



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. v právní věci

žalobce: **K. s.r.o.**,
zastoupený advokátem JUDr. Petrem Kubíkem
sídlem Pařížská 204/21, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2017, č.j. 17979/17/5200-11432-711891,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2017, č.j. 17979/17/5200-11432-711891 **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobci k rukám jeho právního zástupce JUDr. Petra Kubíka, advokáta, náklady řízení ve výši **16 745 Kč**, a to ve lhůtě do 20 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Rozhodnutím žalovaného uvedeným ve výroku tohoto rozsudku bylo podle § 90 odst. 5 zák. č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) č.j. 1641763/16/2809-60562-601958 ze dne 27. 10. 2016 a uvedené rozhodnutí bylo potvrzeno. Podle rozhodnutí správce daně se žalobce jako účetní jednotka ve smyslu zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) dopustil *správního deliktu tím, že: „nevedla účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, účetnictví nebylo úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné, účetní jednotka prováděla účetní zápisy do uzavřených účetních knih po konci následujícího účetního období, neprovedla inventarizaci majetku a závazků.“* Tím žalobce dle výroku rozhodnutí správce daně vedl účetnictví v rozporu s ustanovením § 3 odst. 1, § 4 odst. 10, § 7, § 8, § 18, § 19 odst. 4, 6 a § 31 zákona o účetnictví, tedy porušil ustanovení § 7 odst. 1, 2 a § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, čímž se dopustil správního deliktu podle § 37a odst. 1 písm. c), d) zákona o účetnictví, „*k čemuž došlo v účetním období roku 2014*“ a za což mu byla podle § 37a odst. 4 písm. b) zákona o účetnictví ve znění platném od 1. 1. 2016 uložena pokuta ve výši 988 420 Kč a dále mu byla uložena povinnost nahradit náklady řízení paušální částkou ve výši 1 000 Kč podle § 79 odst. 5 správního řádu.
2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou podanou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“). Žalobce uplatnil v žalobě stěžejní žalobní námitku uplynutí subjektivní prekluzivní lhůty jednoho roku pro zahájení řízení o jiném správním deliktu podle ustanovení § 37ab odst. 3 zákona o účetnictví. Žalobce totiž tvrdí, že oznámení správce daně o zahájení řízení o udělení pokuty bylo sice datováno dne 20. 9. 2016 a žalobci doručeno dne 1. 10. 2016, prekluzivní jednoletá lhůta k zahájení řízení však začala běžet dne 7. 8. 2015, kdy žalobce při ústním jednání správci daně předal celý účetní deník roku 2014, jak je zaznamenáno v protokolu ze dne 7. 8. 2015 čj. 1217068/15/2809-60562-609219, případně nejpozději dne 16. 9. 2015, kdy se konalo u žalobce místní šetření. Žalobce totiž tvrdí, že již z předaného účetního deníku se musel správce daně dozvědět o tom, že v něm obsažená data neodpovídají rozvaze a výkazu zisků a ztrát, která byla předložena správci daně jako součást řádného daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2014. S tím logicky dle žalobce souvisí i ten procesní krok správce daně, kdy tento na základě zjištěných rozporů mezi zápisy v účetním deníku za rok 2014 a účetní závěrkou za rok 2014 nařídil na den 16. 9. 2015 u žalobce jako u daňového subjektu místní šetření. Právě v rámci tohoto místního šetření dne 16. 9. 2015 pracovník správce daně do protokolu čj. 130668815/2809-60562-609219 v bodě 5 uvedl: *„Správce daně zjistil v průběhu daňové kontroly nesrovnalosti mezi údaji v účetních výkazech, na základě kterých bylo sestaveno DAP k dani z příjmu právnických osob za kalendářní rok 2014 a mezi elektronickými daty (účetní deník, obrátová předvaha) předanými správci daně a kontaktoval zástupce daňového subjektu za účelem provedení místního šetření k ověření těchto zjištění.“* Zástupce žalobce při tomto místním šetření dne 16. 9. 2015 do protokolu sdělil že: *„účetnictví společnosti vykazuje značné známky chybovosti, nejsou záúčtovány některé doklady, jsou chybně záúčtovány kurzové rozdíly, duplicity dokladů, některé doklady přebývají.“* Bylo ujednáno, že do 18. 9. 2015 budou předány obrátové předvahy a účetní deníky za zdaňovací období let 2014 a 2015. Současně žalobce požádal o odložení případného zahájení daňové kontroly daně z příjmů, aby mohly být správci daně předány údaje, které budou odpovídat realitě stavu hospodaření žalobce. Žalobce odkázal

rovněž přímo na protokol ze dne 7. 8. 2015 čj. 1217068/15/2809-60562-609219, v němž správce daně uváděl, že daňový subjekt dodával na Slovensko společnosti D. s.r.o. zboží v období, kdy tato společnost nebyla na Slovensku registrována k DPH, přičemž například za květen 2014 dodal žalobce zboží bez daně ve výši 495 880,81 Kč a jednotlivé doklady eviduje v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Dále správce daně při namátkové kontrole účetních dokladů převzatých správcem daně dne 7. 8. 2015 v šanonu pod označením „*pokladna 2014-IV*“ zjistil, že chybí některé doklady - není úplná číselná řada. Z uvedeného žalobce dovozuje, že správce daně měl dostatečnou povědomost o vedení účetnictví žalobce v rozporu se zákonem o účetnictví právě proto, že mu toto žalobce sám 16. 9. 2015 sdělil a rovněž již proto, že správce daně nařídil místní šetření na den 16. 9. 2015 právě z důvodů nesrovnalostí zjištěných z předaného účetního deníku za rok 2014. Tedy žalobce trvá na tom, že správce daně nejpozději dne 16. 9. 2015 měl dostatečnou povědomost k tomu, aby mohl zahájit řízení o jiném správním deliktu.

3. Žalobce odkazuje na rozhodnutí správce daně ze dne 27. 10. 2016, kde je na str. 15 ve druhém odstavci uvedeno: „*Jako jedinou snahu o nápravu porušení účetní jednotkou bylo informování správního orgánu při provedeném místním šetření 16. 9. 2016 /správně má být uvedeno 16. 9. 2015 - pozn. soudu/(viz protokol čj. 1306688/15/2809-60562-609219) o provádění změn v účetnictví roku 2014, tedy doznání účetní jednotky.*“ Tedy dle žalobce správce daně nejpozději dne 16. 9. 2015 měl dostatečnou povědomost o porušení zákona účetnictví žalobcem, tedy o tom, že došlo k jednání vykazujícím znaky deliktního jednání ve smyslu § 7 odst. 1, 2 a § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, což jsou znaky skutkové podstaty správního deliktu, za který byla žalobci uložena sankce.
4. Žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV. ÚS 946/2009, I. ÚS 947/2009 a na rozsudky Vrchního soudu v Praze ve věci sp. zn. 7 A 167/1994, 7 A 147/1994 a z novějších rozhodnutí na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 14/2011, kdy zdůraznil, že dlouhodobě je soudy setrvale přijímán závěr, že okamžikem počátku běhu subjektivní prekluzivní lhůty je třeba rozumět již pouhou vědomost správního orgánu o skutkových okolnostech, které umožní předběžné právní zhodnocení věci, aniž by se jednalo o informaci zvláště kvalifikovanou.
5. Žalobce dále uvedl, že k předání dostatečných účetních dokladů, tedy podkladů k veškerým daňovým tvrzením došlo již 29. 7. 2015 a následně 7. 8. 2015. K tvrzení žalovaného obsaženého v jeho rozhodnutí v bodě 106, že ke dni 16. 9. 2015: „*nebylo zřejmé, zda se jedná o účetní knihy, které byly podkladem pro vyhotovení výkazu a řádného daňového přiznání,*“ žalobce uvádí, že naopak bylo evidentní, že jiné účetnictví žalobce neměl, neboť bylo řádné daňové přiznání již podáno a není vůbec zřejmé, jaké jiné účetnictví měl žalovaný na mysli. Žalobce totiž předložil účetnictví, které jediné k dispozici měl a o kterém sám prohlásil, že je v rozporu se zákonem o účetnictví. Žalobce zdůraznil, že skutek byl vymezen tím, že účetní jednotka nevedla účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace jednotky, účetnictví nebylo úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné, účetní jednotka prováděla zápisy do uzavřených účetních knih, neprovedla inventarizaci majetku a závazků. Nejednalo se tedy dle žalobce pouze o porušení zákona zasahováním do již uzavřených účetních knih, jak se patrně domníval žalovaný, čemuž by napovídal bod 107 žalovaného rozhodnutí. Spáchané jednání, které mělo mít znaky deliktu, nespočívalo pouze v tom, že došlo v dodatečném daňovém přiznání ke změně řádku č. 10. Proto ani

závěr žalovaného o tom, že správce daně nemohl zjistit, zda účetní jednotka bude postupovat v rozporu se zákonem o účetnictví a zasáhne do již uzavřeného účetnictví či zda do něj již nepřípustně zasáhla a zda dojde k deliktárnímu jednání účetní jednotky, není dle žalobce závěr správný.

6. Dále žalobce uplatnil žalobní námitku ve vztahu k výši uložené pokuty, když tvrdí, že pokuta ve výši 1 % aktiv netto z roku 2014 je nepřiměřená, když maximální možná pokuta činí 3 % aktiv netto. Dle žalobce se rozhodně nejednalo o uložení sankce ve spodní části možného rozpětí pokuty, jak tvrdí správce daně a žalovaný, nýbrž jednalo se o uložení sankce ve výši 33 % z možného maxima. Žalobce přitom sporoval způsob, jakým správce daně a žalovaný stanovili výši 3 % z netto aktiv žalobce vykázaných v účetnictví, když použili nikoliv kvalifikovaný odhad, nýbrž ukazatele z dodatečného daňového přiznání žalobce č. 5, a to přesto, že i toto dodatečné daňové přiznání sám žalovaný zpochybnil.
7. Na závěr žaloby žalobce odmítl úmyslné jednání s cílem krátit daňovou povinnost či zkreslovat stav účetnictví, nýbrž objasnil, že zásah do uzavřeného účetního období v rozporu se zákonem o účetnictví byl proveden s cílem minimalizovat způsobené škody. Dodal, že k opakovanému porušení nemůže dojít, neboť rok 2015 již prošel daňovou kontrolou a stejně tak následující zdaňovací období dle slov žalobce pokračují zcela v mantinelech stanovených zákonem o účetnictví. Žalobce je v případě, že by nebyl správný jeho výklad o prekluzi pro vyměření pro zahájení řízení o jiném správním deliktu, připraven respektovat stanovení pokuty při spodní hranici zákonného rozpětí. Dále se žalobce věnoval konkrétním pochybením, kdy v dodatečném daňovém přiznání č. 5 řádek 40 - daňově účinné náklady zvýšil z 2 452 Kč na 193 560 Kč, kdy vyčíslená částka provedených oprav je 6 804 Kč, což je 0,003 % ročního obrátu společnosti, tedy dle žalobce zanedbatelná částka.
8. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž uplatnil právo na náhradu nákladů řízení.

Vyjádření žalovaného:

9. Žalovaný ve svém vyjádření setrval na právním zhodnocení skutkových zjištění. Ve vztahu ke stěžejní žalobní námitce prekluze subjektivní lhůty pro zahájení řízení o jiném správním deliktu uvedl, že má za to, že subjektivní lhůta k zahájení řízení začala běžet až dne 1. 2. 2016, kdy žalobce podal dodatečné daňové přiznání č. 1, ve kterém uvedl změněný řádek č. 10 - výsledek hospodaření ke dni 31. 12. 2014. Dle žalovaného správce daně teprve od tohoto okamžiku mohl s jistotou konstatovat, že se žalobce v účetnictví za rok 2014 dopustil správního deliktu, protože nevedl účetnictví v souladu s ustanovením § 7 odst. 1, 2 a § 8 odst. 2 zákona o účetnictví. Žalovaný podtrhl, že primárním důvodem zahájení správního řízení a nejzávažnějším pochybením žalobce byl právě tento postup, a to zásah do již uzavřeného účetnictví, o čemž správce daně neměl poznatky v době předání účetních dat z roku 2014 ani při místním šetření dne 16. 9. 2015. Žalovaný má za to, že žalobce mohl i po místním šetření dne 16. 9. 2015 zvolit legální způsob oprav účetnictví, pokud by nezasahoval do uzavřených účetních záznamů a vyrovnal by daňové povinnosti podáním dodatečného daňového přiznání. Žalovaný ještě uvedl, že ne každé porušení účetních předpisů je správním deliktem, a proto v praxi není důvodné ani hospodárné při každém zjištění porušení těchto povinností ihned zahajovat správní řízení. K tomu dle žalovaného dochází až po selekci závažnosti nedostatku na základě zjevně věrohodných

informací, údajů a podkladů, z nichž lze objektivní skutečnost a důvod pro zahájení správního řízení získat. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2011 čj. 1 As 64/2011-83, podle kterého nestačí pouhé vědomí správního orgánu, resp. jeho pracovníků, o tom, že k porušení zákona došlo, nýbrž odpovědnost musí být založena objektivní skutečností. Tedy žalovaný považuje stěžejní žalobní námitku o prekluzi subjektivní lhůty k zahájení řízení o jiném správním deliktu za nedůvodnou.

10. Ve vztahu k námitce nepřiměřenosti uložené pokuty žalovaný uvedl, že pokuta ve výši 33,3 % z možného maxima sankce představuje pokutu stanovenou blíže spodní hranici zákonného rozmezí, přičemž způsob a okolnosti protiprávního jednání považuje žalovaný za skutečně závažné, tudíž má výši uložené sankce za přiměřenou a současně nebyla pokuta pro žalobce likvidační.

11. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Samotné přezkoumání věci krajským soudem:

12. Krajský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů, a to podle skutkového a právního stavu v době rozhodování daňových orgánů (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.) po veřejném projednání věci dne 21. 3. 2018, přičemž dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

13. V dané věci je podstatou sporu otázka ukotvení počátku běhu prekluzivní lhůty pro zahájení řízení o jiném správním deliktu ve smyslu ust. § 37ab odst. 3 zákona o účetnictví ve znění platném a účinném v době jeho spáchání. Krajský soud předesílá, že tato otázka zcela logicky souvisí s vymezením skutku ve výroku rozhodnutí správce daně, neboť má-li se krajský soud vyjádřit k počátku běhu prekluzivní lhůty pro zahájení řízení o správním deliktu žalobce, resp. k otázce zániku odpovědnosti žalobce za uvedený správní delikt, pak musí být správní delikt jednoznačně, tj. nezaměnitelně skutkově vymezen, a to přímo ve výroku rozhodnutí. V dané věci s ohledem na potvrzující rozhodnutí žalovaného je pak zjevné, že vymezení skutku je třeba posuzovat dle výroku prvostupňového rozhodnutí správce daně. Krajský soud si je přitom vědom toho, že žalobce námitku nedostatečného věcného vymezení skutku ve výroku rozhodnutí nevzněsl, toto posouzení vymezení skutku je však nezbytné právě pro zodpovězení důvodnosti žalobní námitky o zániku jeho odpovědnosti za správní delikt.

14. Pokud jde o náležitosti výroku rozhodnutí, jímž je ukládána sankce za tzv. jiný správní delikt, je již setrvale správními soudy judikováno, že dostatečný věcný popis skutku, tedy skutková věta, nikoliv pouze jeho označení slovy zákona, tedy právní větou, je nezbytnou součástí výroku rozhodnutí (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 8. 2017, č.j. 6 Tdo 821/2017). Nedostatečný popis skutku ve výrokové části rozhodnutí přitom nelze nahrazovat přihlédnutím k jeho popisu v odůvodnění rozhodnutí či zohledněním obsahu podkladů rozhodnutí založených v daňovém spise. Odkázat lze v tomto ohledu zejména na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č.j. 2 As 34/2006-73, č. 1546/2008 Sb. NSS; případně na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 12. 2009, č.j. 8 Afs 56/2007-479, či ze dne 11. 11. 2015, č.j. 2 As 111/2015-42; rozsudky správních soudů jsou dostupné na www.nssoud.cz). Obecně pochopitelně platí, že není nezbytné ani reálné, aby byly ve výroku uvedeny všechny zjištěné skutečnosti. Je nicméně nutno trvat na splnění požadavku nezaměnitelnosti s jiným skutkem, a to zpravidla uvedením vlastního jednání delikventa, místa, času a způsobu spáchání deliktu,

jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2013, č. j. 7 Afs 59/2013-35: „*Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že výrok rozhodnutí je esenciální součástí správního rozhodnutí, protože je to právě výroková část rozhodnutí, v níž jsou konstituována nebo deklarována práva a povinnosti účastníků řízení. Ve správních rozhodnutích vydaných v oblasti správního trestání pak musí být výrok formulován tak, aby z něho bylo zcela jednoznačně zřejmé, jakého správního deliktu (z hlediska skutku i jeho právní kvalifikace) se účastník řízení dopustil a jaká mu byla uložena sankce (viz např. rozsudky ze dne 23. 2. 2005, č. j. 3 Ads 21/2004 - 55, a ze dne 28. 11. 2007, č. j. 7 As 7/2007 - 63, oba dostupné na www.nssoud.cz). Jak Nejvyšší správní soud konstatoval již v rozsudku ze dne 22. 9. 2005, č. j. 6 As 57/2004 - 54, publ. pod č. 772/2006 Sb. NSS, v oblasti správního trestání vyplývá požadavek na určitost a přesnost výroku správního rozhodnutí jednak z obecných ústavních principů (např. čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR, podle něhož je možno státní moc uplatňovat pouze způsoby, které stanoví zákon), jednak ze zákona.*

I v oblasti správních deliktů se uplatní analogicky trestněprávní úprava. K důvodům, proč tomu tak je, se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007 - 135, publ. pod č. 1338/2007 Sb. NSS, www.nssoud.cz: „Správním deliktem je protiprávní jednání, jehož znaky jsou stanoveny zákonem, správní orgán za ně pak ukládá zákonem stanovený trest. Jedná se o protiprávní jednání bez ohledu na zavinění, zpravidla výslovně označené zákonem jako správní delikt. Věcný rozdíl mezi trestnými činy a správními delikty bývá i velmi mlhavý, může být i výsledkem politického rozhodnutí („dekriminalizace“), a je běžné, že skutky trestané právním řádem jednoho státu nebo v určité době jako trestné činy jsou podle právního řádu jiného státu nebo v jiné době „pouze“ správními delikty a naopak. Pro ilustraci lze vzpomenout i někdy převrácený poměr u peněžitých sankcí: stamilionové pokuty, které hrozí za některé správní delikty, a více než desetinásobně přesahují možnou výměru peněžitého trestu podle trestního zákona. Také proto pro trestnost správních deliktů musí platit obdobné principy a pravidla jako pro trestnost trestných činů.“

15. Otázkou míry specifikace řešení otázky, která je předmětem řízení a toho, zda skutečnost, že zákonodárce nepodrobil řízení o jiných správních deliktech úpravě řízení v přestupkovém zákoně či ji samostatné úpravě, mohla být důvodem pro odlišnost v náležitostech popisu skutku a jeho místa v rozhodnutí, se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006-73, publ. pod č. 1546/2008 Sb. NSS, ve kterém mimo jiné vyslovil: „*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. (...) Závěr o nezbytnosti úplné specifikace jiného správního deliktu (specifikace z hlediska věcného, časového a místního) plně koresponduje i mezinárodním závazkům. Nelze opomenout, že i na rozhodování o jiných správních deliktech dopadají požadavky čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.)“ /zvýrazněno krajským soudem/.*
16. V dané věci přitom popis skutku obecným jazykem zcela absentuje. Krajský soud připouští, že není snadné definovat skutek v případě patrně četných pochybení účetní jednotky, avšak věcné a časové ohraničení skutku je nezbytné pro jeho nezaměnitelnost.

V dané věci je přitom skutek definován pouze časově: „*k čemuž došlo v účetním období roku 2014.*“ Ve vztahu k popisu jednání pak je částečně definován, když je ve výroku uvedeno: „*účetní jednotka prováděla účetní zápisy do uzavřených účetních knih po konci následujícího účetního období, neprovedla inventarizaci majetku a závazků.*“ Avšak to, kdy a jaké konkrétní zápisy do uzavřených účetních knih byly provedeny, z výroku rozhodnutí zjevné není. V této souvislosti pak nelze za dostatečné považovat časové vymezení výše uvedené, neboť zjevně k zásahu do uzavřených účetních knih v účetním období roku 2014 nedošlo. Tedy za situace, kdy není skutek, v němž je spatřován jiný správní delikt žalobce, řádně vymezen ve výroku, je významně ztížena samotná otázka posouzení prekluze pro zahájení správního řízení a tudíž pro zánik odpovědnosti žalobce jako účetní jednotky za jiný správní delikt dle zákona o účetnictví. Jak přitom žalobce důvodně žalovanému vytýkal, ty skutečnosti, které by bylo možno podřadit dle odůvodnění prvostupňového rozhodnutí pod právní vymezení skutku jako „*nevedení účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, účetnictví nebylo úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné*“, byly dle obsahu spisu a i dle samotných tvrzení obou procesních stran správci daně známy nejpozději dne 16. 9. 2015, kdy žalobce do protokolu přiznal, že jeho účetnictví neodpovídá realitě, není vedeno správně, zejména uvedl, že „*vykazuje značné známky chybovosti, že nejsou zaúčtovány některé doklady, jsou chybně zaúčtovány kurzové rozdíly, nejsou zřejmě zaúčtovány některé doklady, duplicity dokladů, některé doklady přebývají.*“ Dále žalobce požádal o odložení zahájení kontroly daně z příjmů, aby mohl správci daně předat údaje, které budou odpovídat realitě stavu hospodaření ve společnosti. To ostatně připustil opakovaně i správce daně ve svém rozhodnutí na str. 15, druhý odstavec shora: „*Jako jedinou snahu o nápravu porušení účetní jednotkou, bylo informování správního orgánu při provedení místního šetření dne 16.9.2016 /správně 2015 – pozn. soudu/ (viz protokol č.j. 1306688/15/2809-60562-609219) o provádění změn v účetnictví roku 2014, tedy doznání účetní jednotky.*“ A dále na str. 16, první odstavec shora: „*K DoDAP č. 1 nebyly přiloženy účetní výkazy jako povinné přílohy daňového přiznání. Na základě této skutečnosti, která potvrdila, že účetní jednotka provádí změny v účetnictví, o čemž měl správní orgán pochybnosti již od provedení místního šetření dne 16. 9. 2015, správní orgán zjistil, že účetnictví účetní jednotky za předmětné období roku 2014 není správné, úplné a průkazné.*“ Tedy tímto sdělením žalobce při místním šetření dne 16. 9. 2015, který přitom místní šetření prováděl právě k ověření nesrovnalostí zjištěných mezi údaji v účetních výkazech, na základě kterých sestavila účetní jednotka řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za kalendářní rok 2014 (dále též „DAP“) a mezi elektronickými daty (účetní deník, kniha analytických účtů nazvaná „obratová předvaha“) předanými správnímu orgánu v průběhu daňové kontroly, jak je uvedeno v rozhodnutí správce daně na str. 2, šestý odstavec shora, nabyt správce daně nutně dostatečné vědomosti o tom, že účetnictví žalobce bylo v účetním období roku 2014 vedeno v rozporu se zákonem o účetnictví, jak právně kvalifikováno v prvostupňovém rozhodnutí. Pokud šlo o změny prováděné v uzavřených účetních knihách ve vztahu k účetnímu období za rok 2014, správce daně sám ve svém rozhodnutí, jak již uvedeno, vyhodnotil prohlášení žalobce ze dne 16. 9. 2015 jako doznání o prováděných či chystaných změnách, tedy i v tomto ohledu ve vztahu ke změnám, které žalobce již provedl, pokud do této doby nějaké provedl, což z rozhodnutí nelze jednoznačně určit, mohl správce daně zahájit správní řízení v prekluzivní lhůtě jednoho roku, tj. do 16. 9. 2016. Lze ještě zdůraznit, že již v protokolu ze dne 7. 8. 2015 (č.j. 1217068/15/2809-60562-

609219) byla správcem daně jednoznačně identifikována některá pochybení žalobce jako účetní jednotky. Jednalo se konkrétně o dodávky žalobce na Slovensko pro společnost D. s.r.o., přičemž zboží bylo této společnosti dodáváno v období, kdy tato společnost nebyla na Slovensku registrována k DPH. Například tak za květen 2014 dodal daňový subjekt, tedy žalobce, uvedené společnosti zboží bez daně za 495 880,81 Kč a daňové doklady přitom evidoval v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Zároveň pak správce daně zjistil v uvedené evidenci doklad č. 1409000302 ze dne 31. 5. 2014 od společnosti D. s.r.o. na částku 409 794,59 Kč plus DPH ve výši 86 084,63 Kč, přičemž správce daně vyslovil domněnku, že uvedeným dokladem mělo být dodaněno zboží z května roku 2014 právě pro společnost D. s.r.o. Daňový subjekt toto potvrdil. Dále správce daně, jak uvedeno v žalobě, převzal šanony, a to šanon označený jako „Pokladna 2014 – IV“, kdy při namátkové kontrole zjistil, že chybí některé doklady – není úplná číselná řada.

17. Žalovaný ve svém rozhodnutí pod bodem 107 uvedl, že: *„Správní orgán nemohl zjistit, že účetní jednotka bude postupovat v rozporu se zákonem o účetnictví a zasáhne do již uzavřeného účetnictví, či zda do něj již nepřípustně zasáhla, a že tedy došlo k deliktnímu jednání účetní jednotky, proto neměl v tuto chvíli důvod zahajovat správní řízení. Účetní jednotka ve vyjádření dne 16. 9. 2015 pouze sdělila, že bude nutná důkladná kontrola veškerých účetních záznamů.“* Žalovaný proto vycházel z toho, že ke změně účetnictví došlo až dne 1. 2. 2016, kdy účetní jednotka, tedy žalobce, podala dodatečné daňové přiznání č. 1, ve kterém uvedla změněný řádek 10 - výsledek hospodaření ke dni 31. 12. 2014 a k uvedenému dodatečnému daňovému přiznání nepřiložila účetní výkazy jako povinné přílohy daňového přiznání. Dále žalovaný v bodě 109 svého rozhodnutí uvedl, že: *„Od tohoto okamžiku může správní orgán s jistotou konstatovat, že se účetní jednotka v účetnictví roku 2014 dopustila správního deliktu a že od tohoto okamžiku začala běžet subjektivní roční lhůta pro zahájení správního řízení, které bylo zahájeno dne 1. 10. 2016 doručením oznámení od zahájení řízení ve věci uložení pokuty podle § 37a zákona o účetnictví.“* Žalovaný přitom shodně jako žalobce v žalobě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, č.j. 7 Afs 14/2011-115, podle kterého se musí jednat o nezbytnou míru určitosti a věrohodnosti, která zabezpečuje, že správní řízení nebude zahájeno na základě informací zcela neověřených, zhola nejasných či zjevně nevěrohodných. Avšak v oznámení zahájení řízení ze dne 20. 9. 2016 bylo mimo jiné uvedeno: *„Správní orgán provedl u účetní jednotky místní šetření (viz protokol č.j. 1306688/15/2809-60562-609219 ze dne 16. 9. 2015), kde svoje zjištění v souvislosti s účetními doklady ověřoval, a účetní jednotka správnímu orgánu sdělila, že provádí v účetnictví zdaňovacího období roku 2014 opravy, které odpovídají „rekonstrukci účetnictví.“* Tedy již v oznámení zahájení řízení správce daně sám výslovně uznal, že o určitém zcela hmatatelném provádění změn v účetnictví měl znalost již dne 16. 9. 2015.
18. Jak již uvedeno shora, krajský soud dospěl oproti žalovanému k jinému závěru, a to k tomu, že velká část skutkových zjištění, které lze jak dle odůvodnění rozhodnutí, tak dle oznámení o zahájení správního řízení a dle obsahu spisu samotného subsumovat pod *„nevedení účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, účetnictví nebylo úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné, k čemuž došlo v účetním období roku 2014,“* byla správcem daně známa již při místním šetření 16. 9. 2015, neboť zde došlo k ověření již zjištěných skutečností při provádění daňové kontroly a k jejich potvrzení přímo daňovým subjektem. Jestliže tyto okolnosti, ke kterým dle výroku rozhodnutí správce daně mělo dojít

v účetním období roku 2014, byly potvrzeny právě samotným daňovým subjektem, nemohlo se jednat o neověřené, nejasné či dokonce nevěrohodné skutečnosti, jak uvedeno shora v souvislosti s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, č.j. 7 Afs 14/2011-115. Naopak podle tohoto usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je třeba považovat za den, kdy se správní orgán dozví o porušení právních předpisů den: „*kdy soustředí okruh poznatků, informací a důkazních prostředků, z nichž lze na spáchání deliktu usoudit, přičemž není rozhodující, zda v tento den již byl zpracován kontrolní protokol, ani zda tyto poznatky byly analyzovány a posouzeny se závěrem, že delikt byl spáchán a kým.*“ Z daného je tedy zjevné, že stačí okruh rozumných indicií, kterými musí být objektivní a přezkoumatelné skutečnosti. V daném případě takové objektivní a přezkoumatelné skutečnosti byly dány, a to v podobě účetnictví žalobce již ke dni 16. 9. 2015. Stejně tak byl splněn ten předpoklad, že se tyto informace a zejména podklady dostaly do dispozice správního orgánu, třebaže jejich hodnocení, analyzování a konečný závěr o tom, zda, kým a v jakém rozsahu byl správní delikt spáchán, vyžádalo delší časový úsek. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu přitom v uvedeném usnesení ze dne 18. 9. 2012, č.j. 7 Afs 14/2011-115 výslovně uvedl:

„(51) *Toto úsilí ale musí být vyvíjeno a tento čas musí být včítán do prekluzivní lhůty již běžící. Právní výklad, který by odsouval počátek běhu této lhůty na dobu pozdější, již nahrává pasivitě, laxnosti a průtahům ze strany trestajícího orgánu, působí proti právní jistotě a neúměrně oslabuje právní postavení delikventa. Nelze jej proto přijmout.*

(52) *Lze snad namítnout, že tímto výkladem - upínajícím počátek běhu prekluzivní lhůty na okamžik co nejdřívejší - sám delikvent získává výhodu, neboť prekluzivní lhůta běží již v době, kdy správní orgán teprve přistupuje k hodnocení soustředěných skutkových zjištění, aniž by v této chvíli mohl rozhodnout o sankci, dokonce v době, kdy ještě ani nemá najisto postaveno, že tu vůbec delikt je. Tento důsledek má ale rozšířený senát za zcela spravedlivý a vyvážený proti vrchnostenské pravomoci správního orgánu.*

(53) *Lze uzavřít, že rozšířený senát nemá důvod ustupovat od principu formulovaného k těmto otázkám správního trestání v různých oborech veřejného práva již záhy po obnovení správního soudnictví a vyjádřeného například v rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 30.4.1999, č.j. 6 A 14/96-34 (soudní judikatura ve věcech správních č. 627/2000): „Dozvědět se o porušení povinnosti ve smyslu § 12 odst. 1 zákona č. 238/1991 Sb., o odpadech, je časový okamžik vědomosti správního orgánu, příslušného k rozhodnutí o pokutě, o skutkových okolnostech deliktu v takovém rozsahu, který umožní i jejich předběžné právní zhodnocení. Ze zákona nelze dovodit, že by tato informace musela být zvlášť kvalifikovaná, pocházet jen z určitého zdroje nebo, že by byla vázána na jiné řízení. Musí však mít onu nezbytnou míru určitosti a věrohodnosti, která zabezpečí, že správní řízení nebude zahájeno na základě informací zcela neověřených, zhora nejasných či zjevně nevěrohodných“ (zvýrazněno krajským soudem).*

19. Tedy z uvedeného odůvodnění usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a stejně tak z citovaného rozhodnutí Vrchního soudu v Praze se podává, že informace, kterou správce daně získal, nemusela mít určitou formální podobu, tedy nemuselo se v daném případě jednat až o dodatečné daňové přiznání, ve kterém v podstatě to, že účetnictví není vedeno v souladu se zákonem o účetnictví, bylo potvrzeno, avšak bylo na správci daně, aby zpracoval již předcházející jednoznačné informace pocházející přímo od účetní jednotky, která se ke spáchání jiného správního deliktu doznala. Pokud jde o nevěrohodnost, nejasnost či neověřené informace, zde mají soudy zjevně na mysli zejména ochranu samotného subjektu, proti kterému je správní řízení vedeno. Jestliže je však tímto

subjektem, který tyto informace podá, právě účetní jednotka, tedy žalobce v daném případě, pak nelze uvažovat o nevěrohodnosti, nejasnosti či neověřitelnosti těchto údajů. Jak již bylo naznačeno, tato věc žalobce je specifická tím, že ve výroku rozhodnutí není správní delikt skutkově, tedy věcně, řádně identifikován. Pokud snad hodlal žalovaný či správce daně sankcionovat žalobce výhradně za podání dodatečného daňového přiznání, v němž dle žalovaného došlo k úpravám původního účetnictví, pak tak měl učinit zcela jednoznačně ve výroku rozhodnutí, neboť takové věcné vymezení by jistě bylo poměrně snadno formulovatelné. Pokud jde o změny v účetnictví, jichž se měl žalobce dopustit následně po 16. 9. 2015, pak na ty uvedenou prekluzivní lhůtu vztáhnout nelze. Ovšem z výroku rozhodnutí žalovaného ve spojení s výrokem rozhodnutí správce daně nelze věcně a zejména časové vymezení změn jednoznačně seznat, proto ani nelze jednoznačně zodpovědět otázku případné prekluze ve vztahu k zásahu do uzavřených účetních knih za účetní období roku 2014. Pokud by však tyto změny měly být provedeny až podáním DoDAP č.1, jak tvrdil nikoliv zcela konzistentně správce daně ve svém rozhodnutí na str. 16 shora, pak by bylo třeba ukotvit počátek běhu prekluzivní lhůty k 1. 2. 2016, tj. k datu podání dodatečného daňového přiznání č. 1.

20. Vzhledem k tomu, že vytýkaná vada řízení, tj. to, že skutek nebyl ve výroku rozhodnutí řádně vymezen, bránila soudu v řádném komplexním meritorním přezkumu otázky prekluzivní lhůty, musel soud k této vadě přihlídnout, jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009 – 84: *„Krajský soud je oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení, byť by nebyly žalobcem výslovně namítány, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).“* Zabývat se otázkou prekluze je pak soud povinen z úřední povinnosti, i v případě, že by takovou námitku žalobce neuplatnil, jak vyplývá z rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, č.j. I. ÚS 1169/07: *„Též v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby. Tento závěr platí i pro prekluzi práva státu na vyměření nebo doměření daně: uplyne-li lhůta uvedená v § 47 d. ř., aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přiblíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy.“*

21. S ohledem na shora uvedené krajskému soudu nezbylo než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení podle ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. V dalším řízení je žalovaný podle ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem soudu, a to jak ve vztahu k běhu prekluzivní lhůty, tak rovněž v dané věci k jednoznačně související povinnosti řádného vymezení skutku ve výroku rozhodnutí.

Náklady řízení:

22. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci, když žalobce měl ve věci plný úspěch, neboť žaloba vedla ke zrušení žalovaného rozhodnutí. Při stanovení výše náhrady právního zastoupení postupoval krajský soud podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen

„vyhláška č. 177/1996 Sb.“) a přiznal žalobci proti žalovanému následující účelně vynaložené náklady:

- odměna advokáta za 3 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast na jednání soudu § 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhlášky č. 177/1996 Sb.) dle § 7, bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) uvedené vyhlášky ve výši 9 300 Kč (3 x 3 100 Kč);
- paušální náhrada hotových výdajů advokáta za 3 úkony právní služby po 300 Kč ve výši 900 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.);
- cestovné z Prahy k jednání soudu do Pardubic a zpět dne 21. 3. 2018, celkem 200 km při ceně 5,80 Kč/km, tj. celkem byly přiznány náklady právního zastoupení ve výši 11 360 Kč se zvýšením o 21% DPH podle ust. § 57 odst. 2 s.ř.s., tedy ve výši 13 745 Kč.

Dále byl žalobci přiznán uhrazený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Celkové náklady řízení proto byly přiznány žalobci proti žalovanému ve výši 16 745 Kč. Platební místo bylo určeno v souladu s ust. § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.ř.s.“) ve spojení s ust. § 64 s.ř.s. Lhůta ke splnění uložené povinnosti byla určena v souladu s ust. § 160 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s ust. § 64 s.ř.s.

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Pardubice 21. března 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje