



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **BIOLAND INVEST a.s.**

sídlem Lidická 19, Brno

zastoupen JUDr. Janem Langmeierem, advokátem Langmeier & Co.,
advokátní kancelář s.r.o., sídlem Na Bělidle 15, Praha 5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.6.2016, č.j. 27555/16/5200-11432-711891,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21.6.2016, č.j. 27555/16/5200-11432-711891, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 25 159 Kč k rukám JUDr. Jana Langmeiera, advokáta Langmeier & Co., advokátní kancelář s.r.o., sídlem Na Bělidle 15, Praha 5, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku

III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21.6.2016, č.j. 27555/16/5200-11432-711891, jímž žalovaný zamítl žalobcovu odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina ze dne 22.1.2016, č.j. 27761/16/2914-60562-704309, jímž byla žalobci uložena pokuta 50 000 Kč podle § 37a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), za to, že nesprávně zaúčtoval účetní případ, výdaj (provize za zprostředkování koupě Farmy Huntířov) související s pořízením pozemků a dlouhodobého hmotného majetku – budov na účet 518000 – ostatní služby, místo zaúčtování na pořízení dlouhodobého hmotného majetku v účtové třídě 0 – dlouhodobý majetek, tj. účet 042 – pořízení dlouhodobého hmotného majetku, resp. účet 031 – pozemky a 021 – stavby, čímž byla porušena povinnost stanovená v § 25 odst. 1 a § 8 odst. 2 zákona o účetnictví.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce poukazuje na to, že mu byla pokuta uložena za zaúčtování jediného účetního případu, které nebylo úmyslné, a žalobce jej ihned napravil. Žalobce jinak vede účetnictví řádně a jediné pochybení nenaplnuje požadavek zásadní nesprávnosti podle § 8 odst. 2 zákona o účetnictví.
3. Navíc mu za toto pochybení bylo uloženo penále podle zákona o daních z příjmů a byla tak porušena zásada *ne bis in idem*.
4. Vzhledem k výše uvedenému navrhuje žalobce napadené rozhodnutí, jakož i jemu předcházející rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, případně od uložené pokuty upustit. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve svém vyjádření se žalobou nesouhlasí a navrhuje žalobu zamítnout jako nedůvodnou; na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci krajským soudem

6. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
7. Zdejší soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.); vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

8. Žalobce předně namítá, že jednorázová neúmyslná účetní chyba nezpůsobuje porušení § 8 odst. 2 zákona o účetnictví.
9. Podle § 8 odst. 2 zákona o účetnictví je účetnictví účetní jednotky správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.
10. V daném případě není mezi žalobcem a žalovaným sporné, že žalobce účetní případ, výdaj (provize za zprostředkování koupě Farmy Huntířov) související s pořízením pozemků nesprávně zaúčtoval (na účet 518000 namísto na účet 042, resp. účet 031 a 021). Je tedy zřejmé, že žalobce neúčtoval správně, tj. v souladu se zákonem o účetnictví. Pokud žalobce namítá, že se jednalo o porušení jednorázové a neúmyslné, nic to nemění na tom, že § 8 odst. 2 zákona o účetnictví porušil. Okolnosti, které žalobce zmiňuje, pak mohou být zohledněny při stanovení výše pokuty.
11. Žalobce dále namítá porušení zásady *ne bis in idem*, neboť za nesprávně zaúčtovaný účetní případ již byl *de facto* potrestán tím, že mu bylo uloženo penále podle zákona o daních z příjmů. Odkazuje k tomu na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, podle něhož má penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1.1.2007 do 31.12.2010, a podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).
12. Žalovaný naopak odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2016, č.j. 4 Afs 241/2015 – 32, kde Nejvyšší správní soud připustil uložení penále a doměření daně v jednom řízení a uložení pokuty za porušení zákona o účetnictví v řízení jiném. Mj. uvedl, že „... je zřejmé, že předmětem řízení o uložení pokuty bylo porušení zákona o účetnictví ze strany stěžovatele (správní delikt), kdežto v posuzované věci bylo předmětem řízení doměření daně z příjmů právnických osob a uložení penále. Obě řízení spolu souvisí tím, že stěžovatel při vyskladnění zásob používal ceny, které neodpovídaly pořizovací ceně. Jednalo se však zároveň o řízení se zcela jiným předmětem a druhem postihu, byť se stejnými účastníky. Námitce stěžovatele, že doměření daně a stanovení penále je ve skutečnosti postihem za nesprávné vedení účetnictví nelze přisvědčit. Za nesprávné vedení účetnictví totiž byl stěžovatel potrestán pokutou v jiném řízení a toto jeho pochybení tak již nebylo a nemohlo být předmětem řízení v posuzované věci. V řízení o vydání přezkoumávaných dodatečných platebních výměrů byla posuzována daňová povinnost stěžovatele za předmětná zdaňovací období, respektive (v souvislosti s rozhodnutím o penále) to, že daň přiznal v nesprávné výši a ta mu byla zvýšena. To, že k nesprávnému zkrácení základu daně došlo v souvislosti s nesprávným vedením účetnictví, proto neznamená, že postih za nesprávné tvrzení daně je postihem za nesprávné vedení účetnictví, jak namítá stěžovatel v kasační stížnosti. Jedná se o skutkově odlišné jednání, proto může být postihováno v samostatných řízeních samostatnými sankcemi“.
13. Nelze tedy souhlasit se žalobcem, že doměření daně a stanovení penále je ve skutečnosti postihem za nesprávné vedení účetnictví. Jak již totiž uvedl Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí, doměření daně a uložení pokuty za porušení zákona o účetnictví mají odlišný předmět (jedná se o dvě skutkově odlišná jednání posuzovaná ve dvou odlišných řízeních). Nejvyšší správní soud tedy tuto otázku jednoznačně zodpověděl a zdejšímu soudu (instančně podřízenému) nezbývá, než tento názor akceptovat.

14. Okolnost, že žalobci byla v souvislosti s nesprávným zaúčtováním daného účetního případu doměřena daň a uloženo penále, by však měla být zohledněna jako polehčující okolnost. Samozřejmě pouze v případě, že žalobce daň i penále řádně zaplatil.
15. Žalobce dále poukazoval na nepřiměřeně vysokou pokutu a navrhoval, aby soud od jejího uložení upustil.
16. Podle druhého odstavce § 78 s.ř.s. rozhoduje-li soud o žalobě proti rozhodnutí, jímž správní orgán uložil trest za správní delikt, může soud, nejsou-li důvody pro zrušení rozhodnutí podle odstavce 1, ale trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši, upustit od něj nebo jej snížit v mezích zákonem dovolených, lze-li takové rozhodnutí učinit na základě skutkového stavu, z něhož vyšel správní orgán, a který soud případně vlastním dokazováním v nikoli zásadních směrech doplnil, a navrhl-li takový postup žalobce v žalobě.
17. Zdejší soud se tedy zabýval otázkou, zda žalovaný v daném případě uložil pokutu ve zjevně nepřiměřené výši. K otázce zjevné nepřiměřenosti se vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21. 8. 2003, č. j. 6 A 96/2000 - 62, publikovaný pod č. 225/2004 Sb. NSS, podle něhož za „zjevně nepřiměřenou“ nejspíše nebude možno považovat pokutu uloženou ve 4% zákonného rozpětí.
18. Ukládání trestu je založeno na dvou základních principech – zákonnosti trestu a individualizace trestu. Tyto principy platí i pro ukládání pokuty za správní delikt. Oba základní principy jsou pod soudní kontrolou v řízení podle § 65 a násl. s.ř.s. Individualizace trestu v případě ukládání pokuty znamená srozumitelně (především samotnému delikventovi) vysvětlit, co konkrétně vzal správní orgán za základ svých úvah, jež jsou založeny především na specifických okolnostech posuzované věci, a jakými úvahami byl veden, když z tohoto základu dospěl ke konkrétní výši pokuty; musí být tedy jasné, co bylo základem pro výpočet pokuty a jaké úvahy správního orgánu delikventovi oproti tomuto základu přitížily a jaké mu naopak ulehčily, o co konkrétně se tyto úvahy opírají a jak konkrétně se ve výši pokuty kvalitativně i kvantitativně projeví.
19. V prvostupňovém rozhodnutí finanční úřad uvedl, že maximální výše pokuty, která mohla být uložena, činí v daném případě cca 946 tisíc Kč (3 % hodnoty aktiv žalobce). Finanční úřad vyšel z toho, že v důsledku žalobcova pochybení došlo ke zkreslení hodnoty žalobcových aktiv o cca 16 %. Zohlednil dále, že se jednalo o první porušení zákona o účetnictví ze strany žalobce, že se jednalo o pochybení jediné a neúmyslné a že žalobce závěry daňové kontroly nerozporoval. Pokutu uložil „při nejnižší možné hranici“ ve výši 50 000 Kč. Finanční úřad rovněž poukázal na to, že v důsledku žalobcova pochybení „mohlo dojít k ohrožení majetkových práv jiných osob“.
20. Žalovaný s uloženou pokutou souhlasil. Zdůraznil, že chybným zapsáním účetního případu došlo k podstatnému zkreslení aktiv (5 mil. Kč), přičemž hodnota zkreslení představuje cca 16 % hodnoty aktiv žalobce. To se podle žalovaného odrazilo v tom, že vykázaná hodnota dlouhodobého majetku žalobce byla cca 21 mil. Kč namísto 26 mil. Kč a vykázaná ztráta byla o 5 mil. Kč vyšší, než ztráta skutečná. Žalovaný uzavřel, že v daném případě převažovaly přítěžující okolnosti, tj. následky nesprávně zaúčtované částky (hodnota zkreslení aktiv žalobce).
21. Z uvedeného plyne, že správní orgány považovaly za stěžejní přítěžující okolnost hodnotu zkreslení aktiv (tj. že žalobce vykázal nižší aktiva a vyšší ztrátu) a v důsledku toho mohlo

dojít „k ohrožení majetkových práv jiných osob“ (aniž by byl způsob ohrožení jakkoli konkretizován).

22. Zdejší soud však naopak souhlasí se žalobcem, že hodnota aktiv je indikátorem účetní hodnoty majetku společnosti. Pokud byla aktiva vykázána nižší, než ve skutečnosti měla být, a ztráta vyšší, než měla být, prezentoval se žalobce jako společnost „finančně méně zdravá“, než ve skutečnosti byl. Tím pak mohl uškodit zejména sobě. Jestliže žalovaný za této situace blíže nekonkretizoval, v čem dané zkreslení mohlo ohrozit majetková práva jiných osob, nemohl soud posoudit, zda tomu tak být mohlo a zda se skutečně jedná o okolnost natolik přitěžující, která převyšuje veškeré okolnosti polehčující (zejména neúmyslné a jednorázové porušení zákona o účetnictví). Ostatně ani při jednání nebyl zástupce žalovaného schopen uvést, jak konkrétně se takovéto zkreslení hospodaření mohlo v majetkových právech třetích osob promítnout.
23. Soud rovněž nepřehlédl, že žalovaný nijak nezohlednil okolnost, že žalobci byla v souvislosti s nesprávným zaúčtováním daného účetního případu doměřena daň a uloženo penále, které dle žalobního tvrzení řádně zaplatil, přestože tato okolnost zohledněna být měla.
24. Není-li tedy v napadeném (a jemu předcházejícím prvostupňovém) rozhodnutí obsažena žádná konkrétní úvaha v tom smyslu, proč zkreslení hodnoty aktiv žalobce ohrožuje majetková práva jiných osob, ani zda byla zohledněna okolnost, že žalobce v souvislosti s účtováním daného případu řádně zaplatil doměřenou daň i penále, nemůže zdejší soud výši a přiměřenost pokuty přezkoumat. Nelze tedy posoudit, zda je uložená pokuta okolnostem přiměřená či nikoli a nelze tak uvažovat o žádných důvodech moderace.

V. Závěr

25. S ohledem na výše uvedené dospěl zdejší soud k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, a proto je po jednání dle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s.ř.s. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.). Nezbytnost zrušení rozhodnutí prvostupňového nechť posoudí žalovaný v návaznosti na úvahy v odvolacím řízení.

VI. Náhrada nákladů řízení

26. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný úspěšný nebyl, právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu přísluší náhrada nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 3000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Dále se jednalo o náklady právního zastoupení spočívající v odměně zástupce za čtyři úkony právní služby po 3100 Kč společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika a účast u jednání, tedy 13 600 Kč.
27. Na cestovním dále náleží náhrada ve výši 3113 Kč za cestu z Prahy ke Krajskému soudu v Brně a zpět na jednání soudu osobním automobilem s průměrnou spotřebou 10,4 l/100 km, ve vztahu k němuž předložil zástupce kopii osvědčení o registraci; z toho 1433 Kč (10,4 : 100 x 420 km x 32,80) jako náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu a 1680 Kč (420 km x 4 Kč) jako základní náhrada. Dále žalobci náleží náhrada ztráty času za 8 hodin na cestě z Prahy do Brna a zpět, tj. 1600 Kč.

28. To vše podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3, § 14 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif), podle § 157 odst. 4 písm. b) a § 158 zákona č. 261/2006 Sb., zákoník práce, a vyhlášky č. 463/2017 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad.
29. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, byla částka nákladů řízení (vyjma zaplaceného soudního poplatku) navýšena o částku odpovídající DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci 25 159 Kč, a to k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

Poučení:

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

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

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

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

Brno 17.5.2018

JUDr. David Raus, Ph.D., v.r.
předseda senátu