že kontrola účetnictví a tedy i účetních dokladů a povinných evidencí je prováděna v rámci správy daní správcem daně totožným se správním orgánem. Zejména ji však tento správní orgán prováděl v rámci daňové kontroly a pro její účely, a to podle zákona o účetnictví a prováděcích účetních předpisů v řízení dle daňového řádu. Kontrolní závěr o neprovedené inventarizaci v souladu s platnými účetními předpisy byl tak přijat v rámci řízení, v němž dochází ke kontrole účetnictví v souladu s věcnou působností dle § 10 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, uvedenou formou přenášení důkazního břemene korespondující v osobě, která má povinnost prokazovat, že nebyla existence této evidence dostupným způsobem zjištěna. Vzhledem k těmto skutečnostem mohly být předmětné výsledky daňové kontroly a z nich plynoucí zjištění zcela legálně použity jako podklady pro vydání Rozhodnutí o uložení pokuty. Správní orgán tak respektoval § 51 odst. 1 správního řádu, z něhož plyne, že k dokazování je možné použít všech důkazních prostředků, které jsou vhodné ke zjištění stavu věci a které nejsou získány nebo provedeny

v rozporu s právními předpisy. K tomu lze opět odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, č.j. 5 Afs 129/2004-43, z něhož plyne, že „protokoly sepsané v rámci daňové kontroly, tedy v řízení daňovém, je možno použít jako důkazy v řízení o uložení pokuty. Samy o sobě však bez dalšího nenahrazují dokazování, jež by měl správní orgán vést v řízení o uložení pokuty. Správní orgán by se tedy mohl dopustit pochybení tehdy, pokud by bez dalšího odkázal na zjištění učiněná v rámci daňové kontroly a případné námitky účastníka, které by vznesl v řízení o uložení pokuty, bez dalšího odmítl. Tak tomu v daném případě nebylo. Nejvyšší správní soud postup finančního úřadu, který v průběhu ústního jednání v řízení o udělení pokuty odkázal na protokoly z předešlé daňové kontroly a citoval je v protokolu, neshledává nezákonným, neboť, jak již bylo výše uvedeno, těchto lze použít jako důkazních prostředků. Za situace, kdy k těmto žalobce neměl námitek, mohly být použity jako podklad pro rozhodnutí o uložení pokuty.“. Lze upozornit i na změnu § 51 odst. 4 správního řádu, z něhož po 1. 7. 2017 plyne, že v řízení navazujícím na výkon kontroly není třeba provádět protokolem o kontrole, který je podkladem rozhodnutí o přestupku, dokazování. Pro úplnost žalovaný konstatuje, že nedoložení inventarizace je rovno jejímu nevytvoření. Je třeba rovněž vzít v potaz, že žalobkyně byla s obviněním seznámena již v Oznámení o zahájení správního řízení, měla tudíž dostatečný prostor pro doložení inventarizace, avšak do dnešního dne toto nedoložila. Při opatřování podkladů tak žalobkyně neposkytla potřebnou součinnost dle § 50 odst. 2 správního řádu. Žalovaný má za to, že rovněž tuto žalobní námitku je třeba posoudit jako nedůvodnou.

27. K žalobní námitce, že postup žalovaného je v rozporu s § 41 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal různá účetní pochybení žalobce, ale již se nijak nevyjádřil k jejich vzájemnému vztahu), žalovaný uvedl, že je přesvědčen, že jeho postup není v rozporu s § 41 zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, jenž se věnuje problematice ukládání správních trestů za více přestupků. V daném případě všechna vymezená jednání, kterými účetní jednotka (žalobkyně) nerespektovala účetní povinnosti, uložená jednotlivými ustanoveními zákona o účetnictví vymezenými ve výroku rozhodnutí, vedla k jednomu trestněprávně relevantnímu následku, tj. tím, že žalobkyně nevedla účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka účetního období roku 2014 podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, vedla účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a odst. 2 zákona o účetnictví. Deliktní jednání žalobkyně tak naplnilo jednu skutkovou podstatu deliktu (od 1. 7. 2017 přestupku) vymezeného v § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví ve spojení s § 37a odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví.
28. Žalovaný pokračoval konstatováním, že v další žalobní námitce je obsaženo tvrzení žalobkyně, že tato musí být z odpovědnosti za daný správní delikt (přestupek) liberována, neboť vedením svého účetnictví za rok 2014 pověřila pana J. P., podnikatele v účetnictví. Žalovaný sice nerozporuje, že pan P. disponuje živnostenským oprávněním s předmětem podnikání Činnost účetních poradců, vedení účetnictví. K vyvrácení této žalobkyniny námitky však dle žalovaného postačí poukázat na § 5 zákona o účetnictví, v němž je explicitně zakotveno, že *pověření jiné osoby k vedení účetnictví nezbujuje účetní jednotku odpovědnosti za vedení účetnictví*. Z dosavadního průběhu řízení nevyplynuly žádné okolnosti, z nichž by bylo zjevné, že by osoba odpovědná za vedení účetnictví učinila jakékoliv opatření, kterým by porušení povinnosti při vedení účetnictví efektivně bránila či zabránila.
29. Ve stručnosti lze dle žalovaného vypořádat rovněž další žalobní námitku, a to námitku neuvedení způsobu určení aktiv žalobkyně. Na str. 24 Rozhodnutí o uložení pokuty je

výslovně uvedeno, že v rozvaze byla aktiva vykázána ve výši 5 976 000 Kč, avšak správní orgán dle údajů z účetnictví za účetní období 2014, konkrétně z ř. č. 4 880 až 4 971 (popis „účetní závěrka roku 2014“ - jedná se o převod zůstatku na účet 702 - Konečný účet rozvahový a 710 - účet zisků a ztrát) účetního deníku za dané období, zjistil aktiva ve výši 10 078 000 Kč. Tedy stavy účtů byly zjištěny přímo z uvedených řádků účetního deníku vytvořeného samotnou žalobkyní, který předložila v rámci protokolovaného jednání, č.j. 762795/16 (viz příloha s názvem „predlození uc-deniku-vasickova“ a „SKM 224e...“).

30. Žalovaný se brání také nařčení žalobkyně z toho, že se žalovaný dopustil porušení zásady zákazu dvojího přičítání. Je nutno totiž konstatovat, že se jedná o dvě zcela odlišné skutečnosti. První skutečnost spočívá v úpravě aktiv na správnou výši, přičemž správná výše mohla být vyšší i nižší než aktiva uvedená žalobkyní, a to v případě, pokud jsou podhodnocena, tj. nesprávně nižší, anebo nadhodnocena, tj. pokud jsou nesprávně vyšší. Správní orgán byl ze zákona povinen použít správnou (v tomto případě vyšší) výši aktiv (viz § 37aa odst. 2 zákona o účetnictví). Druhá skutečnost pak spočívá v tom, že aktiva byla žalobkyní nesprávně vykázána a ta ani toto své pochybení neodstranila, což bylo bráno jako přitěžující okolnost. Pokud by byla zjištěná aktiva nižší, nejednalo by se ani dle argumentace žalobkyně o dvojí přičítání (alespoň takto lze z argumentace žalobkyně logicky vyvodit).
31. K žalobní námitce, že rozdíl částek vykázaných žalobkyní od aktiv vypočtených správním orgánem je příliš malý na to, aby se žalobkyně tímto pochybením dopustila přestupku, žalovaný uvedl, že v souvislosti s touto žalobní námitkou nerozporuje, že význam zde vyčleněného pochybení žalobkyně nebyl na celkovou výši pokuty nikterak velký, přesto se však jedná o pochybení, které je porušením zákona o účetnictví. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by žalobkyně byla z tohoto pochybení liberována, nebo že by existovala skutečnost, na základě které by za toto jednání neodpovídala. Toto pochybení žalobkyně tedy bylo vymezeno právě z důvodu řádné specifikace deliktního jednání žalobkyně. Je nutno připomenout, že žalobkyně nebyla sankciována za toto samostatné pochybení, nýbrž za komplexní deliktní jednání uvedené v odůvodnění Rozhodnutí o uložení pokuty a žalobou napadeného rozhodnutí a korespondující s výrokem těchto rozhodnutí. Tato jednání ve svém souhrnu pak měla na obraz účetnictví podstatný vliv, kterému odpovídá i uložená sankce. K výši uložené pokuty je dále třeba zdůraznit, že pokuta byla uložena pouze v cca 1/3 její horní hranice. Daný správní delikt (přestupek) byl tedy posouzen jako relativně méně závažný, když relevantní polehčující okolnosti svým významem převýšily okolnosti přitěžující.
32. K poslední ze série námitek žalobkyně, tj. že přefakturované částky je možné účtovat výsledkově a nikoliv rozvahově a žalobkyně nadto předložila správnímu orgánu skladovou evidenci, ze které vyplývá, co nakoupila a prodala, žalovaný uvedl, že stručně konstatuje, že ze spisového materiálu vyplývá, že žalobkyně neprokázala ani výsledkové ani rozvahové účtování o přefakturovaných částkách. K předložené skladové evidenci se vyjádřil již prvoinstanční orgán na str. 22 svého rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že se nejedná o skladovou evidenci dle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Dále ze spisového materiálu vyplývá (viz písemnost č.j. 990607/17/ „59 - příloha změna VKZ...“), že ani předmětným potvrzením odběratele žalobkyně nebyla daná přeúčtování prokázána.

IV.

33. Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 29. 1. 2019, č.j. 57 Af 5/2018-66, napadené

rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

34. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 8. 2019, č.j. 10 Afs 145/2019-57, rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V.

Posouzení věci soudem

35. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
36. Podle § 110 odst. 4 s.ř.s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

A.

37. Soud neshledal důvodným první žalobní bod.
38. Podle § 112 odst. 2 zákona o přestupcích se ustanovení dosavadních zákonů o lhůtách pro projednání přestupku nebo jiného správního deliktu, lhůtách pro uložení pokuty za přestupek nebo jiný správní delikt a lhůtách pro zánik odpovědnosti za přestupek nebo jiný správní delikt ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona nepoužijí. Odpovědnost za přestupek a dosavadní jiný správní delikt však nezanikne dříve, než by uplynula některá ze lhůt podle věty první, pokud k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
39. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku „*za okamžik rozhodný pro běh prekluzivní lhůty je den následující po konci účetního období*“, tj. den 1. 1. 2015. V případě žalobkyně tak došlo „*k jednání zakládajícímu odpovědnost*“ přede dnem nabytí účinnosti zákona o přestupcích, neboť tento nabyl účinnosti až dnem 1. 7. 2017. Z tohoto důvodu bylo nezbytné aplikovat ustanovení § 37ab odst. 3 zákona o účetnictví, nikoli novou právní úpravu založenou teprve zákonem o přestupcích.
40. Podle § 37ab odst. 5 zákona o účetnictví se na odpovědnost za jednání, k němuž došlo při podnikání fyzické osoby, nebo v přímé souvislosti s ním, vztahují ustanovení o odpovědnosti a postihu právnické osoby.
41. Podle § 37ab odst. 3 zákona o účetnictví odpovědnost právnické osoby za správní delikt zaniká, jestliže správní orgán o něm ne zahájil řízení do 1 roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl, nejpozději však do 3 let ode dne, kdy byl spáchán.
42. Žalobkyni bylo napadené rozhodnutí doručeno dne 28. 12. 2017, tedy přede dnem 1. 1. 2018, tedy včas.

B.

43. Soud neshledal důvodným ani druhý žalobní bod.
44. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uvedl: „*Klíčovou otázkou, kterou je nyní NSS povolán vyřešit, je požadovaná míra konkrétnosti výroku rozhodnutí o správním deliktu. Krajský soud, žalobkyně a v podstatě i stěžovatel se shodnou, přinejmenším v nejobecnější rovině, na požadavcích na výroky rozhodnutí o správních deliktech (dnes přestupcích). Jak uvedl rozšířený senát již v usnesení ze dne 15. 1. 2008, čj. 2 As 34/2006-73, č. 1546/2008 Sb. NSS, věc*

AQUA SERVIS, smyslem požadavků na vymezení předmětu řízení ve výroku rozhodnutí o správním deliktu je specifikovat delikt tak, aby sankcionované jednání nebylo zaměnitelné s jednáním jiným. V rozhodnutí trestního charakteru, kterým je i rozhodnutí o jiném správním deliktu, je nezbytné postavit najisto, za jaké konkrétní jednání je subjekt postižen. To lze zaručit jen konkretizací údajů obsahující popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání, popřípadě i uvedením jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby nemohl být zaměněn s jiným. Rozhodně nepostačí, jsou-li podstatné náležitosti výroku rozhodnutí o správním deliktu uvedeny až v odůvodnění rozhodnutí. „Identifikace skutku neslouží jen k vědomosti pachatele o tom, čeho se měl dopustit a za jaké jednání je sankcionován“, uvedl rozšířený senát. „Řádně formulovaný výrok, v něm na prvním místě konkrétní popis skutku, je nezastupitelnou částí rozhodnutí; toliko z něj lze zjistit, zda a jaká povinnost byla porušena a jaké opatření či sankce byla uložena, pouze porovnáním výroku lze usuzovat na existenci překážky věci rozhodnuté, jen výrok rozhodnutí (a nikoliv odůvodnění) může být vynucen správní exekucí apod.“ (viz cit. usnesení AQUA SERVIS). Správní orgán rozhodující o správním deliktu musel ve výrokové části rozhodnutí (§ 68 odst. 2 správního řádu) uvést všechna ustanovení, byť obsažená v různých právních předpisech, která tvoří v souhrnu právní normu odpovídající skutkové podstatě správního deliktu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 10. 2017, čj. 4 As 165/2016-46, č. 3656/2018 Sb. NSS). Relevantní nedostatek výroku rozhodnutí ve věci správního trestání zásadně představuje vadu ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., tedy podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (shodně usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 2. 2017, čj. 1 As 72/2016-48, č. 3539/2017 Sb. NSS, bod 17). Typickým příkladem nedostatečného výroku rozhodnutí o správním deliktu bude takový výrok, který jen parafrázuje zákonný text, ale čtenář se z něj nedozví, v čem (po skutkové stránce) spočívá protiprávní jednání pachatele, tedy čeho se vlastně pachatel dopustil. Skutková věta tu chybí, je nahrazena jen parafrází skutkové podstaty deliktu. Jako příklad lze uvést tuto výrokovou část rozhodnutí o správním deliktu: „XY jako provozovatel motorového vozidla tov. zn. Škoda dne 29. 11. 2013 ve 13:41 hod. na pozemní komunikaci – M. náměstí u domu čp. 16 v obci J. v rozporu s § 10 zákona o silničním provozu nezajistil, aby při užití vozidla na pozemní komunikaci byly dodržovány povinnosti řidiče a pravidla provozu na pozemních komunikacích stanovená zákonem o silničním provozu. Tím porušil § 10 odst. 3 zákona o silničním provozu a spáchal správní delikt provozovatele vozidla dle § 125f odst. 1 zákona o silničním provozu.“ Čtenář výrokové části tohoto rozhodnutí se vůbec nedozví, co se opravdu stalo, jakým jednáním provozovatel XY své povinnosti porušil. Nikde ve výrokové části není naprosto nic o způsobu spáchání skutku. Teprve z odůvodnění rozhodnutí bylo možno zjistit, že v místě a čase spáchání deliktu vymezeného ve výrokové části stálo nedovoleně na přechodu pro chodce vozidlo, jehož provozovatelem byla právě osoba XY (tento příklad viz usnesení rozšířeného senátu 4 As 165/2016, body 36-41).“ Požadavky na skutkové věty a jejich určitost nicméně nelze klást obecně, paušálně, šablonovitě, ale s přihlédnutím ke specifickým daného právního odvětví a povaze deliktu (přestupku). Dokonce i v rámci téhož typu deliktu je možno klást na podobu výroku rozhodnutí odlišné požadavky v reakci na to, zda z vymezení skutkové věty jednoznačně plyne, čeho se pachatel dopustil. Zda je např. určení místa spáchání dopravního přestupku (překročení nejvyšší dovolené rychlosti v jízdě) ve výroku dostatečně konkrétní, je otázkou posouzení okolností každého jednotlivého případu, přičemž závěry vyslovené v rozsudcích správních soudů nelze prezentovat odtrženě od kontextu případů, které byly těmito soudy rozhodovány (rozsudek ze dne 16. 7. 2015, čj. 4 As 63/2015-52, bod 31). S přihlédnutím k těmto východiskům NSS zvažil určitost vymezení skutkové věty v nynějším případě.“

45. Nejvyšší správní soud dále uvedl: „Původně zněla klíčová pasáž výroku rozhodnutí správního

orgánu I. stupně takto: „[Žalobkyně], která se dopustila správního deliktu tím, že v účetním období 2014 nevedla účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, porušila povinnosti stanovené v § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví“ (...) Klíčovou pasáž výroku rozhodnutí o správním deliktu stěžovatel upřesnil a takto specifikoval skutkovou a právní větu: „[Žalobkyně], která se dopustila správního deliktu (od 1. 7. 2017 přestupku) tím, že v účetním období 2014 v rozporu s § 4 odst. 8, § 6 odst. 1 až 3, § 8 odst. 1, 2, 4, 5, § 11, § 13 odst. 1 a 2, § 19 odst. 6, § 29 odst. 1 a 3, § 30 odst. 1 a § 33a zákona o účetnictví neúčtovala řádně o všech účetních případech, dle směrné účtové osnovy a v souladu s účetními metodami tak, aby byl spolehlivě určen obsah účetních případů a účetních záznamů v souvislosti s účtováním nákladů, nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavů opravěk a položek odpisů tohoto majetku, nevedla hlavní knihu v předepsaném rozsahu, kdy nelze zjistit stavů účtů v průběhu účetního období tj. nevedla účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka účetního období 2014 podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, čímž porušila povinnosti stanovené v § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví“ (...) Stěžovatel vysvětlil, že chce vyhovět judikatuře, a proto do výrokové části doplňuje jednotlivá ustanovení zákona, která žalobkyně porušila, a současně upřesnil i stěžovatelčina jednání, „která jsou součástí i odůvodnění odvoláním napadeného Rozhodnutí“ (bod 134 žalobou napadeného rozhodnutí).“

46. Nejvyšší správní soud dále konstatoval: „Krajský soud dovodil, že stěžovatel žalobkyni vytýká porušení velkého množství ustanovení zákona o účetnictví, aniž by však uvedl, jakým konkrétním jednáním měla být nesplněna jaká konkrétní povinnost uložená jakým konkrétním ustanovením. Ustanovení, která měla být porušena, lze jistě porušit skoro neomezeným způsobem jednání. Z toho důvodu bylo nezbytné, aby stěžovatel popsal, jakého konkrétního jednání se z této množiny jednání dopustila právě žalobkyně. Bez tohoto popisu nelze dospět k závěru o porušení všech stěžovatelem zmíněných ustanovení. Natož vyloučit následnou možnou záměnu s jednáními jinými. S tímto hodnocením se NSS neztotožňuje. Krajský soud má jistě pravdu, že ustanovení zákona o účetnictví, která měla žalobkyně porušit, nabízí skutečně velkou paletu jednání, kterými mohlo k jejich porušení dojít. Kdyby stěžovatel ustal jen na výčtu těchto zákonných ustanovení, jistě by bylo třeba výrok rozhodnutí o správním deliktu hodnotit jako nedostatečný. Nicméně stěžovatel na tomto výčtu zákonných ustanovení neustal. Předně vymezil, že protizákonnost žalobkyni vyčítá za účetní období 2014. Dále pak uvedl výčet jednání, kterými se žalobkyně dopustila protiprávního chování: „neúčtovala řádně o všech účetních případech, dle směrné účtové osnovy a v souladu s účetními metodami tak, aby byl spolehlivě určen obsah účetních případů a účetních záznamů v souvislosti s účtováním nákladů, nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavů opravěk a položek odpisů tohoto majetku, nevedla hlavní knihu v předepsaném rozsahu, kdy nelze zjistit stavů účtů v průběhu účetního období tj. nevedla účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka účetního období 2014 podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“. Krajský soud chce po stěžovateli, pokud vytýkal žalobkyni, že „neúčtovala řádně o všech účetních případech dle směrné účtové osnovy a v souladu s účetními metodami tak, aby byl spolehlivě určen obsah účetních případů a účetních záznamů v souvislosti s účtováním nákladů“, takový popis skutku, aby jednání žalobkyně nemohlo být zaměněno s jiným. Z toho důvodu prý bylo nezbytné, aby minimálně uvedl, o jakých konkrétních účetních případech žalobkyně neúčtovala. Pokud tak stěžovatel neučinil, zůstala dle krajského soudu množina možných nezákonných jednání neohraničena. NSS k tomu uvádí, že to není pravda. Množina možných nezákonných jednání je samozřejmě ohraničena, a to časově. Tak, jak to stěžovatel vymezil, hovoří vlastně o deliktu, který zahrnuje skutek trvající po celý rok 2014 (srov. též bod

[30] níže). Vymykalo by se povaze tohoto správního deliktu, aby správní orgán již ve výroku vypočetl veškeré účetní případy, které žalobkyně řádně neúčtovala. NSS podotýká, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně má 27 stran, rozhodnutí stěžovatele 31 stran, obě rozhodnutí velmi detailně vypočítávají v odůvodnění jednotlivé protizákonnosti. Požadavek, aby se veškerá pochybení objevila detailním výčtem již ve výroku rozhodnutí, jde již mimo rozumné chápání požadavků na výrok správního rozhodnutí.“

47. Nejvyšší správní soud dále konstatoval: „Dále krajský soud uvádí, že vytýkal-li stěžovatel žalobkyni, že „nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy oprávek a položek odpisů tohoto majetku“, bylo na stěžovateli, aby minimálně uvedl, v čem konkrétně byla „inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy oprávek a položek odpisů tohoto majetku“ provedena špatně, resp. na základě jakých konkrétních skutečností měla být považována za nevedenou „řádne“. Stejně tak vytýkal-li stěžovatel žalobkyni, že „nevedla hlavní knihu v předepsaném rozsahu, kdy nelze zjistit stavy účtů v průběhu účetního období“, bylo na něm, aby minimálně uvedl, v čem konkrétně byla hlavní kniha vedena nesprávně, resp. na základě jakých konkrétních skutečností měla být považována za „nevedenou v předepsaném rozsahu“. Pokud tak stěžovatel neučinil, zůstala dle krajského soudu množina možných nezákonných jednání neohraničena. NSS s tímto zásadně nesouhlasí. Krajský soud zde zcela vybočuje ze zákonných požadavků na výrok rozhodnutí. V podstatě chce, aby již ve výroku rozhodnutí správní orgán své rozhodnutí odůvodňoval (NSS opakuje, že krajský soud zde v podstatě chce, aby již ve výroku správní orgán vysvětlil, proč byla inventarizace provedena špatně a proč nebyla vedena „řádne“, respektive proč byla hlavní kniha vedena nesprávně, případně proč byla považována za nevedenou v předepsaném rozsahu). Krajský soud tak zcela stírá jakýkoliv rozdíl mezi výrokem a odůvodněním. Pokud by takto měly vypadat výroky správních rozhodnutí, žádné odůvodnění by nebylo třeba.“
48. Nejvyšší správní soud dále konstatoval: „Co se týče vymezení místa spáchání deliktu, NSS souhlasí se stěžovatelem, že vymezení místa spáchání deliktu z povahy věci není možno v těchto typech protiprávního jednání specifikovat. Nejen to, místo spáchání deliktu je v těchto případech pro přesné vymezení skutku zcela bezvýznamné. Je přece lhotečné, zda žalobkyně tento typ deliktu spáchala v H. S. či někde jinde. Co se týče přesného vymezení času, stěžovatel správně odkazuje na judikát, rovněž se vztahující k deliktu dle zákona o účetnictví, dle něhož v případech, „kdy sankcionované protiprávní jednání trvá po celou dobu účetního období, a nelze tak stanovit přesný okamžik spáchání deliktu, považuje NSS s ohledem na zásadu právní jistoty a princip in dubio mitius za okamžik rozhodný pro běh prekluzivní lhůty den následující po konci účetního období“ (rozsudek ze dne 26. 9. 2018, čj. 2 Afs 10/2018-45, IRHOS Partner, bod 27). Není tedy pravda, že krajský soud nemůže určit běh prekluzivní lhůty.“
49. Nejvyšší správní soud dále konstatoval: „Krajský soud rovněž zkritizoval výrok „oznámení o zahájení řízení ze dne 12. 6. 2017“, kde byl skutek popsán pouze slovy: „v účetním období roku 2014 nevedla účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“. Takovéto vymezení skutku prý nevyhovuje judikatuře. Ani s tímto nemůže NSS souhlasit. Je jisté pravda, že „vymezení skutku, pro který je řízení zahájeno, musí mít určitý stupeň konkretizace, stejně tak jako musí být z oznámení o zahájení řízení zřejmé, co bude jeho předmětem a o čem bude v řízení rozhodováno“ (rozsudek ze dne 20. 11. 2003, čj. 5 A 73/2002-34, věc STAMP-ELZET). Krajský soud i žalobkyně mají jisté pravdu, že zásady trestního procesu jsou přiměřeně aplikovatelné i na poli správního trestání. Tyto zásady vyžadují, aby „skutek, o kterém je rozhodováno v rozhodnutí o uložení sankce, byl totožný se skutkem, pro který bylo zahájeno řízení“ (rozsudek ze dne 27. 5. 2011, čj. 5 Afs 53/2010-420, věc T-Mobile). Ovšem třeba

zdůraznit, že „na samém počátku řízení není možné jeho předmět zcela přesně vymezit. V této fázi má správní orgán pouze informace plynoucí z jeho postupu před samotným zahájením správního řízení a z případných vnějších podnětů. Nicméně předmět jakéhokoli zahajovaného řízení (a pro oznámení o zahájení správně-trestního řízení to platí zvláště) musí být identifikován dostatečně určitě tak, aby účastníkovi řízení bylo zřejmé, jaké jeho jednání bude posuzováno, a aby bylo zaručeno jeho právo účinně se v daném řízení hájit“ (rozsudek ze dne 31. 3. 2010, čj. 1 Afs 58/2009-541, č. 2119/2010 Sb. NSS, věc PHARMOS a další, bod 54). Mezi skutkem, pro který je „sdělováno obvinění“, a skutkem, za který je pak adresát sankčního rozhodnutí trestán, nemusí existovat po stránce skutkové naprostý soulad, neboť v průběhu řízení mohou některé dílčí skutečnosti teprve vyplynout najevo, či může jinak dojít ke korektuře původních skutkových předpokladů. Pokud však je v průběhu řízení zjištěn určitý aspekt jednání, který „obviněnému“ dosud nebyl vytykán a vede-li toto nové dílčí skutkové zjištění k rozšíření právní kvalifikace postihovaného jednání, je nutno přistoupit k „rozšíření obvinění“, a poskytnout tak stíhané osobě právo přizpůsobit této nové skutečnosti svou obhajobu (viz již cit. rozsudek 5 Afs 53/2010, T-Mobile). NSS tedy shrnuje, že judikatura má na skutkové vymezení deliktu při zahájení řízení menší požadavky než na rozhodnutí finální. Ostatně bude zcela výjimečné, aby správní orgán již při zahájení řízení znal detailně všechny skutkové aspekty deliktu, pro který řízení teprve zahajuje a o kterém zatím neproběhlo žádné dokazování. I proto je závěr krajského soudu rozporný s jakýmkoli myslitelným účelem zákonného požadavku na vymezení správního deliktu v okamžiku zahájení řízení. Vymezení deliktu skutkovou větou tak, jak je uvedeno v bodě [31] shora, je v tomto smyslu dostatečné.“

50. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku dospěl k jednoznačnému závěru o to, že „popis skutku je v napadeném rozhodnutí, tak v usnesení o zahájení řízení uveden zcela dostatečně“, přičemž se jedná o právní názor, kterým je soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s.ř.s. vázán. Námitky žalobkyně formulované ve druhém žalobním bodu je tak nezbytné považovat za nedůvodné.

C.

51. Soud neshledal důvodným ani třetí žalobní bod.
52. Jak správní tak daňový řád umožňují odvoláním napadnout pouze rozhodnutí správního orgánu.
53. Podle § 81 odst. 1 správního řádu může účastník proti rozhodnutí podat odvolání, pokud zákon nestanoví jinak. Podle § 109 odst. 1 a 2 daňového řádu příjemce rozhodnutí se může odvolat proti rozhodnutí správce daně, pokud zákon nestanoví jinak. Odvolání je nepřipustné, směřuje-li jenom proti odůvodnění rozhodnutí. Proti rozhodnutí označenému jako výzva, kterým správce daně vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo splnění povinností, se nelze samostatně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak.
54. Vzhledem k tomu, že „oznámení o zahájení řízení o přestupku“ není rozhodnutím správního orgánu, není proti němu přípustné odvolání.

D.

55. Soud neshledal důvodným ani čtvrtý žalobní bod.
56. Podle § 37a odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví účetní jednotka neuvedená v § 37 nebo osoba odpovědná za vedení účetnictví podle tohoto zákona se dopustí správního deliktu tím, že vede účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2. Podle § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho

základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinná zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.

57. Z ustanovení § 37a odst. 1 písm. c) ve spojení s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví nevyplývá, že by podmínkou „*naplnění skutkové podstaty přestupku podle § 37a odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví*“ byla nutnost „*prokázat takové zkreslení, které způsobí konkrétnímu uživateli újmu v podobě zásahu do jeho ekonomických rozhodnutí*“, a proto správní orgány „*tuto konkrétní újmu*“ nebyly povinny prokazovat.

E.

58. Soud neshledal důvodným ani pátý žalobní bod.
59. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, žalovaný „*uvedl výčet jednání, kterými se žalobkyně dopustila protiprávního chování: „neúčtovala řádně o všech účetních případech, dle směrné účtové osnovy a v souladu s účetními metodami tak, aby byl spolehlivě určen obsah účetních případů a účetních záznamů v souvislosti s účtováním nákladů, nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy opravek a položek odpisů tohoto majetku, nevedla hlavní knihu v předepsaném rozsahu, kdy nelze zjistit stavy účtů v průběhu účetního období tj. nevedla účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka účetního období 2014 podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky*“.
60. Žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí zmínil celý soubor jednání, která ve svém součtu vedla k tomu, že účetnictví žalobkyně bylo vedeno v rozporu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví, resp. slovy žalovaného „*nevedla účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka účetního období 2014 podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky*“. Žalobkyně byla postižena za jeden správní delikt, nikoli za samostatný delikt „*nevedení hlavní knihy v předepsaném rozsahu, kdy nelze zjistit stavy účtů v průběhu účetního období*“.
61. Ke zcela obecné námitce žalobkyně je nutné uvést, že „*nevedení hlavní knihy v předepsaném rozsahu, kdy nelze zjistit stavy účtů v průběhu účetního období*“ je ve spojení s ostatními vytýkanými jednáními způsobilé přispět k závěru o tom, že žalobkyně „*nevedla účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka účetního období 2014 podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky*“. O vadu výroku napadeného rozhodnutí se tak jednat nemůže.

F.

62. Soud neshledal důvodným ani šestý a sedmý žalobní bod.
63. Jak již bylo uvedeno, žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí zmínil celý soubor jednání, která ve svém součtu vedla k tomu, že účetnictví žalobkyně bylo vedeno v rozporu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví, resp. slovy žalovaného „*nevedla účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka účetního období 2014 podávala věrný a poctivý obraz předmětu*

účetnictví a finanční situace účetní jednotky“.

64. Žalobkyně byla postižena za jeden správní delikt, nikoli za samostatný delikt „nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy opravek a položek odpisů tohoto majetku“. Současně je nezbytné upozornit na to, že žalobkyně nebyla postižena za prosté „nedoložení inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy opravek a položek odpisů tohoto majetku“, nýbrž za nedoložení „řádně provedené“ inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy opravek a položek odpisů tohoto majetku.
65. Pokud měla žalobkyně za to, že jí předložená „inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy opravek a položek odpisů tohoto majetku“ byla „řádně provedena“, nic jí nebránilo, aby konkrétně formulovanými žalobními námitkami vyvrátila správnost závěrů správních orgánů uvedených v odůvodnění jejich rozhodnutí o nesprávném provedení inventarizace, nebo aby v průběhu správního řízení o přestupku předložila jinou, jí uváděnou „řádně provedenou“ inventarizaci. Pokud tak žalobkyně neučinila, nelze správním orgánům důvodně vytýkat, že při učinění svých závěrů vycházely z inventarizace žalobkyní předložené.

G.

66. Soud neshledal důvodným ani osmý žalobní bod.
67. Znovu je potřebné zopakovat, že žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí zmínil celý soubor jednání, která ve svém součtu vedla k tomu, že účetnictví žalobkyně bylo vedeno v rozporu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví, resp. slovy žalovaného „nevedla účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka účetního období 2014 podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“. Žalobkyně byla postižena za jeden správní delikt, nikoli za několik samostatných deliktů.
68. Podle ustanovení § 41 odst. 1 věta první zákona o přestupcích za dva nebo více přestupků téhož pachatele projednaných ve společném řízení se uloží správní trest podle ustanovení vztahujícího se na přestupek nejpřísněji trestný.
69. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nebyla postižena za dva nebo více přestupků, nebyl zde žádný důvod pro postup podle ustanovení § 41 odst. 1 věta první zákona o přestupcích.

H.

70. Soud neshledal důvodným ani devátý žalobní bod.
71. Podle § 5 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví účetní jednotky mohou pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu. Pověřením podle odstavce 1 se nezabývá účetní jednotka odpovědností za vedení účetnictví.
72. Ve skutečnosti, že „žalobkyně zajistila vedení svého účetnictví za rok 2014 podnikatelem J. P. – účetnictví, který je oprávněným podnikatelem v této oblasti živnostenského podnikání“, nelze spatřovat důvod pro aplikaci ustanovení § 37ab odst. 1 zákona o účetnictví, podle kterého právnická osoba za správní delikt neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které na ní bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila.
73. Je tomu právě proto, že zákon v ustanovení § 5 odst. 2 zákona o účetnictví výslovně stanoví, že takovéto „pověření“ nezabývá účetní jednotku odpovědností za vedení účetnictví.

CH.

74. Soud neshledal důvodným ani desátý žalobní bod.
75. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodu 121 uvedl: „*Při určení výměry pokuty v případě účastníka řízení vycházel správní orgán v souladu s § 37aa odst. 2 zákona o účetnictví z aktiv zjištěných dle v rámci daňového řízení předloženého účetnictví za rok 2014 (10 078 tis. Kč), neboť se takto zjištěný stav aktiv lišil od aktiv, které účastník řízení vykázal v rozvaze k 31. 12. 2014 (5 976 tis. Kč).*“
76. Prvoinstanční orgán na straně 24 odůvodnění svého rozhodnutí uvedl: „*Pro vymezení hodnoty aktiv celkem pro stanovení pokuty je rozhodující účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka sestavená za účetní období, ve kterém nebo za které k porušení povinnosti došlo. Pokud kontrolní orgán dojde k jiné výši aktiv, použije výši aktiv zjištěnou v řízení o správním deliktu. Protože správní orgán zjistil nesoulad mezi hodnotou aktiv celkem, kterou účetní jednotka vykázala v rozvaze k 31.12.2014 (součást podaného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2014) a hodnotou aktiv zjištěnou správním orgánem dle předloženého účetnictví za období 2014 v rámci daňového řízení, správní orgán stanoví pokutu z hodnoty aktiv celkem (netto) zjištěné správním orgánem v řízení o uložení pokuty. Hodnota aktiv celkem (netto) vykázaných účetní jednotkou v rozvaze, která byla součástí podaného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2014, činí 5 976 tis. Kč. Hodnota aktiv celkem netto zjištěná správním orgánem v řízení o uložení pokuty (dle údajů z účetnictví) činí 10 078 tis. Kč. Dle údajů z účetnictví za rok 2014 (účetní kniha „Účetní deník“ účetní rok 2014 – č. řádku účetního deníku 4880 až 4971, popis „účetní závěrka roku 2014“ – jedná se o převod zůstatků na účet 702-Konečný účet rozvážný a 710-Účet zisků a ztrát) činí aktiva netto 10 078 tis.Kč:“, přičemž k prokázání způsobu určení této částky připojil tuto tabulku dokládající způsob výpočtu:*

Účet	Účetní deník	
	konečný zůstatek k 31.12.2014 v Kč (zaokr.na celé Kč)	
	AKTIVA netto 10 078 tis.Kč	
Dlouhodobý majetek	2 299 tis.Kč	
účet 021	1 995 171,-	
účet 081	-491 961,-	
účet 022	1 080 451,-	
účet 082	-815 009,-	
účet 031	180 129,-	
účet 042	350 000,-	
Oběžná aktiva	17 412 tis.Kč	
účet 112	48 147,-	
účet 121	23 150,-	
účet 311	5 853 322,-	
účet 314	575 968,-	
účet 211	472 106,-	
účet 221	440 436,-	
Časové rozlišení	1367 tis.Kč	
účet 381	367 732,-	

77. Na podkladě právě provedených citací správních rozhodnutí tak nelze dospět k jinému závěru, než že správní orgány „*uvedly, jakým způsobem došly k hodnotě aktiv žalobkyně*“. Žalobkyni tak vůbec nic nebránilo v tom, aby „*hodnotu aktiv*“, resp. „*způsob jejího stanovení*“ mohla zpochybnit.

I.

78. Soud neshledal důvodným ani jedenáctý žalobní bod.
79. Podle § 37 odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví se za správní delikt 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)).

80. Zákodárce v právé citovaném ustanovení zákona o účetnictví vymezil způsob stanovení horní hranice pokuty, a to ve výši „3 % hodnoty aktiv celkem podle § 20 odst. 1 písm. a) bodu 1“. Způsob výpočtu není odvozen od výše „podhodnocení“ nebo „nadhodnocení“ aktiv. Je odvozen z „hodnoty aktiv“, bez ohledu na to, jakými jednáními došlo k naplnění skutkové podstaty správního deliktu. Správní orgány tak jsou oprávněny při stanovení konkrétní výše pokuty přihlížet k závažnosti toho kterého jednání. Přihlédl-li tedy žalovaný, jako k přitěžující skutečnosti, že „došlo ke značnému podhodnocení aktiv“, nemohlo se jednat o žalobkyní namítané „dvojí přičítání“.

J.

81. Soud neshledal důvodným ani dvanáctý, třináctý a čtrnáctý žalobní bod.
82. K námitkám žalobkyně v těchto žalobních bodech uvedených, je nezbytné znovu zopakovat, že žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí zmínil celý soubor jednání, která ve svém součtu vedla k tomu, že účetnictví žalobkyně bylo vedeno v rozporu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví, resp. slovy žalovaného „nevedla účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka účetního období 2014 podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“. Žalobkyně byla postižena za jeden správní delikt, nikoli za několik samostatných deliktů.
83. Žalobkyní tvrzená „přílišná malost“ částek ve výši 3 886,18 Kč, 6 153 Kč a 17 064 Kč tak bez relevantního zpochybnění celého komplexu vytýkaných skutečností, majících podklad v žalobkyní vytýkaných jednáních, není způsobila zvrátit správnost závěru správních orgánů o tom, že žalobkyně „nevedla účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka účetního období 2014 podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“.

K.

84. Soud neshledal důvodným ani patnáctý žalobní bod.
85. Tvrzení žalobkyně o tom, že „podle českého účetního standardu je možné i přefakturované částky účtovat výsledkově a nikoliv rozvahově“, žádným konkrétním způsobem nezpochybňuje správnost závěrů učiněných prvoinstančním správním orgánem ani žalovaným. Zvláště pak za situace, kdy žalobkyně ani netvrdila, že by o přefakturovaných částkách namísto „rozvahově“ účtovala „výsledkově“. V žalobkyní citované části odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou srozumitelně popsána pochybení, kterých se žalobkyně dopustila. Pokud chtěla žalobkyně prokázat nezákonnost závěrů správních orgánů, bylo na ní, aby nezákonnost těchto závěrů zpochybnila konkrétně formulovanými námitkami, což však neučinila. V této své povinnosti nemůže být zastoupena soudem.
86. Pokud jde o námitku žalobkyně o tom, že se žalovaný „opomněl zabývat skladovou evidencí a potvrzením odběratele žalobkyně“, tak tato námitka není důvodná již z toho důvodu, že žalobkyně tyto listiny nepředložila k odvolání, nýbrž již v průběhu řízení před prvoinstančním orgánem. Současně v odvolání nevznesla žádnou odvolací námitku, pro kterou by měl žalovaný povinnost se „skladovou evidencí či potvrzením odběratele žalobkyně“ výslovně zabývat.
87. Otázkou „přefakturace nákladů“, resp. z jakých konkrétních důvodů se o „přefakturaci“ nejednalo, se prvoinstanční orgán podrobně zabýval na stranách 3 až 9 odůvodnění

prvoinstančního rozhodnutí. Otázkou „skladové evidence“, resp. z jakých konkrétních důvodů se nejednalo o „řádné a průkazné provedení inventarizace veškerého majetku a závazků“, se prvoinstanční orgán podrobně zabýval na stranách 9 až 15 odůvodnění prvoinstančního řízení.

88. Prvoinstanční orgán pak dále na stranách 22 a 23 se vyjádřil výslovně i k žalobkyní předložené „skladové evidenci“ a „potvrzení odběratele žalobkyně“. Prvoinstanční orgán uvedl: „Dne 30.6.2017 dále obdržel správní orgán do datové schránky od zástupce účetní jednotky podání nazvané „Věc: Návrh na doplnění dokazování“, zaevidované dne 30.6.2017 pod č.j.: 707475/17/2407-60561-404803. Účetní jednotka přikládá „skladovou evidenci“ a část hlavní knihy týkající se výnosů za rok 2013 a 2014. Přestože se toto podání týká probíhajícího daňového řízení, správní orgán se tímto podáním zabýval i v rámci správního řízení a to zejména z toho důvodu, zda účetní jednotka v tomto podání také vyjádřila své stanovisko, navrhla další důkazy a vyjádřila se k podkladům rozhodnutí ve správním řízení. Správní orgán k uvedenému podání uvádí, že se týká zejména daňového řízení. Z důvodu, že správní orgán v bodě 2.1. Inventarizace účtu 112000-materiál na skladě mimo jiné uvádí, že účetní jednotka nepředložila skladovou evidenci, zabýval se správní orgán i výše uvedeným podáním. Předložená „skladová evidence“ obsahuje položky: číslo příjemky, přijato do skladu fakturou číslo .. ze dne .., číslo výdejky, vydáno ze skladu fakturou č ... ze dne ... Žádný stav, žádnou částku v Kč předložená „skladová“ evidence neobsahuje. Skladová evidence musí být vedena v souladu s ustanovením § 9 odst. 7 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve kterém je uvedeno: „U způsobu B účtování o zásobách se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona“. Předložená „skladová evidence“ není vedena v souladu s ustanovením § 9 odst. 7 Vyhlášky, neprokazuje výši konečného zůstatku na účtu 112-Materiál na skladě, nedokládá konečný stav zásob k 31.12.2014. Správní orgán uvádí, že skladová evidence je pouze součástí inventarizace, nicméně sama o sobě neosvědčuje, že účetní stav zásob odpovídá skutečnému stavu zásob, jak by mělo být zjištěno provedením inventarizace zásob materiálu na skladě dle ustanovení § 29 zákona o účetnictví. Dne 18.7.2017 dále obdržel správní orgán do datové schránky od zástupce účetní jednotky podání nazvané „Věc: doplnění vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a návrh na doplnění dokazování“, zaevidované dne 18.7.2017 pod č.j.: 736822/17/2407-60561- 404803. Účetní jednotka přikládá potvrzení společnosti STROJSERVIS Vašíček s.r.o., DIČ: CZ28356977, že ve fakturách přijatých od I. V. jí byly přefakturovány náklady, které I. V. pořídila od dodavatelů (uvedených v přehledu), a to za období 2013-14. Přestože se toto podání týká probíhajícího daňového řízení, správní orgán se tímto podáním zabýval i v rámci správního řízení a to zejména z toho důvodu, zda účetní jednotka v tomto podání také vyjádřila své stanovisko, navrhla další důkazy a vyjádřila se k podkladům rozhodnutí ve správním řízení. V odstavci X. předmětného podání je uvedeno: „K bodu 2.1.10 daňový subjekt uvádí, že neprokázání inventarizace účtu nemá žádný dopad na daňovou relevanci daňových odpisů, které mají svou zvláštní úpravu v § 26 a násl. zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, která jediná je rozhodná pro uznání odpisu coby daňově relevantního nákladu“. Z uvedeného je zřejmé, že účetní jednotka si je vědoma a nikterak nepopírá skutečnost, že neprokázala (nedoložila) inventarizace majetku a závazků tak, jak stanoví zákon o účetnictví (§29). Podání jako takové se ale týká řízení daňového.“
89. Z právě provedené citace části odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí vyplývá, že prvoinstanční orgán nepominul ani žalobkyní předloženou „skladovou evidenci a

potvrzením odběratele žalobkyně“. Pokud měla žalobkyně za to, že závěry správní orgánů nejsou správné, bylo na ní, aby jejich správnost konkrétně formulovanými žalobními námitkami zpochybnila, či aby uvedla, na základě jakých konkrétních důvodů „*skladová evidence a potvrzením odběratele žalobkyně*“ prokazuje jejich nezákonnost. Pokud tak žalobkyně neučinila, nezákonnost závěrů správních orgánů neprokázala.

VI.

Rozhodnutí soudu

90. Soud neshledal žádný ze žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

91. Soud neprovedl žádný další z žalobkyní navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VIII.

Náklady řízení

92. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 12. listopadu 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu