



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Václava Roučky v právní věci **žalobce B&B Ekonom Consult spol. s r.o.**, se sídlem Starokdyňská 91, Kdyně, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 19. 12. 2011, čj. 9013/11-1200-400609

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Plzni se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2011, čj. 9013/11-1200-400609 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích (*dále jen „finanční úřad“*) ze dne 25. 8. 2011, čj. 87353/11/118931403089 (*dále jen „prvostupňové rozhodnutí“*), kterým byla žalobci uložena pokuta podle § 37 odst. 1 písm. i) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro účetní období roku 2008

(dále jen „zákon o účetnictví“) ve výši 10.000 Kč, za porušení povinností stanovených účetní jednotce při vedení účetnictví v § 8 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví. Žalobce navrhoval zrušení i prvostupňového rozhodnutí a přiznání mu práva na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

2. V žalobě žalobce uváděl, že mu finanční úřad listinou ze dne 7. 4. 2011, čj. 36111/11/118931403089 oznámil, že dle § 46 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (*dále jen „správní řád“*) zahajuje správní řízení ve věci uložení pokuty podle § 37 zákona o účetnictví, neboť žalobce údajně porušil zákon o účetnictví, když jeho účetnictví bylo jako účetnictví účetní jednotky vedeno v rozporu s § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, a to z konkrétních důvodů v listině popsanych. Žalobce se k oznámení vyjádřil listinou ze dne 28. 4. 2011. Dne 4. 5. 2011 rozhodl finanční úřad o uložení pokuty žalobci ve výši 10.000 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání listinou ze dne 23. 5. 2011. K odvolání žalobce Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 1. 7. 2011 rozhodnutí o uložení pokuty ze dne 4. 5. 2011 zrušilo a věc vrátilo finančnímu úřadu k novému projednání. Usnesením ze dne 22. 7. 2011 vyzval finanční úřad žalobce k navržení a doložení důkazů a jiných návrhů ve věci, což žalobce učinil přípisem ze dne 17. 8. 2011, včetně námitek proti tomuto usnesení.

3. Finanční úřad rozhodl o uložení pokuty znovu dne 25. 8. 2011 tak, že žalobci uložil pokutu dle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví ve výši 10.000 Kč za porušení povinností v účetním období roku 2008, a to z důvodů v rozhodnutí popsanych. Listinou ze dne 20. 9. 2011 podal žalobce odvolání. Listinou ze dne 24. 11. 2011 rozhodl žalovaný v procesní záležitosti týkající se doplnění dokazování tak, že potvrdil v tomto rozhodnutí usnesení finančního úřadu ze dne 22. 7. 2011, a to k námitce žalobce ze dne 17. 8. 2011. V dané záležitosti se žalobce ještě vyjádřil svým přípisem ze dne 28. 11. 2011. Finanční ředitelství rozhodlo dne 19. 12. 2011 pod čj. 9013/11-1200-400609 touto žalobou napadeným rozhodnutím tak, že odvolání žalobce dle § 90 odst. 5 správního řádu zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

4. Žalobou napadené rozhodnutí (jako první a samostatné) bylo dle vyjádření veřejného přepravce (pošty) žalobci doručeno dne 2. 1. 2012 vhozením do poštovní schránky, přičemž bylo odesíláno dne 20. 12. 2011. Žalobce, resp. jeho oprávněný zástupce k převzetí zásilky, byl dle čestného prohlášení účetního žalobce na dovolené s tím, že od 20. 12. 2011 do 3. 1. 2012 mimo území republiky, tedy v zahraničí (viz. čestné prohlášení účetního R.A.), přičemž tuto zásilku vyzvedl a otevřel po 5. 1. 2012, a proto má za to, že zákonná fikce doručení zásilky nemohla nastat dříve, a to dále za situace, že zásilka navíc byla adresována i nesprávně na adresu..., která je nikoliv adresou zmocněného adresáta Ing. B.H., ale pouze provozovnou - továrnou obchodní společnosti Strojírny - RINOH s.r.o., tedy jiného právního subjektu. Předmětné rozhodnutí (jako druhé a společné s jiným rozhodnutím) bylo pak odesláno správně a řádně až dne 27. 12. 2011, tedy zákonná fikce doručení mohla nastat nejdříve dne 6. 1. 2012, přičemž tato zásilka byla doručena dle vyjádření poštovního přepravce (pošty) na tzv. doručence dne 9. 1. 2012 vložení do poštovní schránky. Dle

názoru žalobce (námitka promlčení) bylo rozhodnutí doručeno až po uplynutí zákonné lhůty (do 31.12.201).

5. Dle žalobce je napadené rozhodnutí, jakož i prvostupňové rozhodnutí, nezákonné a nepřezkoumatelné, přičemž průběh řízení i řízení samé nebylo provedeno v souladu se zákonem.

6. Dále žalobce namítal, že před jeho vydáním nebyl seznámen s výsledky řízení a neměl možnost se před vydáním rozhodnutí k němu vyjádřit a důkazně dále doplnit, eventuálně ještě navrhnout či označit další důkazy dle průběhu řízení, včetně odvolacího, což považuje žalobce rovněž za nesouladné se zákonem, přičemž se rozhodující orgán nevypořádal s tvrzeními uvedenými žalobcem v jeho odvolání, a to ani s těmi, jež uvedl i v prvním z jeho odvolání.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Odmítl tvrzení žalobce, že jsou rozhodnutí obou stupňů nezákonná a nepřezkoumatelná, že nebylo správní řízení provedeno v souladu se zákonem. Uvedl, že na obecně postavená tvrzení žalobce není schopen blíže reagovat, případně je vyvrátit a obhájit svůj postup. Odkázal na obsah správního spisu a odůvodnění napadeného rozhodnutí, ze kterého je zcela zřejmé, jakými úvahami se řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěrů o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou argumentaci žalobce.

8. Konkrétně pak uvedl, že finanční úřad zahájil u žalobce dne 27. 5. 2010 kontrolu daně z příjmů právnických osob, mimo jiné za zdaňovací období roku 2008, a v jejím rámci posuzoval i plnění povinností žalobce jako účetní jednotky při vedení účetnictví. Závěr, že žalobce nepostupoval v souladu se zákonnými předpisy učinil finanční úřad na základě skutečností uvedených ve sdělení žalobce ze dne 7. 3. 2011, v protokolu o ústním jednání ze dne 24.3.2011 a ze sdělení ze dne 4. 4. 2011. Finanční úřad se tak o protiprávní jednání žalobce dověděl až v průběhu března a dubna 2011 a dnem 18. 4. 2011 žalobci oznámil důvody k zahájení správního řízení o uložení pokuty dle zákona o účetnictví. Řízení zahájil ve stejném měsíci, ve kterém mohl na základě předložených sdělení a ústního jednání učinit kvalifikované rozhodnutí, že se účetní jednotka dopustila protiprávního jednání. Jednoroční prekluzivní lhůta pro zahájení správního řízení byla v daném případě dodržena.

9. Sankcionovaným jednáním bylo, že účetní jednotka v účetním období kalendářního roku 2008 nezúčtovala veškeré účetní případy, které s tímto obdobím časově a věcně souvisely. Vzhledem k tomu, že mohla až do konce rozvahového dne, tj. do 31. 12. 2008, provádět účetní zápisy účetních případů účetního období roku 2008, je třeba pro počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty vycházet z toho, že ke spáchání protiprávního jednání došlo dne 31. 12. 2008 a od tohoto okamžiku odvozovat běh prekluzivní tříleté lhůty. Tříletá prekluzivní lhůta uplynula dnem 31. 12. 2011.

10. Žalovaný ve smyslu § 19 odst. 2, 3, 4, 6 a § 72 odst. 1 správního řádu doručoval napadené rozhodnutí prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, tj. České pošty s.p.

(*dále jen „Česká pošta“*), do vlastních rukou adresáta. Účastníkem daného správního řízení byla právnická osoba (žalobce). Dne 3. 8. 2011 byla finančnímu úřadu doručena plná moc udělená žalobcem Ing. B.H., r.č...., k zastupování pro jednání před finančním úřadem ve správním řízení o uložení pokuty včetně projednání správního řízení a převzetí zprávy a případných výměrů plynoucích ze správního řízení. Žalovaný citoval ustanovení § 20 správního řádu, kde je upraveno doručování fyzickým osobám, a § 21, kde je upraveno doručování právnickým osobám, s tím, že fyzické osobě lze písemnost doručit, kdekoli bude zastižena. Při doručování písemnosti, která souvisí s podnikatelskou činností fyzické osoby a která je doručována na adresu místa podnikání se postupuje obdobně podle § 21 správního řádu. Žalovaný tak při doručování postupoval v souladu s § 34 odst. 2 a § 20 odst. 1 správního řádu a doručoval napadené rozhodnutí na adresu ... Z razítka na doručence vyplývá, že zásilku obdržela pošta Praha 1 dne 21. 12. 2011 a odtud byla zásilka přesměrována na adresu pana B.H., kde byla uložena v provozovně provozovatele poštovních služeb a připravena k vyzvednutí dne 26. 12. 2011. Z postupu České pošty je zřejmé, že pan B.H. požádal Českou poštu o dosílání zásilek z adresy..., na adresu ..., což lze dedukovat i ze způsobu, jakým mu byly doručovány jiné písemnosti ve správním spisu.

11. Poštovní smlouva je dle zákona č. 29/2000 Sb., o poštovních službách a o změně některých zákonů (*dále jen „zákon o poštovních službách“*) dvoustrannou smlouvou mezi odesílatelem a osobou poskytující poštovní služby. Osoba poskytující poštovní služby se zavazuje dodat poštovní zásilku ve smlouvě určeným způsobem příjemci a odesílatel se zavazuje uhradit osobě poskytující poštovní služby dohodnutou cenu. Příjemce poštovní zásilky není smluvní stranou poštovní smlouvy. Konkrétní obsah poštovní smlouvy a podmínky pro dodání poštovních zásilek je stanoven v poštovních podmínkách České pošty. Dle čl. 27 odst. 1 poštovních podmínek může Česká pošta dodat poštovní zásilku v jiném místě než uvedeném v poštovní adrese, jestliže se o novém místě pobytu nebo o novém sídle adresáta dozvěděla od adresáta nebo jiným hodnověrným způsobem. Takto nelze postupovat, jestliže odesílatel uvedl na poštovní zásilku poznámku „nedosílat“. Česká pošta přikročí k dodání poštovní zásilky do jiného místa, než je uvedeno v poštovní adrese, zejména tehdy, jestliže si adresát zřídil službu, zvanou dosílka. Tato služba je placená, nezakládá však v žádném případě právní vztah mezi Českou poštou a odesílatelem zásilky. Dle poštovní smlouvy, která se řídí poštovními podmínkami a zákonem o poštovních službách, je Česká pošta povinna doručit poštovní zásilku na adresu uvedenou na zásilce. Čl. 27 odst. 1 poštovních podmínek pouze stanoví, že Česká pošta splní svůj závazek i tehdy, pokud doručí zásilku v jiném místě, než je adresa uvedená na zásilce.

12. Z doručenek založených ve správním spise je zřejmé, že panu B.H. byly zásilky adresované na... dosílány Českou poštou na adresu... Jestliže si zástupce žalobce přál, aby mu písemnosti byly zasílány na adresu ..., měl správnímu orgánu sdělit adresu pro doručování a požádat o doručování na ni. To však neučinil a namísto toho si zřídil u České pošty dosílací službu. Zřízením služby u České pošty označované jako dosílka nelze však dosáhnout shodné právní pozice, pokud jde o doručování dle správního řádu, jako podáním žádosti o doručování na adresu pro doručování. Datum 26. 12. 2011, kdy byla zásilka uložena na poštovní úřadovně ve Kdyni a připravena k vyzvednutí nelze považovat za datum mající vliv na fikci doručení dle § 24 odst. 1 správního řádu. Za den, kdy byla poštovní zásilka připravena k vyzvednutí, je v případě zřízení dosílací služby třeba považovat den, kdy

předmětnou písemností disponovala poštovní úřadovna v Praze 1, kam byla poštovní zásilka odesílatelem směřována, což bylo dne 21. 12. 2011. Z doručenek založených ve správním spise (např. k písemnostem čj. 8305/11-1200-400609 a čj. 87353/11/118931403089) zaslaných na adresu uvedenou na plné moci, tj. Ing. B.H., je seznatelné, že poštovním doručovatelem Prahy 1 byly poštovní zásilky automaticky přeposílány dosílkou na adresátem požadovanou adresu, tj. pan B.H...., a pan B.H. na této adrese písemnosti prokazatelně přebíral.

13. Doručenkami je prokázáno, že Ing. B.H. na adrese uvedené v předložené plné moci, jemu určenou korespondenci nepřebírá a požaduje po provozovateli poštovních služeb v Praze 1 dosílkou písemnost automaticky přesměřovat na adresu ... Tyto skutečnosti svědčí objektivně i logicky závěru, že adresa, na které je Ing. H. skutečně dlouhodobě k zastižení, je ... a nikoliv adresa uvedená v plné moci... Je tudíž logické, že žalovaný vzal v úvahu zjištěné skutečnosti a napadené rozhodnutí zaslal ve smyslu § 20 odst. 1 správního řádu i na adresu dosílky, tj..., kde by mohl být příjemce v rozhodné době doručovatelem zastižen. Z údajů uvedených na doručence k napadenému rozhodnutí, které bylo zasíláno na adresu ..., je zřejmé, že provozovatelem poštovních služeb v Praze byla tato písemnost přesměřována na adresu dosílky ..., což opět svědčí závěru o skutečné adrese zástupce žalobce, na níž je zástupce žalobce k zastižení. Žalovaný proto odmítal tvrzení žalobce, že byla zásilka adresována nesprávně panu H. na adresu provozovny společnosti Strojírny - RINOH s.r.o. (jiného právního subjektu), neboť tuto adresu ..., si zástupce pro doručování písemností žalobci sám zvolil, jak vyplývá z obsahu doručenek vztahujících se k písemnostem pro Ing. B.H. zastupujícího žalobce.

14. Z doručenky prokazující doručení napadeného rozhodnutí na adresu Ing. B.H... tj. na adresu, na které zástupce žalobce fakticky korespondenci přijímal, je seznatelné, že provozovatelem poštovních služeb ve Kdyni nebyl při pokusu o doručení adresát v tomto místě zastižen, a proto mu doručovatel zanechal výzvu k vyzvednutí zásilky s tím, že zásilka byla připravena k vyzvednutí dne 20. 12. 2011. Zásilka byla téhož dne, tj. 20. 12. 2011, uložena na poštovní úřadovně a připravena k vyzvednutí. Jelikož si zástupce zásilku nevyzvedl ve lhůtě 10 dnů ode dne, kdy byla připravena k vyzvednutí, byla zásilka vložena do schránky dne 2. 1. 2012. Dle žalovaného je uvedenou doručenkou prokázáno, že na adrese ..., byl adresát řádně vyzván k vyzvednutí zásilky a upozorněn, že je zásilka připravena k vyzvednutí dne 20. 12. 2012, což je plně v souladu s § 23 odst. 1 a 4 správního řádu. Nevyzvedl-li si adresát zásilku ve lhůtě 10 dnů, písemnost se považuje v souladu s § 24 odst. 1 správního řádu za doručenou posledním dnem této lhůty, tj. dnem 30. 12. 2012.

15. K námitce, že byl zástupce pan B.H. od 20. 12. 2011 do 3. 1. 2012 na dovolené mimo území republiky, a tuto skutečnost dokládá čestným prohlášením účetního R.A., žalovaný uvedl, že mu nepřísluší hodnotit důkazní sílu uvedeného čestného prohlášení, nicméně na svou obhajobu považuje za vhodné uvést, že pokud si zástupce žalobce nemohl zásilku pro dočasnou nepřítomnost nebo z jiného vážného důvodu bez svého zavinění ve stanovené lhůtě vyzvednout, mohl požádat o určení neplatnosti doručení nebo okamžiku, kdy byla písemnost doručena (§ 24 odst. 2 ve spojení s § 41 správního řádu), což však neučinil.

16. Žalobce udělil plnou moc k zastupování ve správním řízení o uložení pokuty vlastnímu jednateli Ing. B.H. Jediným důsledkem této plné moci pro správní orgán byla změna způsobu doručování. Ačkoliv měl zástupce žalobce na adrese uvedené v plné moci zajištěnu dosílku na jinou adresu, žalovanému nesdělil aktuální adresu pro doručování. Dle žalovaného žalobce zastupovaný svým jednatelem Ing. B.H., vyvinul kroky, kterými ztížil plynulý průběh tohoto správního řízení, resp. znemožnil účinky doručení a nastoupení účinků s doručením spojených. Postup žalobce tak žalovaný vnímá jako účelovou snahu ztížit vedení správního řízení. Přitom základním předpokladem efektivního správního řízení je vzájemná součinnost a spolupráce správních orgánů a účastníků řízení. Z popsaného a ze správního spisu je zřejmé, že zástupce žalobce na adrese ..., přebíral písemnosti a o dosílání na tuto adresu požádal i Českou poštu. Uvedenou adresu proto lze považovat za adresu pro doručování ve smyslu § 19 odst. 3 ve spojení s § 20 odst. 1 správního řádu, byť o doručování na tuto adresu zástupce žalobce správní orgán výslovně nepožádal, když dle názoru žalovaného není důvod, s přihlédnutím k vlastnímu jednání zástupce žalobce, pochybovat o projevené vůli zástupce žalobce doručovat mu na adresu ... Dle žalovaného lze mít napadené rozhodnutí za doručené, neboť bylo prokazatelně uloženo a připraveno k vyzvednutí od 20. 12. 2011 po dobu 10 dnů, a lze jej tak považovat za doručené uplynutím posledního dne této lhůty, tj. dnem 30. 12. 2011. Kdy byla písemnost vložena a vyzvednuta z domovní či poštovní schránky již není podstatná. V přezkoumávaném případě tak byla dodržena objektivní tříletá lhůta pro uložení zákonné sankce za porušení povinností při vedení účetnictví.

17. Žalovaný odmítl tvrzení, že žalobce nebyl seznámen s výsledky řízení a neměl možnost se před vydáním rozhodnutí k němu vyjádřit a důkazně jej doplnit a že se nevypořádal s jeho tvrzeními v odvolání. Uvedl, že je ze správního spisu seznatelné, že správní orgány postupovaly ve správním řízení v úzké součinnosti s účetní jednotkou, které byla dána opakovaně příležitost, aby mohla svá práva a zájmy hájit, vyjádřit se k podkladům rozhodnutí a uplatnit své návrhy (viz čj. 3611 1/11/1 18931403089 a čj. 80532/11/118931403089), a to zejména za situace, kdy na základě součinnosti s žalobcem finanční úřad zjistil v průběhu kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 zcela jiné okolnosti ohledně účtování nájemného a podnájemného, než tvrdil žalobce ve správním řízení. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 4 až 9) a na obsah správního spisu, ze kterých je seznatelné, že se zabýval všemi návrhy a námitkami žalobce a řádně se s nimi vypořádal.

18. Dle žalovaného postupovaly správní orgány v souladu s § 3 správního řádu, tj. že byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro soulad jejich úkonů s požadavky uvedenými v § 2 správního řádu, protože skutková podstata šetřených případů byla nezvratně zjištěna a žalovaným prokázána. Z principů vymezených v zákoně o účetnictví totiž vyplývá, že skutkovou podstatu již žádný další předložený důkaz nemůže zvrátit. Zákon o účetnictví jednoznačně stanoví rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, stanoví účetní jednotce povinnost účtovat o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření (§ 2), a to podvojnými zápisy, do období, s nímž tyto skutečnosti souvisejí; přitom o veškerých nákladech a výnosech účetní jednotky účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí (§ 3 odst. 1). Účetní jednotka je povinna provádět účetní zápisy průběžně v účetním období po vyhotovení účetního dokladu a účetní zápisy nesmějí účetní

jednotky provádět mimo účetní knihy (§ 12). Tyto povinnosti dané zákonem žalobce nedodržel, jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí.

19. Ze spisu je seznatelné, že žalobci byla dána možnost vyjádřit se ke všem provedeným důkazům a k věci samotné a byl mu vytvořen prostor k navrhování dalších vlastních důkazů, které žalobce považoval za potřebné. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný vycházel ze všech provedených důkazních prostředků, jejichž komplexní zhodnocení samostatně a ve vzájemných souvislostech bylo provedeno při respektování pravidla logického uvažování. Závěry se opírají o shromážděné důkazy, jako logicky uspořádaný řetězec přímých i nepřímých důkazů vyhodnocených podle § 50 odst. 4 správního řádu.

Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

20. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s.ř.s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

21. Žaloba není důvodná.

Právní hodnocení

I.

22. Finanční úřad uložil žalobci pokutu podle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví za porušení povinností stanovených účetní jednotce při vedení účetnictví v § 8 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví, neboť při kontrole daně z příjmů právnických osob shledal, že předložené účetnictví bylo nesprávné, když účetní jednotka nevedla účetnictví tak, aby to neodporovalo zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům a neobcházelo jejich účel. K uložení sankce přistoupil finanční úřad poté, co zjistil, že účetní jednotka nepostupovala v souladu s § 8 odst. 3 zákona o účetnictví a vedla účetnictví neúplně, když nezaúčtovala v účetním období roku 2008 v účetních knihách všechny hospodářské operace o předpisech nájemného na základě podnájemních smluv s jednotlivými podnájemníky, které se promítaly do výnosů a o předpisech nájemného na základě nájemních smluv s majiteli objektů, které se promítaly do nákladů, a které v tomto účetním období měla podle § 3 zákona o účetnictví zaúčtovat.

23. Podle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví, ve znění účinném pro rok 2008, *účetní jednotce, která vede účetnictví nesprávně, se uloží pokuta do výše 3 % hodnoty aktiv celkem, jde-li o protiprávní jednání podle písmen d) až i).* Podle § 8 odst. 1 zákona o účetnictví *jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví správně, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a*

způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Podle § 8 odst. 2 je účetnictví účetní jednotky správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel. Podle § 8 odst. 3 zákona o účetnictví je účetnictví účetní jednotky úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat podle § 3, a nejpozději do konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející účetní období sestavila účetní závěrku, popřípadě i konsolidovanou účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu, popřípadě i konsolidovanou výroční zprávu, zveřejnila informace podle § 21a a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy, a to přehledně uspořádané. Podle § 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.

24. Podle § 37 odst. 5 zákona o účetnictví *odpovědnost účetní jednotky za protiprávní jednání zaniká, jestliže řízení o něm nebylo zahájeno do 1 roku ode dne, kdy se orgán příslušný k uložení pokuty o protiprávním jednání dozvěděl, nejpozději však do 3 let ode dne, kdy bylo spácháno. Podle uvedeného ustanovení lze pokutu pravomocně uložit do tří let ode dne, kdy k porušení povinnosti došlo. Z dikce i smyslu tohoto zákonného ustanovení je zřejmé, že pod „uložením pokuty“ je nutno chápat teprve skutečný, materiální zásah do právní sféry porušitele práva, který nastává až nabytím právní moci příslušného rozhodnutí. Tento závěr vyplývá z ustálené judikatury správních soudů, podle níž „uložením pokuty je teprve okamžik, kdy účastníku řízení vznikne právní povinnost rozhodnutí se podrobit a pokutu zaplatit; ta nastává materiální právní mocí rozhodnutí o uložení pokuty, protože teprve tímto okamžikem je dotčena právní sféra delikventa. Smyslem této zákonné úpravy je totiž stanovit prekluzivní lhůtu, po jejímž marném uplynutí nelze osobu, která se dopustila správního deliktu, postihovat“ (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2004, čj. 5 A 1/2001 - 56, in: Sb. NSS č. 329/2004, týkající se zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech – rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz).*

25. V zákoně o účetnictví není upraven postup při ukládání sankce podle tohoto zákona, proto je nutno vycházet z ustanovení § 1 odst. 2 správního řádu, podle něhož *tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, nestanoví-li zvláštní zákon jiný postup. Řízení o uložení sankce za protiprávní jednání podle zákona o účetnictví se tak vede podle správního řádu. Podle § 73 odst. 1 správního řádu nestanoví-li tento zákon jinak, je v právní moci rozhodnutí, které bylo oznámeno a proti kterému nelze podat odvolání. Podle § 91 odst. 1 správního řádu proti rozhodnutí odvolacího správního orgánu se nelze dále odvolat. Rozhodnutí odvolacího správního orgánu je v právní moci, jestliže bylo oznámeno všem odvolatelům a účastníkům uvedeným v § 27 odst. 1. V dané právní věci byl žalobce jediným účastníkem řízení, proto rozhodnutí odvolacího správního orgánu mohlo nabýt právní moci dnem jeho doručení žalobci.*

II.

26. Žalobce v žalobě nezpochybňuje skutkové okolnosti uložení sankce, ale namítá prekluzi práva. Namítá, že zanikla jeho odpovědnost, jako účetní jednotky, za předmětné protiprávní jednání, a to marným uplynutím objektivní tříleté lhůty, která uplynula dnem 31. 12. 2011. Dle žalobce mu napadené rozhodnutí do tohoto data nebylo doručeno (viz odst.

4). Dle žalovaného bylo napadené rozhodnutí žalobci doručeno v tříleté prekluzivní lhůtě (viz odst. 9 – 16).

27. Pro posouzení důvodnosti tohoto žalobního bodu je podstatné, zda nastala materiální právní moc napadeného rozhodnutí do 31. 12. 2011, resp. zda bylo žalobci napadené rozhodnutí oznámeno v souladu se správním řádem do tohoto data.

28. Podle § 72 odst. 1 věta první správního řádu *se rozhodnutí účastníkům oznamuje doručením stejnopisu písemného vyhotovení do vlastních rukou nebo ústním vyhlášením*. V daném případě bylo napadené rozhodnutí žalobci oznámeno doručením stejnopisu písemného vyhotovení do vlastních rukou.

29. Podle § 19 odst. 1 správního řádu *písemnost doručuje správní orgán, který ji vyhotovil. Správní orgán doručí písemnost prostřednictvím veřejné datové sítě do datové schránky. Nelze-li písemnost takto doručit, může ji doručit správní orgán sám; v zákonem stanovených případech může písemnost doručit prostřednictvím obecního úřadu, jemu naroveň postaveného správního orgánu (dále jen „obecní úřad“) nebo prostřednictvím policejního orgánu příslušného podle místa doručení; je-li k řízení příslušný orgán obce, může písemnost doručit prostřednictvím obecní policie*. Podle § 19 odst. 2 správního řádu *není-li možné písemnost doručit prostřednictvím veřejné datové sítě do datové schránky, lze ji doručit také prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Správní orgán zvolí takovou poštovní službu, aby z uzavřené poštovní smlouvy vyplývala povinnost dodat poštovní zásilku obsahující písemnost způsobem, který je v souladu s požadavky tohoto zákona na doručení písemnosti*. Podle § 19 odst. 4 správního řádu *do vlastních rukou adresáta se doručují písemnosti podle § 59, § 72 odst. 1, písemnosti, o nichž tak stanoví zvláštní zákon, a jiné písemnosti, nařídí-li to oprávněná úřední osoba*. V daném případě nebylo možné písemnost doručit prostřednictvím veřejné datové sítě do datové schránky, proto byla doručována prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, České pošty s.p., a to jako rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 správního řádu do vlastních rukou adresáta (žalobce).

30. Podle § 21 odst. 1 část první věty před středníkem správního řádu *se právnické osobě písemnost doručuje na adresu pro doručování (§ 19 odst. 3), na adresu jejího sídla nebo sídla její organizační složky, jíž se řízení týká*. Žalobce, obchodní společnost B&B Ekonom Consult spol. s r.o., je právnickou osobou. V úplném výpisu z obchodního rejstříku jsou uvedeny s účinností od 28. 4. 1994 a od 19. 1. 2012 shodné adresy sídla žalobce a jména a adresy jeho jednatelů. Sídlo žalobce v době doručování napadeného rozhodnutí bylo ... Jednateli byli Ing. B.H. a B.H.... Ze správního spisu soud nezjistil, že by žalobce postupoval podle § 19 odst. 3 správního řádu, podle něhož *nevyklučuje-li to zákon nebo povaha věci, na požádání účastníka řízení správní orgán doručuje na adresu pro doručování nebo elektronickou adresu, kterou mu účastník řízení sdělí, zejména může-li to přispět k urychlení řízení; taková adresa může být sdělena i pro řízení, která mohou být u téhož správního orgánu zahájena v budoucnu*. Žalobce správní orgán nepožádal o doručování na adresu pro doručování, žádnou takovou adresu správnímu orgánu v rámci daného správního řízení nesdělil. Písemnosti by tak měly být žalobci doručovány na adresu jeho sídla ...

31. Podle § 30 odst. 1 správního řádu *jménem právnické osoby činí úkony ten, kdo je k tomu oprávněn v řízení před soudem podle zvláštního zákona*. Zvláštním zákonem je zde zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, kde je v § 21 pod písm. a) stanoveno, že *za právnickou osobu jedná její statutární orgán*. Za žalobce jednal v daném správním řízení Ing. B.H...., jak je zřejmé z předložené plné moci.

32. Podle § 33 odst. 1 správního řádu *účastník si může zvolit zmocněnce. Zmocnění k zastoupení se prokazuje písemnou plnou mocí. Plnou moc lze udělit i ústně do protokolu. V téže věci může mít účastník současně pouze jednoho zmocněnce*. Finančnímu úřadu byla dne 3. 8. 2011 doručena plná moc ze dne 2. 8. 2011 s textem: „*Já, níže podepsaný ing. B.H...., jednatel společnosti B+B Ekonom Consult s.r.o., IČO 00884111, uděluji plnou moc firmě ing. B.H...., k zastupování při jednání s Finančním úřadem – správní řízení o uložení pokuty včetně projednání správního řízení a převzetí zprávy a případných daňových výměrů plynoucích ze správního řízení*“. Z uvedené plné moci je zřejmé, že žalobce jednající jednatel Ing. B.H., udělil plnou moc k zastupování fyzické osobě Ing. B.H..... K tomu soud dodává, že firma „*ing. B.H....*“, jak je označena v plné moci, v obchodním rejstříku zapsána není.

33. Podle § 34 odst. 2 správního řádu *s výjimkou případů, kdy má zastoupený něco v řízení osobně vykonat, doručují se písemnosti pouze zástupci. Doručení zastoupenému nemá účinky pro běh lhůt, nestanoví-li zákon jinak*. Napadené rozhodnutí tak bylo doručováno jako písemnost do vlastních rukou žalobci, právnické osobě, zastoupené fyzickou osobou. Adresa fyzické osoby byla v plné moci označena shodně jako adresa jednatele žalobce... Z doručenek založených ve správním spise (čj. 8305/11-1200-400609 a čj. 87353/11/118931403089) je zřejmé, že Ing. B.H. byly písemnosti doručované na adresu ... dosílány Českou poštou na adresu..., na které písemnosti přebíral. Obdobně prostřednictvím dosílky bylo doručováno napadené rozhodnutí cestou poštovní úřadovny Praha 1 na poštovní úřadovnu ve ... Správné proto není tvrzení žalobce, že bylo napadené rozhodnutí nesprávně doručováno na adresu provozovny obchodní společnosti Strojírny – RINOH s.r.o. (jiného právního subjektu).

34. Hlavním účelem doručování je zajistit, aby se adresát s doručovanou písemností seznámil, resp. měl reálnou možnost se s ní seznámit. Proto není nutné, aby ve smyslu § 21 odst. 1 správního řádu k převzetí písemnosti došlo jen na adrese pro doručování (§ 19 odst. 3 správního řádu), na adrese sídla právnické osoby nebo na adrese sídla její příslušné organizační složky. Dle názoru soudu je možné při doručování písemností právnickým osobám, které jsou zastoupeny fyzickými osobami, použít pravidlo obsažené v § 20 odst. 1 správního řádu, podle kterého *fyzické osobě lze však doručit, kdekoliv bude zastížena*. Řádně doručeno tak bude i tehdy, pokud bude fyzické osobě, která je zástupcem právnické osoby, písemnost doručena, kdekoliv bude zastížena. Proto soud shledal správným a zcela logickým postup žalovaného při doručování napadeného rozhodnutí žalobci, když toto odeslal dne 19. 12. 2011 na obě jemu známé adresy ... a současně na adresu ... Postupoval tak při doručování napadeného rozhodnutí v souladu s ustanovením § 34 odst. 2 správního řádu za použití ustanovení § 20 odst. 1 správního řádu.

35. Soud se zcela shoduje s žalovaným v tom, že zástupci žalobce Ing. B.H. byly Českou poštou písemnosti žalovaného s adresou ... dosílány na adresu ... Uvedenou adresu však správnímu orgánu nesdělil jako ve smyslu § 19 odst. 3 správního řádu adresu pro doručování a nepožádal o doručování na ni. Zřízením služby dosílky u České pošty však skutečně nelze dosáhnout shodné právní pozice, pokud jde o doručování dle správního řádu, jako podáním žádosti o doručování na adresu pro doručování. Proto datum 27. 12. 2011, kdy byla dle doručení zásilka připravena k vyzvednutí na poštovní úřadovně ve Kdyni, není datem, které by mělo vliv na fikci doručení podle § 24 odst. 1 správního řádu, podle něhož *jestliže si adresát uložené písemnosti písemnost ve lhůtě 10 dnů ode dne, kdy byla k vyzvednutí připravena, nevyzvedne, písemnost se považuje za doručenou posledním dnem této lhůty*. Za den, kdy byla poštovní zásilka připravena k vyzvednutí, je tak třeba v případě dosílací služby považovat den, kdy byla písemnost doručena na příslušnou poštovní úřadovnu dle adresy označené odesílatelem. K tomu soud v podrobnostech odkazuje na vyjádření žalovaného k žalobě ohledně poštovní smlouvy uzavřené mezi odesílatelem a osobou poskytující poštovní služby (viz odst. 11), se kterým se ztotožňuje. Na poštovní úřadovnu Praha 1 byla písemnost doručena 21. 12. 2011.

36. Soud se shoduje s žalovaným i v tom, že adresa, na které lze zástupce žalobce skutečně dlouhodobě zastihnout, je adresa ..., kterou si zástupce žalobce pro dosílku, resp. doručování písemností adresovaných mu na adresu ..., sám zvolil, a nikoliv adresa uvedená v plné moci ... Proto žalovaný postupoval zcela v souladu s § 20 odst. 1, když zástupci žalobce, fyzické osobě, doručoval tam, kde byla dosud vždy zastihována a zásilky přebírala, na adresu... Na poštovní úřadovně Kdyně byla tato písemnost uložena a připravena k vyzvednutí dne 20. 12. 2011. Zástupce žalobce si písemnost ve smyslu § 24 odst. 1 správního řádu nevyzvedl ve lhůtě 10 dnů ode dne, kdy byla připravena k vyzvednutí, tj. do 30. 12. 2011 (pátek). Napadené rozhodnutí tak bylo žalobci doručeno dnem 30. 12. 2011 a tímto dnem nastala materiální právní moc napadeného rozhodnutí. Žalobci bylo napadené rozhodnutí oznámeno v souladu se správním řádem do 31. 12. 2011, proto nedošlo k prekluzi práva, nezanikla odpovědnost žalobce, jako účetní jednotky, za předmětné protiprávní jednání.

37. Podle § 24 odst. 2 správního řádu *prokáže-li adresát, že si pro dočasnou nepřítomnost nebo z jiného vážného důvodu nemohl bez svého zavinění uloženou písemnost ve stanovené lhůtě vyzvednout, může za podmínek ustanovení § 41 požádat o určení neplatnosti doručení nebo okamžiku, kdy byla písemnost doručena*. Ustanovení § 41 správního řádu obsahuje podmínky, při jejichž splnění lze žádat o navrácení v předešlý stav, resp. prominutí zmeškání úkonu. Namítá-li žalobce, že byl v době od 20. 12. 2011 do 3. 1. 2013 mimo území republiky, mohl využít tohoto institutu pro obdobné případy ve správním řádu zakotveného. To však žalobce, resp. zástupce žalobce, neučinil. Důkazní hodnota čestného prohlášení účetního R.A. je v daném případě téměř nulová, neboť žalobce ničím dalším tuto skutečnost neprokazuje (čímkoli, co by prokazovalo jeho tvrzení o dovolené mimo území České republiky), lze proto hodnotit, že skutková verze předestřená zástupcem žalobce není pravdivá.

III.

38. K námitce žalobce, že je napadené rozhodnutí „*nezákonné a nepřezkoumatelné, přičemž průběh řízení i řízení samé nebylo provedeno v souladu se zákonem*“, soud uvádí, že

soudní přezkum ve správním soudnictví je co do svého rozsahu nikoli přezkumem neomezeným, to znamená, že soudy nepřezkouvávají a přezkouvávat nemohou žalobami napadená rozhodnutí bez zřetele k tomu, co konkrétně žalobce napadenému správnímu rozhodnutí vytýká. Soudy ve správním soudnictví přezkouvávají žalobou napadená správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), to znamená na základě skutkových či právních důvodů, pro které žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné či nicotné [§ 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.]. Je proto nezbytné, aby žalobce rozhodné skutečnosti, které dle jeho názoru odůvodňují zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, resp. prohlášení jeho nicotnosti, v podané soudní žalobě uvedl, protože jenom v případě, že jsou konkrétní žalobní body v podané žalobě dostatečně podrobně uvedeny, může se jimi soud kvalifikovaně zabývat. Míře konkrétnosti uplatněných žalobních bodů pak nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť pokud má soudní přezkum probíhat v mezích žalobních bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem, protože nelze předjímat, co konkrétně žalobce namítal. Pokud by tak soud přesto učinil a rozhodnutí přezkoumal se zřetelem k tomu, co v podané žalobě uvedeno není, resp. není postaveno na jisto, že je v žalobě obsaženo, nepostupoval by v takovém případě v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s.ř.s., neboť by již nešlo o přezkum v rámci žalobních bodů. Uvedené tvrzení žalobce je pouze obecné a krajskému soudu tak neumožňuje, aby se jím blíže zabýval, když neshledal vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

IV.

39. K námitce, že žalobce nebyl před vydáním napadeného rozhodnutí „seznámen s výsledky řízení a neměl možnost se před vydáním rozhodnutí k němu vyjádřit a důkazně dále doplnit, eventuálně ještě navrhnout či označit další důkazy dle průběhu řízení, včetně odvolacího, což považuje žalobce rovněž za nesouladné se zákonem, přičemž se rozhodující orgán nevypořádal s tvrzeními uvedenými žalobcem v jeho odvolání, a to ani s těmi, jež uvedl i v prvním z jeho odvolání“, soud obdobně jako v případě předchozí námitky uvádí, že tato tvrzení žalobce jsou natolik obecná, že krajskému soudu neumožňují se s nimi blíže vypořádat. Postup finančního úřadu a v rámci odvolacího řízení žalovaného je podrobně popsán v odůvodnění napadeného rozhodnutí a soud nepovažuje za nutné v rámci takto obecně formulované námitky opakovat celý průběh správního řízení. Z obsahu správního spisu, který koresponduje postupu správních orgánů popsanému v odůvodnění napadeného rozhodnutí je však zřejmé, že žalobce byl seznámen výsledky řízení jak v rámci řízení před správním orgánem prvního stupně, tak v řízení odvolacím. Měl možnost se před vydáním napadeného rozhodnutí k němu vyjádřit a případně jej doplnit důkazy. Žalovaný se vypořádal se všemi jeho odvolacími námitkami směřujícími proti rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 25. 8. 2011, čj. 87353/11/118931403089 a nebylo jeho povinností vypořádat se v rámci napadeného rozhodnutí s odvolacími námitkami „jež uvedl i v prvním z jeho odvolání“. Soud se zcela ztotožňuje s žalovaným a konstatuje, že ze správního spisu a obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správní orgány obou stupňů postupovaly ve správním řízení v úzké součinnosti s žalobcem jako účetní jednotkou. Žalobci byla dána opakovaně příležitost, aby mohla svá práva a zájmy hájit, vyjádřit se k podkladům rozhodnutí a uplatnit své návrhy (viz čj. 3611 1/11/1 18931403089 a čj. 80532/11/118931403089), a to zejména za situace, kdy na základě součinnosti s žalobcem finanční úřad zjistil v průběhu

kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 zcela jiné okolnosti ohledně účtování nájemného a podnájemného, než tvrdil žalobce ve správním řízení.

Závěr

40. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Náklady řízení

41. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

P o u č e n í : **Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.**
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 28. února 2014

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová