



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: IRHOS Partner spol. s r.o.**, se sídlem Souběžná I 428/26, Praha 5 - Jinonice, IČ 279 92 454, *zastoupeného Mgr. Ondřejem Faistem, advokátem se sídlem Kamenická 1, Plzeň*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271,

t a k t o :

- I. Žaloba na zrušení rozhodnutí správního orgánu se zamítá.
- II. Žaloba na upuštění od trestu za správní delikt nebo na jeho snížení se zamítá.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271. Pro případ, že krajský soud neshledá důvody pro zrušení tohoto rozhodnutí, žalobce navrhl, aby od pokuty, jež byla uložena v zjevně nepřiměřené výši, bylo upuštěno, resp. tato byla snížena.

Rozhodnutím ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271, Odvolací finanční ředitelství nepodstatným způsobem změnilo rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 18. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611, jímž byla žalobci uložena podle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví, za porušení § 4 odst. 8, § 6 odst. 3 a § 8 odst. 1, 2 a 4 zákona o účetnictví, pokuta ve výši 291.000,- Kč a zaplacení paušální částky nákladů řízení ve výši 1.000,- Kč.

Rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost v rozhodném období stanovoval zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů [dále též jen „zákon o účetnictví“].

II. Žaloba

V žalobě se namítá porušení řízení před správním orgánem [bod 3.1] a nesprávná aplikace zákona o účetnictví – porušení zákona o účetnictví [bod 3.2].

Sub 3.1 žaloby žalobce zcela zásadně namítl, že Finanční úřad v Domažlicích nesprávně zahajoval dvě správní řízení o uložení pokuty za nesprávně vedené účetnictví za účetní období roku 2009 a roku 2010, ačkoliv vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o trvající správní delikt, měl zahájit pouze jedno správní řízení. Skutečnost, že byla nesprávně zahájena dvě řízení, nemůže zhojit ani rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2013, kterým bylo rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích vydané dne 19. 12. 2012 pod čj. 116760/12/118930400601 (v tomto řízení byla ukládána pokuta za nesprávně vedené účetnictví v účetním období roku 2009) zrušeno. Za správní delikt spočívající v nesprávném vedení účetnictví v účetních obdobích roku 2009 a 2010 měla být v rámci jediného řízení ukládána jedna sankce. Není možné se ztotožnit se závěrem žalovaného, že pokud bylo rušeno rozhodnutí, kterým byla žalobci uložena sankce za nesprávně vedené účetnictví za účetní období roku 2009, a žalobci tedy v konečném důsledku byla uložena toliko jedna sankce za nesprávné vedení účetnictví za účetní období roku 2010, byla skutečnost, že žalobci měla být uložena pouze jedna sankce v jednom řízení, zhojena. Postup Finančního úřadu v Domažlicích, který nezákonně vedl dvě řízení, ačkoliv v případě trvajícího správního deliktu mělo být vedeno toliko jedno řízení a ukládána pouze jedna sankce, zatěžuje řízení vadou, která měla za následek nesprávné rozhodnutí ve věci samé. Skutečnost, že se jedná o trvající správní delikt, má důsledky též při aplikaci zákona o účetnictví. Jelikož se jedná, jak žalovaný sám uvedl, o trvající správní delikt, když tento započal v roce 2009, bylo třeba aplikovat zákon o účetnictví ve znění účinném ke dni porušení povinnosti. Žalovaný v rozhodnutí ze dne 12. 4. 2013 uvádí, že aplikoval zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění před účinností zákona č. 410/2010 Sb., tj. ve znění účinném k 31. 12. 2010, a to jak v návaznosti na čl. II bodu 6 přechodných ustanovení zákona č. 437/2003 Sb., kde je výslovně zakotvena zásada správního trestání „řízení o uložení pokuty dle ust. § 37 zákona o účetnictví se protiprávní jednání posuzuje podle znění účinného ke dni porušení povinnosti“, ale i v návaznosti na čl. II přechodných ustanovení zákona č. 410/2010 Sb. Žalovaný tak nesprávně aplikoval zákon o účetnictví ve znění účinném k 31. 12. 2010, když k porušení povinnosti došlo zřejmě již v roce 2009. Žalobce však podotýká, že žalovaný ve svém rozhodnutí nestanovuje okamžik porušení povinností žalobce vyplývajících pro něho ze zákona o účetnictví.

Sub 3.2 žaloby žalobce namítal nesprávnou aplikaci, resp. porušení zákona o účetnictví:

[A] Žalovaný při ukládání pokuty žalobci nesprávně aplikoval ust. § 37 odst. 4 zákona o účetnictví, podle kterého při určení výměry pokuty se přihlíží k závažnosti protiprávního jednání, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a k okolnostem, za nichž bylo spácháno. Z rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích, jakož i z rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2013 nevyplývá, jakým způsobem byla kritéria uvedená v § 37 odst. 4 aplikována. Žalovaný žádným způsobem neargumentuje ohledně výše uvedených kritérií. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2013 je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[B] Finanční úřad v Domažlicích, ani žalovaný se nezabývali skutečností, že žalobce nevedl účetnictví sám, nýbrž prostřednictvím externího účetního. Žalobce již ve vyjádření ze dne 7. 12. 2012 uvádí, že veškeré výstupy, které mu jeho externí účetní předával, přebíral v dobré víře, že takto zpracované účetnictví je v souladu se zákonem o účetnictví. Již z této skutečnosti plyne, že nebylo úmyslem žalobce krátit daň, když je zřejmé, že pokud žalobce neměl informaci o tom, že by účetnictví bylo nesprávně vedeno, není možno dovodit úmysl daň krátit.

[C] Žalovaný se zcela nedostatečně vypořádal s námitkou žalobce týkající se rozdílné výše pokuty za nesprávné vedení účetnictví za účetní období roku 2009, resp. 2010. Žalovaný několikrát uvádí, že v obou sledovaných účetních obdobích se jednalo o stejná pochybení, žalobce se dle žalovaného dopustil stejného jednání se stejnými následky. Za účetní období roku 2010 byla žalobci uložena pokuta cca pětikrát vyšší než za účetní období 2009, vyjádřeno vzhledem k možné výši pokuty, za rok 2009 byla ukládána pokuta ve výši 20 % z maximální výše pokuty, za rok 2010 ve výši 50 % maximální výše pokuty. Obecné konstatování, že při výše stanovení pokuty posuzuje správní orgán objem nesprávně účtovaných hospodářských operací a jeho dopad na podání věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví jako základního smyslu vedení účetnictví, je zcela nedostatečné ve vztahu ke konkrétnímu případu. Žalovaný, resp. Finanční úřad v Domažlicích neuvádí, jaký byl objem nesprávně účtovaných hospodářských operací a jaký byl dopad nesprávně účtovaných operací na účetnictví žalobce. Zcela pak absentují úvahy, které by objem nesprávně účtovaných hospodářských operací, resp. jejich dopad do účetnictví žalobce, vztáhly k výši udělené pokuty.

[D] Ohledně výše pokuty žalovaný nepřihlédl ke skutečnosti, že žalobce jasně deklaroval připravenost případně doměřenou daň obratem uhradit včetně penále a úroku z prodlení. V tomto směru tedy pokuta ve výši 291.000,- Kč rozhodně nemá výchovný charakter s cílem nápravy, neboť tento úmysl žalobce deklaroval již ve vyjádření ze dne 7. 12. 2012, tedy před rozhodnutím ve věci samé. Je naopak v podstatě druhou sankcí vedle daňových sankcí souvisejících s doměřenou daní. Žalovaný ani Finanční úřad v Domažlicích nijak nepřihlédl ke skutečnosti, že žalobce napravil veškerá pochybení, která mu byla kladena za vinu. Žalobce učinil taková opatření, aby nadále bylo účetnictví vedeno řádně, resp. aby účetnictví za účetní období roku 2009 a 2010 bylo dáno do souladu se zákonem o účetnictví. Žalobce zároveň zveřejnil v obchodním rejstříku účetní závěrku za účetní období roku 2009, 2010. Žalovaný, jakož i Finanční úřad v Domažlicích zcela nedostatečně vzali do úvahy

skutečnost, že i přes nesprávně vedené účetnictví za účetních období roku 2009 a 2010 nedosahovaly tyto nedostatky také intenzity, že by nebylo možno stanovit základ daně dokazováním.

[E] Z rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 17. 12. 2012 vyplývá (viz str. 4 rozhodnutí), že výše aktiv celkem byla zjištěna z rozvahy žalobce v roce 2010. Postup Finančního úřadu v Domažlicích při stanovení výše pokuty je v rozporu se stanoviskem žalovaného. Pokud tedy sám žalovaný v rozhodnutí ze dne 12. 4. 2013 uvádí, že zjištěné nesprávnosti zakládají nesprávnou výši aktiv celkem v rozvaze žalobce, bylo na místě postupovat dle účetní závěrky za bezprostředně předcházející období, příp. kvalifikovaným odhadem. Je zcela absurdní, aby žalobci bylo kladeno za vinu nesprávně vedené účetnictví a zároveň aby nesprávně vedené účetnictví bylo základem pro výpočet pokuty ukládané žalobci.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Odvolací finanční ředitelství se k žalobě písemně vyjádřilo dne 16. 10. 2013 pod čj. 25711/13/5000-14505-711417.

Ad 3.1 žaloby žalovaný správní orgán uvedl, že rozhodnutí správního orgánu vydané pod čj. 116760/12/118930400611 dne 19. 12. 2012, kterým byla žalobci uložena pokuta za porušení povinností při vedení účetnictví v roce 2009, nabylo právní moci dne 11. 1. 2013. Předmětné rozhodnutí tak nabylo právní moci až po uplynutí tříleté objektivní lhůty stanovené v § 37 odst. 5 zákona o účetnictví, podle kterého tato lhůta uplynula nejpozději 31. 12. 2012. Vzhledem k tomu, že pokuta za porušení povinností při vedení účetnictví musí být v uvedené tříleté lhůtě uložena pravomocně, jednalo se o rozhodnutí nezákonné, které bylo v přezkumném řízení odvolacím správním orgánem zrušeno rozhodnutím čj. 10954/13/5000-14202-702271 ze dne 10. 4. 2013 a řízení zastaveno usnesením čj. 10955/13/5000-14202-702271 ze dne 10. 4. 2013. Žalobci byly původně uloženy dvě pokuty za porušení povinností při vedení účetnictví, kterých se dopustil v roce 2009 a 2010, přičemž rozhodnutí, kterým byla uložena pokuta za porušení povinností při vedení účetnictví v roce 2009, bylo zrušeno a žalobci byla stanovena pouze jedna sankce za rok 2010, a to ve výši 50 % z maximální možné pokuty (maximální výše pokuty odpovídající 3 % hodnoty aktiv činila částku 582.000,- Kč). Vzhledem k délce trvání protiprávního jednání, po kterou bylo toto protiprávní jednání páčáno, správní orgán považuje výši pokuty za přiměřenou, kdy se žalobce dopouštěl porušování svých povinností při vedení účetnictví v roce 2009 a 2010, pokuta mohla být vyměřena i ve vyšší částce. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že správní orgán při svém rozhodování posuzoval porušení povinností při vedení účetnictví za účetní období roku 2010 s tím, že přihlédl k délce trvání protiprávního jednání, proto uplatnil aplikaci platné právní úpravy podle § 37 zákona o účetnictví, ve znění před účinností zákona č. 410/2010 Sb., tj. ve znění účinném k 31. 12. 2010, a to jak v návaznosti na čl. II bodu 6. přechodných ustanovení zákona č. 437/2003 Sb., kde je výslovně zakotvena zásada správního trestání „v řízení o uložení pokuty podle § 37 zákona o účetnictví se protiprávní jednání posuzuje podle znění účinného ke dni porušení povinností“, ale i v návaznosti na Cl. II Přechodných ustanovení zákona č. 410/2010 Sb.

Ad 3.2.A žaloby žalovaný správní orgán uvedl, že žalobce nezpochybnil, že v roce 2010 vedl účetnictví nesprávně a chybně účtoval o hospodářských operacích v částce 53.362.000,- Kč. Vzhledem k vykázanému čistému obratu žalobce za rok 2010 ve výši 9.216.000,- Kč je nepochybné, že účetnictví žalobce nenaplnilo jeho základní smysl, tj. podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Nesprávným účtováním došlo k vykázání nesprávných hodnot v jednotlivých položkách účetních výkazů - Rozvahy a Výkazu zisku a ztráty a byl vykázán nižší výsledek hospodaření o 2,6 mil. Kč. Na základě řízení bylo prokázáno, že žalobce nepostupoval v duchu účetních zásad a v souladu s účetními předpisy a tím zkreslil výsledek svého hospodaření v míře, která stupni společenské nebezpečnosti odpovídá a je vyjádřena i výší pokuty. Pokuta uložená evidentně v polovině maximálního zákonného rozpětí naplňuje charakter výchovný s cílem nápravy. Rozhodně nenese stopy likvidačního charakteru. Na sankce v rámci správního řízení se nelze dívat jako na prostředek hmotné nápravy, ale jako na prostředek výchovný, jehož cílem je dospět k trvalé nápravě stavu a předcházet tím možné nebezpečnosti a závadnosti do budoucna. Žalovaný se zabýval nejen materiální, ale i procesní stránkou věci tak, jak je z moci úřední jeho povinností a dospěl k závěru, že v daném případě došlo k naplnění skutkové podstaty správního deliktu. Žalobce se dopouštěl shodného protiprávního jednání, které je možno spatřovat v tom, že nevedl svoje účetnictví takovým způsobem, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Odchylovala se od platných účetních metod, které jsou sice ve výjimečných případech dovoleny, ale s přísným důrazem na zachování věrnosti, poctivosti a průkaznosti obrazu předmětu účetnictví. Porušení povinností žalobce vykazuje všechny náležitosti správního deliktu, tj. vyvolání protiprávního stavu. Žalobce porušoval zákon minimálně po dobu kontrolovaných účetních období roku 2009 a 2010. Jeho jednání lze považovat za trvalý správní delikt a za jeho spáchání lze uložit pouze jedinou sankci. Avšak vzhledem k výchovnému a preventivnímu charakteru trestání zapáchání správních deliktů je potřeba zohlednit i takové skutečnosti, jako je míra zavinění žalobce, míra spolupráce, kterou prokáže v době probíhajícího řízení a především společenská nebezpečnost jednání či opomenutí. Podstatné je, že u trvalého správního deliktu je možné uložit pokutu pouze jednou, při respektování zásady absorpce postihu, kdy přísnější trest pohlcuje mírnější. „Dominantním se tak stává nejzávažnější delikt; sankční ohodnocení se nesčítá, nicméně lze jej chápat jako přitěžující okolnost“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu, čj. 4 As 47/2004 - 87 ze dne 22. 12. 2005, 6 As 57/2004 ze dne 22. 9. 2005).

Ad 3.2.B žaloby žalovaný správní orgán konstatoval, že ve smyslu § 5 zákona o účetnictví mohou účetní jednotky pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou či fyzickou osobu, avšak tímto pověřením se účetní jednotka nezbavuje odpovědnosti, že bude účetnictví vedeno řádně, průkazně, v souladu s platnými právními předpisy. Tento fakt pro ně může mít, zejména v případě volby nekvalitní osoby, závažné důsledky. Žalobce odpovídá za úplnost, správnost a průkaznost údajů uvedených v účetnictví, tedy i údajů uvedených v účetní závěrce, která je u obchodních společností zveřejňovaným výstupem účetnictví.

Ad 3.2.C žaloby žalovaný správní orgán oponoval, že správní orgán nejprve stanovil pokutu za rok 2009 ve výši 20 % z maximálně možné výše pokuty z následujících důvodů - nesprávně účtované hospodářské operace představovaly objem finančních prostředků 13 898

mil. Kč při obratu účetní jednotky 9 316 mil. Kč, byly nesprávně vykázány hodnoty jednotlivých položek účetních výkazů, avšak nebyl výrazně zkreslen výsledek hospodaření (úprava o cca 35 tis. Kč). Hodnota aktiv činila částku 9.491.000,- Kč. Maximální výše pokuty odpovídající 3 % této hodnoty aktiv tak činila částku 284.000,- Kč. Jak již bylo uvedeno výše, podstatné v tomto řízení je, že rozhodnutí čj. 116760/12/118930400611, kterým byla žalobci uložena pokuta za porušení povinností při vedení účetnictví v roce 2009, bylo v přezkumném řízení zrušeno a zahájené správní řízení v této věci zastaveno. Napadeným rozhodnutím stanovil správní orgán pokutu za rok 2010 ve výši 50 % z maximální možné výše pokuty z důvodu, že žalobcem nesprávně účtované hospodářské operace představovaly objem finančních prostředků ve výši 53 362 mil. Kč při obratu 9 216 mil. Kč a výsledek hospodaření byl zkreslen o cca 2,6 mil. Kč. Hodnota aktiv činila částku 19.410.000,- Kč. Maximální výše pokuty odpovídající 3% této hodnoty aktiv tak činila částku 582.000,- Kč. Absolutní výše pokuty byla v jednotlivých letech různá, a to z důvodu jiné hodnoty vykázaných aktiv v roce 2009 a 2010, na jejichž hodnotu je výše pokuty zákonně navázána, a z důvodu rozdílného dopadu nesprávností ve vztahu k míře zkreslení výsledku hospodaření a finanční pozice účetní jednotky. Je tedy evidentní, že aktiva účetního období 2010 jsou o 10 000 000,- Kč vyšší než aktiva účetního období 2009, což posunulo i hranici pro uložení pokuty, kterou však v maximální míře správní orgán nevyužil.

Ad 3.2.D žaloby žalovaný správní orgán uvedl, že cílem řízení při správě daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady dle § 1 daňového řádu tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy v návaznosti na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Účelem správního řízení ve věci uložení pokuty dle zákona o účetnictví, v návaznosti na správní řád, je najisto rozhodnout, zda skutečně došlo k takovému porušení účetních předpisů, které lze dle zákona o účetnictví sankcionovat. Jedná se o zcela odlišná řízení vedená dle daňového řádu a dle správního řádu, která nelze směřovat, neboť povinnosti z nich vyplývající a sankce spojené s jejich nerespektováním jsou ukládány dle rozdílných předpisů. Správní řízení ve věci porušení povinností při vedení účetnictví je vedeno samostatně a je v něm ukládána sankce za porušení účetních předpisů, a to bez ohledu na to, zda došlo současně k doměření daně v důsledku porušení předpisů daňových. Správní řád však nevylučuje, aby výsledky daňové kontroly byly podkladem pro zahájení správního řízení, avšak jedná se o zcela samostatné řízení, při kterém nemůže být při stanovení výše pokuty zohledňována výše doměřené daně či uložených daňových sankcí, když těmito je sankcionováno porušení daňových předpisů. Výše uložené pokuty za účetnictví je tak podle zákonné úpravy individuálně vázána na závažnost zjištěného porušení zákona o účetnictví a majetkovou situaci, tj. celkovou hodnotu aktiv žalobce.

Ad 3.2.E žaloby žalovaný správní orgán konstatoval, že maximální výše pokuty za porušení povinností podle zákona o účetnictví je vázána procentuálně na hodnotu aktiv celkem vymezenou v § 20 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví. Hodnota aktiv celkem se pro tyto účely zjišťuje z účetní závěrky sestavené za účetní období, ve kterém nebo za které k porušení povinností došlo. Hodnotou aktiv celkem ve smyslu § 20 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o účetnictví se rozumí úhrn aktiv zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví. Jedná se o brutto stav aktiv, který se zachycuje na řádce 1 ve sloupci 1 rozvahy za to období, kdy došlo k porušení zákonných povinností účetní jednotky. Pouze za situace, že by nebyla účetní závěrka za dané účetní období sestavena a

nebylo by možné skutečnou výši aktiv zjistit výše uvedeným postupem, použila by se výše aktiv celkem zjištěná z účetní závěrky za bezprostředně předcházející účetní období, příp. kvalifikovaným odhadem. Při určení výměry pokuty účetní jednotce se přihlíží k závažnosti protiprávního jednání, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a okolnostem, za nichž bylo spácháno. Výše pokuty tak není pouze výsledkem matematického propočtu, ale je výsledkem správního uvážení správního orgánu, v jehož rámci se správní orgán zabývá všemi hledisky, jejichž demonstrativní výčet obsahuje § 37 zákona o účetnictví. Úhrn aktiv brutto tvoří pouze jakýsi objektivizovaný základ pro stanovení její maximální možné výše. Navíc ze znění § 37 zákona o účetnictví, ve znění platném pro rok 2010, nevyplývá, že nesprávné vykázání aktiv v účetním období, v němž došlo k porušení povinností při vedení účetnictví, je důvodem pro použití hodnoty aktiv z bezprostředně předcházející účetní závěrky či stanovení hodnoty aktiv kvalifikovaným odhadem. To, že hodnota úhrnu aktiv je určitým způsobem nadhodnocená, je možné hodnotit jako okolnost, ke které lze přihlídnout při stanovení vlastní výše pokuty ukládané správním orgánem. Správní orgán neuložil pokutu v maximální možné výši, neboť i přes zjištěné nedostatky byla zachována vypovídací schopnost účetnictví, ale i z toho důvodu, že si žalobce byl svého porušení vědom a přistoupil na nápravu stavu v následujících účetních obdobích. Jak již bylo řečeno, výše pokuty není pouze výsledkem matematického propočtu, i když tvoří objektivizovaný základ pro její stanovení, je také výsledkem správního uvážení, v jehož rámci se správní orgán zabýval závažností nedostatků ve vedení účetnictví žalobce.

IV. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 26. 8. 2014 žalobce setrval na shora uvedené argumentaci obsažené v jeho žalobě.

V. Vlastní argumentace soudu

V.1 K řízení před správním orgánem

Rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, čj. 116760/12/118930400611, o uložení pokuty podle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro r. 2009 (dále jen „zákon o účetnictví“), Finanční úřad v Domažlicích uložil žalobci pokutu dle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví ve výši 57.000,- Kč za porušení povinností v účetním období – rok 2009 uložených ustanovením § 8 odst. 2 tohoto zákona.

Rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611, o uložení pokuty podle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro r. 2010 (dále jen „zákon o účetnictví“), Finanční úřad v Domažlicích uložil žalobci pokutu dle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví ve výši 291.000,- Kč za porušení povinností v účetním období – rok 2010 uložených ustanovením § 8 odst. 2 tohoto zákona.

Proti rozhodnutí správce daně o uložení pokuty ze dne 17. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611, se žalobce odolal.

Rozhodnutím ze dne 11. 4. 2013, čj. 10954/13/5000-14202-702271, Odvolací finanční ředitelství na základě ust. § 97 odst. 3 správního řádu rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích vydané dne 19. 12. 2012 pod čj. 116760/12/118930400611, kterým byla uložena pokuta ve výši 57.000,- Kč dle § 37 odst. 1 písm. i) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro rok 2009, žalobci za porušení povinností v účetním období roku 2009, zrušilo.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271, Odvolací finanční ředitelství na základě ust. § 90 odst. 1 písm. c) správního řádu rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích vydané dne 18. 12. 2012 pod čj. 116825/12/118930400611, kterým byla uložena pokuta dle § 37 odst. 1 písm. i) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ve výši 291.000,- Kč za porušení povinností v účetním období roku 2010, změnilo toliko v části týkající se bankovního spojení, kdežto v ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí správce daně beze změny.

Žalobce tu podle názoru soudu nevyjevil, že byl zkrácen na svých veřejných subjektivních právech, resp. že bylo tak podstatně porušeno ustanovení o řízení před správním orgánem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a proto nebyl tento žalobní bod shledán důvodným.

V.2 K aplikaci zákona o účetnictví

Ad 3.2.4 žaloby soud uvádí, že podle § 37 odst. 4 zákona o účetnictví [ve znění účinném do 31. 12. 2010] se při určení výměry pokuty účetní jednotce přihlíží k závažnosti protiprávního jednání, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a k okolnostem, za nichž bylo spácháno.

V daném případě se uvedenými zákonnými kritérii pro stanovení výše pokuty zabývaly finanční úřad stručně na s. 4-5 svého rozhodnutí o uložení pokuty ze dne 17. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611, a odvolací správní orgán podrobně zejména v bodu 1 na s. 9-10, bodu 2 na s. 10-11 a bodu 6 na s. 12-13 žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271.

Jelikož rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a rozhodnutí odvolacího správního orgánu, jímž se odvolání zamítá a odvoláním napadené rozhodnutí potvrzuje nebo jímž se odvoláním napadené rozhodnutí mění jen v míře zcela nepodstatné, tvoří jeden celek, lze říci, že v přezkoumávané věci správní orgány své povinnosti řádně se vypořádat s hledisky pro určení výše pokuty a své úvahy o tom prezentovat v odůvodnění rozhodnutí (§ 37 odst. 4 zákona o účetnictví ve spojení s § 68 odst. 3 správního řádu) patřičně dostály. Soud v tomto ohledu odkazuje na odůvodnění předmětných správních rozhodnutí. Podle názoru soudu je rozhodnutí o uložení pokuty přezkoumatelné, neboť je zřejmé, že a jakým způsobem byla stanovená kritéria hodnocena. Úvaha správního orgánu vede k hodnocení individuální povahy protiprávního jednání a zvažované okolnosti jsou posuzovány z hlediska konkrétního dopadu na daný případ. Správní orgán tedy splnil svou povinnost se při svých úvahách o konkrétní výši ukládané pokuty zákonnými hledisky zabývat a srozumitelně formulovat východiska, která jej ke stanovení konkrétní výše této pokuty vedla tak, že odůvodnění stanovené výše pokuty je následně soudem přezkoumatelné. Správní orgán se při ukládání sankce zabýval

všemi hledisky, která zákon předpokládá, podrobně odůvodnil, ke kterému hledisku přihlédl, a vyjevil, jaký vliv mělo toto hledisko na konečnou výši ukládané pokuty. Výše uložené pokuty je v přezkoumávaném případě zdůvodněna způsobem nepřipouštějícím rozumné pochyby o tom, že právě taková její výše odpovídá konkrétním okolnostem individuálního případu.

Vzhledem k uvedenému nelze akceptovat žalobní bod, že žalovaný žádným způsobem neargumentuje ohledně kritérií pro určení výše pokuty a jeho žalobou napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Ad 3.2.B žaloby soud konstatuje, že ve smyslu § 5 zákona o účetnictví mohou účetní jednotky pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu [*odst. 1*], pověřením podle odstavce 1 se však účetní jednotka nezbujuje odpovědnosti za vedení účetnictví [*odst. 2*].

K tomu finanční úřad v rozhodnutí o uložení pokuty uvedl, že pověřením vedení účetnictví jinou osobou se účetní jednotka nemůže zprostit odpovědnosti za vedení účetnictví. Odvolací finanční ředitelství mohlo k témuž ve svém rozhodnutí o odvolání v souvislosti s § 5 zákona o účetnictví pouze uvést, že účetní jednotka odpovídá za úplnost, správnost a průkaznost údajů uvedených v účetnictví, tedy i údajů uvedených v účetní závěrce, která je u obchodních společností zveřejňovaným výstupem účetnictví.

Soudu tu pak nezbyvá než správním orgánům přitakat. Z hlediska veřejného práva je odpovědnou osobou jednoznačně žalobce. A musí nést následky. Na základě prozíravě vypracované soukromoprávní smlouvy by pak nepříznivé důsledky uhrazené pokuty mohly být přeneseny z účetní jednotky na právnickou nebo fyzickou osobu, jež byla vedením účetnictví pověřena. To ovšem už evidentně přesahuje hranice této správní kauzy.

Žalobní bod *sub 3.2.B* žaloby tudíž nebyl shledán důvodným.

Ad 3.2.C žaloby se soud dovolává toho, že v žalobou napadeném rozhodnutí odvolací správní orgán k námitkám odvolatele ohledně rozdílných částek uložených pokut za kontrolovaná účetní období uvedl, že správní orgán stanovil pokutu

- za rok 2009 ve výši 20 % z maximálně možné výše pokuty z následujících důvodů - nesprávně účtované hospodářské operace představovaly objem finančních prostředků 13 898 mil. Kč při obratu účetní jednotky 9 316 mil. Kč, byly nesprávně vykázány hodnoty jednotlivých položek účetních výkazů, avšak nebyl výrazně zkreslen výsledek hospodaření (úprava o cca 35 tis. Kč). Hodnota aktiv činila částku 9.491.000,- Kč. Maximální výše pokuty odpovídající 3 % této hodnoty aktiv tak činila částku 284.000,- Kč;

- za rok 2010 ve výši 50 % z maximální možné výše pokuty z následujících důvodů - nesprávně účtované hospodářské operace představovaly objem finančních prostředků ve výši 53 362 mil. Kč při obratu 9 216 mil. Kč a výsledek hospodaření byl zkreslen o cca 2,6 mil. Kč. Hodnota aktiv činila částku 19.410.000,- Kč. Maximální výše pokuty odpovídající 3 % této hodnoty aktiv tak činila částku 582.000,- Kč.

Absolutní výše pokuty byla v jednotlivých letech různá, a to z důvodu jiné hodnoty vykázaných aktiv v roce 2009 a 2010, na jejichž hodnotu je výše pokuty zákonně navázána, a

z důvodu rozdílného dopadu nesprávností ve vztahu k míře zkreslení výsledku hospodaření a finanční pozice účetní jednotky. Je tedy evidentní, že aktiva účetního období 2010 jsou o 10.000.000,- Kč vyšší než aktiva účetního období 2009, což posunulo i hranici pro uložení pokuty, kterou však v maximální míře nalézací správní orgán nevyužil.

S ohledem na uvedené nemůže soud akceptovat žalobní bod, že se žalovaný zcela nedostatečně vypořádal s námitkou žalobce týkající se rozdílné výše pokuty za nesprávné vedení účetnictví za účetní období roku 2009 a roku 2010.

Ad 3.2.D žaloby soud předesílá, že žalobci byla uložena pokuta v částce odpovídající polovině její maximálně možné výše. K takovému řešení přistupují správní orgány zpravidla v těch případech, kdy polehčující a přitěžující okolnosti jsou v rovnováze. Z toho je zřejmé, že i v daném případě správní orgán zohlednil nejen to, co hovoří v žalobcův neprospěch, ale také to, co hovoří v jeho prospěch.

Že při stanovení výše pokuty byla ve prospěch žalobce zohledněna skutečnost, že bylo možno stanovit základ daně dokazováním, je zřejmé již z rozhodnutí finančního úřadu o uložení pokuty ze dne 17. 12. 2012, čj. 116825/12/118930400611 (s. 4-5). V žalobou napadeném rozhodnutí o odvolání ze dne 12. 4. 2013, čj. 10956/13/5000-14202-702271 (zejména s. 12), pak Odvolací finanční ředitelství akcentovalo odlišnost cíle daňového řízení a účelu správního řízení o uložení pokuty podle zákona o účetnictví: jedná se o zcela odlišná řízení vedená dle daňového řádu a dle správního řádu, která nelze směšovat, neboť povinnosti z nich vyplývající a sankce spojené s jejich nerespektováním jsou ukládány dle rozdílných předpisů. Správní řízení ve věci porušení povinností při vedení účetnictví je vedeno samostatně a je v něm ukládána sankce za porušení účetních předpisů, a to bez ohledu na to, zda došlo současně k doměření daně v důsledku porušení předpisů daňových. Správní řád však nevylučuje, aby výsledky daňové kontroly byly podkladem pro zahájení správního řízení, avšak jedná se o zcela samostatné řízení, při kterém nemůže být při stanovení výše pokuty zohledňována výše doměřené daně či uložených daňových sankcí, když těmito je sankcionováno porušení daňových předpisů. Výše uložené pokuty za účetnictví je tak podle zákonné úpravy individuálně vázána na závažnost zjištěného porušení zákona o účetnictví a majetkovou situaci, tj. celkovou hodnotu aktiv účetní jednotky.

Soud se s citovanou a další argumentací správních orgánů ztotožňuje, žalobní bod *sub 3.2.D* žaloby tudíž není ani podle jeho názoru důvodný.

Ad 3.2.E žaloby soud konstatuje, že sporná námitka byla žalobcem uplatněna v odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí a odvolací správní orgán se s ní ve svém rozhodnutí (s. 12-13) vyrovnal.

Podstata argumentace žalovaného správního orgánu zde spočívá v tom, že maximální výše pokuty za porušení povinností podle zákona o účetnictví je vázána procentuálně na hodnotu aktiv celkem vymezenou v § 20 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví. Hodnota aktiv celkem se pro tyto účely zjišťuje z účetní závěrky sestavené za účetní období, ve kterém nebo za které k porušení povinnosti došlo. Hodnotou aktiv celkem ve smyslu § 20 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona o účetnictví se rozumí úhrn aktiv zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o

položky podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví. Jedná se o brutto stav aktiv, který se zachycuje na řádku 1 ve sloupci 1 rozvahy za to období, kdy došlo k porušení zákonných povinností účetní jednotky. Pouze za situace, že by nebyla účetní závěrka za dané účetní období sestavena a nebylo by možné skutečnou výši aktiv zjistit výše uvedeným postupem, použila by se výše aktiv celkem zjištěná z účetní závěrky za bezprostředně předcházející účetní období, příp. kvalifikovaným odhadem.

K tomu soud dodává, že námitka, že pro stanovení výše pokuty nelze vycházet z hodnoty aktiv celkem za rok 2010, je ze strany účastníka řízení, resp. žalobce, opakovaně vznášena a ze strany správních orgánů, resp. žalovaného, opakovaně – a správně – vyvrácena. Jelikož v daném případě byla žalobcova námitka, opakující se v žalobě, vypořádána přiléhavou a vyčerpávající právní argumentací obsaženou v odůvodnění rozhodnutí, s níž se soud ztotožňuje, není třeba, aby se soud k této věci ještě duplicitně vyjadřoval, a stačí, aby zde odkázal na příslušné pasáže v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, což se tímto činí.

Uvedený přístup krajského soudu se opírá o tento názor Nejvyššího správního soudu: „I. Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“ (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS).

Vzhledem k uvedenému nelze akceptovat žalobní bod, že v daném případě byly správní orgány povinny postupovat dle účetní závěrky za bezprostředně předcházející období, příp. kvalifikovaným odhadem.

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož podle názoru soudu nebylo v rámci žalobních bodů úspěšně argumentováno tím, že napadené rozhodnutí je nezákonné a/nebo že řízení, které jeho vydání předcházelo, bylo zatíženo takovou procesní vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, soud žalobu na zrušení rozhodnutí správního orgánu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Jelikož žalobce soudu nepředestřel žádné skutečnosti, které by svědčily o naplnění znaku „zjevně“ v dikci *trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši* (§ 78 odst. 2 s. ř. s.), soud nevyhověl ani žalobě na upuštění od trestu za správní delikt nebo na jeho snížení.

Ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, zásadně právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Senát 30Af zdejšího soudu má za to, že toto pravidlo se vztahuje i na úspěšné Odvolací finanční ředitelství. K jednání dne 26. 8. 2014 byl žalovaný správní orgán řádně předvolán, zaměstnankyně oprávněná jednat jeho jménem oznámila soudu, že k jednání se kvůli dopravní situaci dostaví později. Ani v době neveřejné porady,

kdy se senát usnášel na rozsudku, nebylo zřejmé, zda se zaměstnankyni žalovaného podaří dostavit se k nařízenému jednání. Zaměstnankyně Odvolacího finančního ředitelství vstoupila do jednací síně až po té, co předseda senátu vyhlásil výroky rozsudku a přistoupil k jeho odůvodňování. Před usnesením se na rozsudku a vyhlášením jeho výroku tedy nebylo zřejmé, zda se ze strany žalovaného správního orgánu jedná o náklady řízení důvodně vynaložené, a proto soud, který by žalovanému jinak náklady přiznal, rozhodl, že v takto specifickém případě se žalovanému právo na náhradu těchto nákladů spočívajících v cestovních náhradách a stravném zaměstnance nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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.

V Plzni dne 26. srpna 2014

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková

