



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 Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

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

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

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

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č.j. 53821/17/5200-11432-711778, se
z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je p o v i n e n uhradit žalobkyni náklady řízení ve výši 11.228 Kč, ve
lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně
Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.

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 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 říci, 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 přestupek 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. 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 Mattoccia 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 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, 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 zcela 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 povinná 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. 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. Pod bodem V. doplnění žaloby se uvádí, 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 povinná 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 žádné 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. 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 poctivým obrazem 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. Pod bodem VII. doplnění žaloby žalobkyně dále uvedla, že žalovaný ji postihl za to, že *nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy opravěk 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 nescetná 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 opravěk a položek odpisů tohoto majetku) nedisponuje.
10. Pod bodem VIII. doplnění žaloby se uvádí, že žalovaný postihl žalobkyni za to, že *nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy opravěk 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 opravěk 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. 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. Pod bodem X. doplnění žaloby se uvádí, že žalobkyně zajistila vedení svého účetnictví za rok 2014 podnikatelem Ing. 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. 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. 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. 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. 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. 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 oprávek 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. 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 přeučtovala. 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 přešůpky a řízení o nich se potom *ustanovení dosavadních zákonů o lhůtách pro projednání přešůpku nebo jiného správního deliktu, lhůtách pro uložení pokuty za přešůpek nebo jiný správní delikt a lhůtách pro zánik odpovědnosti za přešůpek 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 nezačal 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 najisto a nezaměnitelně stanoveno, v souvislosti s jakým konkrétním jednáním žalobkyně bylo řízení vedeno, za jaké jednání byla žalobkyně postižena, přičemž správní delikt (přestupek) byl vztažen 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 nepřipadná 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 nepřipustné. 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 práv nebo povinnosti 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 účtu 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 takovéto 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 orgánům známým z úřední činnosti aprobejuje 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 dovodil 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 námítky 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 námítku 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 Ing. J.P., podnikatele v účetnictví. Žalovaný sice nerozporuje, že pan Ing. 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 nevyplývaly 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 námítku, a to námítku 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 „*předlození 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 přeučtování prokázána.

V.

Posouzení věci soudem

33. Vzhledem k tomu, že soud shledal podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, rozhodl v souladu s ustanovením § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní

(dále jen „s.ř.s.“), bez jednání.

A.

34. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 15. 1. 2008, č.j. 2 As 34/2006 – 73 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) uvedl: „I. Výrok rozhodnutí o jiném správním deliktu musí obsahovat popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání, popřípadě i uvedením jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby nemohl být zaměněn s jiným. II. Neuvede-li správní orgán takové náležitosti do výroku svého rozhodnutí, podstatně poruší ustanovení o řízení [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. III. Zjistí-li soud k námitce účastníka řízení existenci této vady, správní rozhodnutí z tohoto důvodu zruší.“
35. V odůvodnění svého rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud uvedl: „Vymezení předmětu řízení ve výroku rozhodnutí o správním deliktu proto vždy musí spočívat ve specifikaci deliktu tak, aby sankcionované jednání nebylo zaměnitelné s jednáním jiným. Tento závěr je přitom dovoditelný přímo z ustanovení § 47 odst. 2 starého správního řádu, neboť věci, o níž je rozhodováno, je v daném případě jiný správní delikt a vymezení věci musí odpovídat jejímu charakteru. V rozhodnutí trestního charakteru, kterým jsou i rozhodnutí o jiných správních deliktech, 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. Taková míra podrobnosti je jistě nezbytná pro celé sankční řízení, a to zejména pro vyloučení překážky litispendence, dvojího postihu pro týž skutek, pro vyloučení překážky věci rozhodnuté, pro určení rozsahu dokazování a pro zajištění řádného práva na obhajobu. V průběhu řízení lze jistě vymezení skutku provedené při zahájení řízení změnit v závislosti na dalších skutkových zjištěních i výsledku dokazování. Tak může dojít k jinému časovému ohraničení spáchaného skutku, rozsahu způsobeného následku, apod. Typicky takové situace mohou nastat zejména u tzv. trvajících či hromadných deliktů, deliktů spáchaných v pokračování (dlíčí útoky vedené jednotným záměrem, spojené stejným či podobným způsobem provedení a blízkou souvislostí časovou a v předmětu útoku, které naplňují stejnou skutkovou podstatu). Je to až vydané rozhodnutí, které jednoznačně určí, čeho se pachatel dopustil a v čem jím spáchaný delikt spočívá. Jednotlivé skutkové údaje jsou rozhodné pro určení totožnosti skutku, vylučují pro další období možnost záměny skutku a možnost opakovaného postihu za týž skutek a současně umožňují posouzení, zda nedošlo k prekluzi možnosti postihu v daném konkrétním případě. Ze všech výše uvedených důvodů je třeba odmítnout úvahu, že postačí, jsou-li tyto náležitosti uvedeny v odůvodnění rozhodnutí. Je pravdou, že předešlá judikatura akceptovala, pokud byl v odůvodnění obsažen některý z identifikačních znaků (k tomu srovnej např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 5. 1998, sp. zn. 6 A 168/1995). V soudní praxi tak bylo postupováno v případech, kdy výrok postrádal některý z identifikačních znaků skutku a ten pak byl obsažen v odůvodnění. Soudní praxe připouštěla, že pokud identifikace skutku nebyla náležitostí výroku, aby byla celá součástí odůvodnění. Takový závěr je nadále nepřijatelný. Identifikace skutku neslouží jen k vědomosti pachatele o tom, čeho se měl dopustit a za jaké jednání je sankcionován. Shodně se závěry výše označeného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, sp. zn. 3 Ads 21/2004, je třeba vycházet z významu výrokové části rozhodnutí, která je schopna zasáhnout práva a povinnosti účastníků řízení a jako taková pouze ona může nabýt právní moci. 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.“

36. Žalobkyně vznesla námitku „nedostatečně formulovaného výroku rozhodnutí“, zejm. že z výroku „není zřejmé, jakým konkrétním jednáním učiněným v jakém konkrétním čase se žalobkyně dopustila jakého konkrétního porušení práva“. Soud shledal tuto námitku důvodnou.
37. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil, pokud jde o popis skutku, výrok prvoinstančního rozhodnutí tak, že se žalobkyně „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“.
38. 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.
39. Podle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Podle § 7 odst. 2 zákona o účetnictví 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 povinna 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.
40. Pokud jde o další žalovaným zmíněná ustanovení zákona o účetnictví, tak podle § 4 odst. 8 „Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy. Prováděcí právní předpisy pro jednotlivé skupiny účetních jednotek upraví a) rozsah a způsob sestavování účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy, b) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce, včetně uspořádání, označování a obsahového vymezení podrozvahových účtů, c) uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce, d) uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce, včetně informací o nakládání s prostředky státního rozpočtu a rozpočtů územních samosprávných celků, e) uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, f) směrnou účtovou osnovu, g) účetní metody, zejména způsoby

oceňování a jejich použití včetně oceňování souboru majetku, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv, h) metody přechodu z jednoduchého účetnictví nebo daňové evidence podle zvláštního zákona^{1d)} na účetnictví, i) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky, j) metody konsolidace účetní závěrky, k) postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku, l) vymezení vybraných účetních jednotek a stanovení, které z nich předávají do centrálního systému účetních informací státu pouze účetní záznamy pro sestavení účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu, m) pravidla pro formát, strukturu, přenos a zabezpečení účetních záznamů v technické formě vybraných účetních jednotek, n) požadavky pro technické a smíšené formy účetních záznamů, včetně požadavků na jejich průkaznost, přenos a úschovu, o) rozsah a četnost předávání účetních záznamů vybranými účetními jednotkami do centrálního systému účetních informací státu, p) rozsah a způsob sestavování účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu, q) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv a závazků a jiných pasiv v účetních výkazech za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu; u vybraných účetních jednotek je součástí prováděcího předpisu závazný vzor částí účetní závěrky, r) uspořádání, označování a obsahové vymezení položek nákladů a výnosů a peněžních toků v účetních výkazech za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu, s) uspořádání, označování a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze účetních závěrek vybraných účetních jednotek a v příloze v účetních výkazech za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu, t) metody konsolidace a jejich použití při sestavování účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu, u) požadavky na organizaci a způsob provedení inventarizace u vybraných účetních jednotek, v) metodu přeměny společnosti včetně úprav prováděných v rámci přeměn obchodní korporace k datu zápisu do obchodního rejstříku s účinky od rozhodného dne, metodu sestavení zahajovací rozvahy a úpravy při přeshraniční přeměně, vkladu nebo prodeji podniku, w) požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování.“, podle § 6 odst. 1 až 3 „Účetní jednotky jsou povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, (dále jen "účetní případy") účetními doklady. Účetní jednotky jsou povinny zaznamenávat účetní případy v účetních knihách (dále jen "účetní zápisy") pouze na základě průkazných účetních záznamů podle odstavce 1. Účetní jednotky jsou povinny inventarizovat majetek a závazky podle § 29 a 30.“, podle § 8 odst. 1, 2, 4 a 5 „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel. Účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné (§ 33a) a účetní jednotka provedla inventarizaci. Účetnictví účetní jednotky je srozumitelné, jestliže umožňuje jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit a) obsah účetních případů alespoň s použitím účetních metod uvedených v § 4 odst. 8, b) obsah účetních záznamů s použitím nástrojů uvedených v § 4 odst. 10, c) vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy v případech uvedených v § 33 odst. 5.“, podle § 11 „Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat a) označení účetního dokladu, b) obsah účetního případu a jeho účastníky, c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství, d) okamžik vyhotovení účetního dokladu, e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d), f) podpisový záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování. Skutečnosti podle písmen a) až f), které se týkají jednoho účetního dokladu, mohou být obsaženy na více účetních záznamech. Skutečnosti podle

písmen b) a c) se mohou týkat více účetních případů. V těchto případech musí účetní záznam i účetní doklad obsahovat identifikátor, kterým lze nezaměnitelně určit vzájemnou vazbu mezi účetním záznamem a účetním dokladem, včetně souvisejících skutečností. Podpisový záznam podle písmene f) může být společný pro více účetních dokladů. Účetní jednotky jsou povinny vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se jimi zachycují, a to tak, aby bylo možno určit obsah každého jednotlivého účetního případu způsobem podle § 8 odst. 5., podle § 13 odst. 1 a 2 „Účetní jednotky účtují, pokud tento zákon nestanoví jinak: a) v deníku (denících), v němž účetní zápisy uspořádají z hlediska časového (chronologicky) a jímž prokazují zaúčtování všech účetních případů v účetním období, b) v hlavní knize, v níž účetní zápisy uspořádají z hlediska věcného (systematicky), c) v knihách analytických účtů, v nichž podrobně rozvádějí účetní zápisy hlavní knihy, d) v knihách podrozvahových účtů, ve kterých se uvádějí účetní zápisy, které se neprovádějí v účetních knihách podle písmen a) a b). 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.“, podle § 19 odst. 6 „Informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti. Informace se považuje za spolehlivou, jestliže splňuje požadavek § 7 odst. 1 a je-li úplná a včasná. Informace je včasná, je-li získána ve správném čase z hlediska její významnosti a nákladů na její získání, pokud tyto náklady nepřevýší přínosy plynoucí z této informace. Informace je srovnatelná, jestliže splňuje požadavky stanovené v § 7 odst. 3 až 5. Informace se považuje za významnou (závažnou), jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá (dále jen "uživatel"); u účetních jednotek podle § 1 odst. 2 písm. c) a u územních samosprávných celků, které jsou příjemci prostředků ze státního rozpočtu nebo s nimi hospodáří a jsou povinny tyto prostředky vypořádat podle zvláštního právního předpisu, 11d) se považuje za významnou též informace o ocenění nehmotného majetku ve výši nad 60 000 Kč a u samostatných movitých věcí nebo souboru movitých věcí ve výši nad 40 000 Kč. Informace je srozumitelná, jestliže splňuje požadavky stanovené v § 8 odst. 5.“, podle § 29 odst. 1 a 3 „Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o položkách podle § 25 odst. 3. Inventarizaci účetní jednotky provádějí k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou (dále jen "periodická inventarizace"). V případech uvedených v odstavci 2 účetní jednotky mohou provádět inventarizaci i v průběhu účetního období (dále jen "průběžná inventarizace"). Ustanovení o provádění inventarizací podle zvláštních právních předpisů 27) nejsou tímto dotčena. Účetní jednotky jsou povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení.“, podle § 30 odst. 1 „Účetní jednotky zjišťují při inventarizaci skutečné stavy majetku a závazků a zaznamenávají je v inventurních soupisech. Tyto stavy zjišťují a) fyzickou inventurou u majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho existenci, nebo b) dokladovou inventurou u závazků a majetku, u kterého nelze vizuálně zjistit jeho existenci, a to včetně jiných aktiv, jiných pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů.“ a konečně podle § 33a „Podle tohoto zákona se za průkazný účetní záznam považuje pouze a) účetní záznam, jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje, b) účetní záznam, jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů, nebo c) účetní záznam týkající se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné podle odstavce 10. Zjistí-li

účetní jednotka, že obsah účetního záznamu neodpovídá skutečnosti, je povinna od tohoto okamžiku považovat tento účetní záznam za neprůkazný, byť splňuje ustanovení odstavce 1 písm. b) a c). Účetní záznam určený k přenosu musí být podepsán vlastnoručním podpisem nebo elektronickým podpisem uznávaným podle zvláštního právního předpisu 30a) anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě. Pokud účetní záznam není podepsán před předáním k přenosu, musí být podepsán nejpozději v okamžiku jeho předání k přenosu. Podpisovým záznamem se rozumí účetní záznam, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo uznávaný elektronický podpis podle zvláštního právního předpisu 30a), anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost. Na obě formy podpisového záznamu se přitom pohlíží stejně a obě mohou být použity v případech, kdy je vyžadován vlastnoruční podpis. U případů týkajících se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky lze použít jako podpisový záznam vlastnoruční podpis nebo zaručený elektronický podpis anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě. Připojením podpisového záznamu se rozumí a) v případě účetního záznamu v listinné formě jeho podepsání vlastnoručním podpisem, b) v případě účetního záznamu v technické formě jeho podepsání uznávaným elektronickým podpisem podle zvláštního právního předpisu 30a) anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě, c) v případě účetního záznamu ve smíšené formě jeho podepsání vlastnoručním podpisem na listinné části a současně u částí účetního záznamu v technické formě obsahující digitální data jejich podepsání uznávaným elektronickým podpisem podle zvláštního právního předpisu 30a) anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě. Připojení podpisového záznamu u technických forem, případně připojení podpisového záznamu u smíšených forem v částech obsahujících technické formy, musí splňovat požadavky na podpisový záznam podle odstavce 4. Účetní záznam v listinné formě podepsaný vlastnoručním podpisem výstavce, který se shoduje s podpisovým vzorem vyhotoveným účetní jednotkou, se považuje za průkazný podle odstavce 1 písm. c) bez ohledu na to, zda se týká výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky. Identifikačním záznamem se rozumí účetní záznam, který není podpisovým záznamem podle odstavce 4, připojený k jinému účetnímu záznamu a) automaticky technickým prostředkem (§ 4 odst. 10), nebo b) fyzickou osobou odpovědnou podle odstavce 10, který umožňuje jednoznačné určení uvedeného technického prostředku nebo fyzické osoby. K jednomu účetnímu záznamu může být připojeno více podpisových záznamů, popřípadě identifikačních záznamů. Účetní jednotka stanoví vnitřním předpisem oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob v této účetní jednotce, vztahující se k připojování podpisového záznamu nebo identifikačního záznamu, a to takovým způsobem, aby bylo možno určit nezávisle na sobě odpovědnost jednotlivých osob za obsah účetního záznamu, ke kterému byly uvedené záznamy připojeny.“

41. Ač žalovaným odkazovaná ustanovení zákona o účetnictví stanoví spoustu konkrétních povinností, žalovaný žalobkyni po skutkové stránce pouze obecně vytkl, že 1. „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“, 2. „nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy oprávek a položek odpisů tohoto majetku“ a 3. „nevedla hlavní knihu v předepsaném rozsahu, kdy nelze zjistit stavy účtů v průběhu účetního období“. Následně již pouze doplnil, že uvedené znamená, že žalobkyně „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“.
42. Popis skutku uvedený žalovaným je zcela nedostačující. Není proveden tak, aby skutek vytykaný žalobkyni „nemohl být zaměněn s jiným“.

43. Žalovaný 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. Předmětná ustanovení lze jistě porušit skoro neomezeným způsobem jednání. Z toho důvodu bylo nezbytné, aby žalovaný pospal, jakého konkrétního jednání se z této množiny jednání dopustila právě žalobkyně. Bez tohoto popisu nelze dospět k závěru o porušení všech žalovaným zmíněných ustanovení. Natož vyloučit následnou možnou záměnu s jednáními jinými.
44. Vytýkal-li žalovaný 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“*, bylo na něm, aby skutek popsal tak, aby jednání žalobkyně *„nemohlo být zaměněno s jiným“*. Z toho důvodu bylo nezbytné, aby minimálně uvedl, o jakých konkrétních *„účetních případech“* žalobkyně neúčtovala. Pokud tak žalovaný neučinil, zůstala množina možných nezákonných jednání neohraňována.
45. Vytýkal-li žalovaný žalobkyni, že *„nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy oprávek a položek odpisů tohoto majetku“*, bylo na něm, 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 *„řádně“*. Pokud tak žalovaný neučinil, zůstala množina možných nezákonných jednání neohraňována.
46. Vytýkal-li žalovaný 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 žalovaný neučinil, zůstala množina možných nezákonných jednání neohraňována.
47. Judikaturou Nejvyššího správního soudu vymezeným požadavkům nemůže ze stejných důvodů vyhovět ani výrok *„oznámení o zahájení řízení ze dne 12.6.2017“*, kde byl skutek popsán zcela obecně 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“*.

B.

48. Vzhledem k tomu, že žalovaný nedostal své povinnosti ve výroku správního rozhodnutí řádně konkretizovat *„popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání, popřípadě i uvedením jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby nemohl být zaměněn s jiným“*, tedy nebylo zřejmé, které konkrétní jednání bylo žalobkyni vytýkáno, nebylo možné posuzovat důvodnost či nedůvodnost ostatních žalobních námitek. Tedy těch, které směřovaly k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti skutečností vytýkaných žalobkyni teprve v odůvodnění správních rozhodnutí.
49. To samé platí pro námitku žalobkyně o *„zániku odpovědnosti za přestupek“*. Není-li zřejmé, které konkrétní jednání bylo žalobkyni vytýkáno, nelze ani určit, kdy se žalobkyně jednání dopustila či kdy se o tomto jednání dozvěděly správní orgány.

VI.

Rozhodnutí soudu

50. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro podstatné

porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VII.

Náklady řízení

51. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3.000 Kč a v odměně advokáta za 2 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), když advokát převzal a připravil zastoupení žalobkyně a jménem žalobkyně podal žalobu. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3.100 Kč. Za dva úkony právní služby tak žalobci náleží částka ve výši 6.200 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč, tj. za dva úkony na částku ve výši 600 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupcem žalobce je advokát, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 1.428 Kč. Náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši 11.228 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

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 29. ledna 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu