



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **P.V.T. Commercial Investment, a.s.**, se sídlem Praha 8-Libeň, Na Rokytce 1032/24, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno-střed, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 1.10.2010 č.j. 6631/10-1201-806324, ve věci pokuty,

t a k t o :

I. Pokuta uložená žalobci rozhodnutím Finančního úřadu v Kopřivnici ze dne 9.8.2010 č.j. 57538/10/376930804387 ve spojení s rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 1.10.2010 č.j. 6631/10-1201-806324 se **snižuje** na částku 250.000,- Kč.

II. Ve zbytku se žaloba **zamítá**.

III. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle § 19 odst. 1 a § 20 odst. 1 zák. č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství – dále jen „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici (dále jen „správce daně“) ze dne 9.8.2010 č.j. 57538/10/376930804387, jímž správce daně uložil žalobci pokutu podle § 37 odst. 1 písm. h) a i) zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“) ve výši 265.000,- Kč za porušení ust. § 6 odst. 3, § 7 odst. 1, 2, § 29 a § 30 ZoÚ, když žalobce neinventarizoval majetek stanoveným způsobem, čímž vedené účetnictví za kontrolovaná období let 2007 a 2008 nepodávalo věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a obsah položek účetních závěrek neodpovídal skutečnému stavu; současně byla žalobci uložena povinnost nahradit náklady řízení částkou 1.000,- Kč.

Namítá, že:

- 1) řízení o uložení pokuty nebylo řádně zahájeno, když oznámení o zahájení řízení ani usnesení ze dne 7.7.2010 nebyla nikdy doručena zástupkyni žalobce pro daňové řízení, jejíž generální plná moc byla uložena u správce daně (k čemuž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.8.2010 č.j. 5 Afs 12/2010-80, www.nssoud.cz) – z tohoto důvodu má za to, že rozhodnutí správce daně i napadené rozhodnutí žalovaného jsou rozhodnutími nicotnými;
- 2) pokud správce daně a žalovaný dovodili, že žalobce vedl účetnictví „*nesprávně*“, nelze tento termín směřovat s termínem „*správný*“ dle § 8 odst. 2 ZoÚ. „*Správné*“ účetnictví je dle žalobce takové, které neodporuje či neobchází ust. § 9 - § 17 ZoÚ, z nichž porušení žádného není žalobci vytýkáno; z rozhodnutí tedy nikterak nevyplyvá, proč měl žalobce snad vést účetnictví „*nesprávně*“, tzn. jak měl naplnit skutkovou podstatu § 37 odst. 1 písm. i) ZoÚ;
- 3) pochybení žalobce bylo v řízení zveličeno, což vedlo k uložení pokuty v absolutně nepřiměřené výši – zde konkrétně namítá:
 - a) v odůvodnění napadeného rozhodnutí je uvedeno, že pochybení žalobce byla zjištěna při daňové kontrole. To však není pravdou, když žalobce na předmětná pochybení přišel sám, a proto ještě před zahájením daňové kontroly podal v 12/2009 dodatečná daňová přiznání a provedl opravy v účetnictví;
 - b) pravdou není ani závěr žalovaného, že žalobce neinventarizoval majetek v souladu s účetními předpisy. Chybně zjištěný byl totiž toliko skutečný stav, druhá část inventarizace (porovnání se stavem v účetnictví) byl v pořádku. Na chybu nebylo možno běžnými metodami přijít. Chybu žalobce zjistil, až když vedení společnosti začalo jednat o ukončení činnosti a o prodeji veškerého majetku;
 - c) žalobce nesouhlasí s hodnotícím kritériem 2% vlastního kapitálu, neboť vlastní kapitál je rozdíl mezi hodnotou aktiv netto, cizími zdroji a časovým rozlišením pasiv. Výše vlastního kapitálu je tedy přímo úměrná výši aktiv a nepřímo úměrná cizím zdrojům. Při stejné hodnotě aktiv tedy čím vyšší budou cizí zdroje, tím nižší bude hodnota vlastního kapitálu a tím vyšší bude vypočtená percentuelní chyba;
 - d) kritérium 2% vlastního kapitálu bylo dle žalobce zvoleno účelově; nikde ze spisu není zřejmé, proč právě 2% jsou významná a proč bylo zvoleno právě toto kritérium;

- e) žalobce nesouhlasí ani s dalším zvoleným kritériem – porovnání analytického účtu 022009 se syntetickým účtem 022. Nikde ve spise není uvedeno, proč nebyl zvolen součet účtové skupiny 02, jak bývá běžné. Podle žalobce je hrubě zavádějící a zkreslující porovnávat částku chybně zaúčtovaného majetku toliko s částí majetku a ne s majetkem jako celkem. Při určení hladiny významnosti se běžně v auditorské praxi používá jako základna pro porovnání hodnota aktiv jako celku, což je položka ještě vyšší než hodnota majetku účtové skupiny 02;
- f) žalobce nesouhlasí ani s úvahou žalovaného ve vztahu k investičním pobídkám, když žalovaný tak vztahuje na žalobce zákonná ustanovení, která se žalobce vůbec netýkají. Ust. § 1 odst. 2 písm. c) a § 19 odst. 6 ZoÚ se totiž vztahují jen na organizační složky státu – není tedy jediný důvod pro takto zkreslené porovnávání;
- g) žalobce rozporuje porovnání vzniklé chyby s výsledkem hospodaření před zdaněním, když pro rok 2007 je užit základ daně 1,7 mil. Kč (účetní výsledek však byl 10,34 mil. Kč před zdaněním). Stejná nesrovnalost je i v r. 2008, kdy účetním výsledkem byla ztráta 6,29 mil. Kč. Sám žalovaný přitom uznává, že žalobce pozdější opravou účetnictví nesnížil svou daňovou povinnost;
- h) v návrhu výše pokuty není uvedeno, proč nebylo využito ust. § 37 odst. 1 ZoÚ (neuložení pokuty). Má za to, že je třeba přihlídnout ke všem skutečnostem svědčícím v žalobcův prospěch, kdy odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.6.2005 č.j. 8 As 5/2005-53, www.nssoud.cz;
- i) žalobce se dovolává běžné praxe a z toho plynoucího žalobcova legitimního očekávání.
 - α) chyby v účetnictví dělají i ministerstva a není známo, že by za tyto chyby byla sankcionována. Nelze přijmout tezi, že pokuty budou ukládány jen v podnikatelském sektoru a státních orgánů se to netýká.
 - β) k běžné praxi předkládá seznam pokut uložených Finančním ředitelstvím v Ostravě od r. 2008 s tím, že výše žalobci uložené pokuty výrazně převyšuje ostatní pokuty. I kdyby bylo skuteností, že použitá procenta jsou při stanovení pokuty v jednotlivých případech podobná, absolutní výše pokuty uložená žalobci vybočuje z jakékoli dosavadní praxe;
 - j) při stanovení výše pokuty mělo být přihlíženo i k majetkovým poměrům žalobce (tzn. pokutu stanovit tak, aby nebyla nepřiměřená majetkovým možnostem žalobce). Žalobce přitom vykazuje ze svého podnikání výrazné ztráty, což také bylo důvodem ukončení výrobní činnosti;
- 4) žalobce napadá úvahu žalovaného o tom, že za roky 2007-8 byly vyhotoveny výkazy ve zjednodušeném rozsahu v rozporu se zákonem.
 - a) výkazy za rok 2007 měl totiž správce daně v držení již od 25.6.2008 – uplynula tedy doba jednoho roku, kdy se o deliktu dozvěděl a za toto jednání již nemůže žalobce postihovat;
 - b) výkazy za rok 2008 byly zpracovány a předloženy v plném rozsahu, proto je v této části úvaha žalovaného nepravdivá.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. K jednotlivým žalobním bodům uvádí:

- 1) řízení bylo zahájeno přímo s žalobcem, prvostupňové rozhodnutí bylo doručeno zástupci dle plné moci JUDr. J., který za žalobce i podal odvolání. Sám žalobce přitom 26.7.2010 doručil správci daně plnou moc pro JUDr. J. Námitky, které jsou obsahem žalobního bodu 1) měl žalobce možnost namítat kdykoli v průběhu

- řízení, nikdy tak však neučinil. Ing. H. byla navíc plnou moc zmocněna jen k zastupování při daňové kontrole;
- 2) účetnictví nebylo žalobcem vedeno v souladu se ZoÚ, čímž podle § 8 odst. 2 ZoÚ nebylo správné. Pokud účetní jednotka nedodrží jakékoli ustanovení ZoÚ (nejen ust. § 9 - § 17), je ve smyslu § 8 odst. 2 ZoÚ nesprávné;
- 3) a) žalovaný i správce daně napadenou větou konstatovali, že účetní pochybení byla zjištěna a žalobci sdělena správcem daně při zahájení daňové kontroly, jak je zachyceno v protokole o ústním jednání ze dne 31.3.2010;
- b) sám žalobce přiznává své pochybení, a to nejen v žalobě, ale i ve svém stanovisku zaslaném správci daně a dále i v odvolání;
- c) – h) odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a doplňuje, že žalobce svým účetním pochybením uvedl ve smyslu § 37 odst. 1 písm. h) ZoÚ nepravdivé údaje v účetních záznamech a způsobil tak, že účetní závěrka nepodávala věrný obraz předmětu účetnictví. K úvahám správce daně obsažených v jeho interní písemnosti a v předkládací zprávě se žalovaný ve vyjádření k žalobě výslovně nevyjadřuje;
- i) – j) odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a doplňuje, že nelze přijmout zjednodušující tvrzení žalobce, že jemu uložená sankce byla nepřiměřená. Výše uložené sankce – podložená správní úvahou správce daně – je ovlivněna mnoha skutečnostmi, které vyplývají z konkrétního individuálního správního řízení. Proti výši sankce nelze podle žalovaného brojít pouhými obecnými souhrnnými informacemi;
- 4) b) účetní pochybení za rok 2008 bylo do napadeného rozhodnutí uvedeno nedopatřením (omylem);
- a) tuto skutečnost žalovaný do napadeného rozhodnutí uvedl navíc, když ji zjistil v odvolacím řízení. Tato skutečnost však nemohla mít vliv na výši pokuty, jak byla vyměřena již správcem daně. Uplynutím prekluzivní lhůty k sankcionování uvedeného jednání žalovaný nezpochybňuje.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba je částečně důvodná.

K prvnímu žalobnímu bodu krajský soud konstatuje, že správci daně byla 6.9.1996 doručena plná moc zmocňující Ing. H. opravňující ji zastupovat žalobce „*ve věcech daní, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí*“.

Jedná se tak bezesporu o plnou moc opravňující Ing. H. zastupovat žalobce „*ve věcech daní*“, t.j. v jakémkoli daňovém řízení podle zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), či později podle zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).

Otázkou zůstává výklad zmocnění „*ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí*“. Krajský soud má za to, že takto vymezené zmocnění opravňuje zástupce zastupovat zmocnitele v řízeních mající alespoň nějaký vztah k daňové povinnosti žalobce, t.j. např. v řízení o penále či úrok z prodlení, v daňové exekuci, v řízení o pokutě za opožděné tvrzení daně, apod. Takové řízení však nebylo v posuzovaném případě vedeno.

V posuzované věci totiž bylo předmětem řízení zkreslení věrného obrazu účetnictví bez vlivu na žalobcovu daňovou povinnost. Z toho je evidentní, že toto řízení s daněmi přímo nesouviselo. Jakkoli lze připustit, že nepřímo se vedení účetnictví týká i daní, když právě účetní záznamy jsou základem pro stanovení daňové povinnosti [srov. § 16 odst. 2, § 31 odst. 8 písm. c) aj. ZSDP, § 81, § 86 aj. DŘ)], ovšem ve vztahu k této úvaze je nutno zdůraznit, že k zastupování ve věcech, které se daní týkají jen nepřímo, nebyla Ing. H. předmětnou plnou mocí zmocněna.

Správce daně proto postupoval správně, jednal-li při zahájení řízení toliko s žalobcem a následně se zástupcem, jehož plná moc byla předložena právě v tomto řízení.

Sofistikované rozlišování mezi slovy „správně“ a „správný“ či „nesprávně“ a „nesprávný“, které provádí žalobce v žalobním bodě 2), krajský soud odmítá. Uvedené dvojice slov totiž vždy představují toliko jiný slovní tvar užitý pro vyjádření téhož. Užití příslovce namísto podstatného jména sice změní tvar slova, nevede však samo o sobě ke změně významové. Krajský soud proto k první části žalobního bodu 2) uzavírá, že podle obecného chápání předmětných výrazů v českém jazyce je „správně“ právě to, co je „správné“, „nesprávně“ je pak to, co je „nesprávné“.

Není-li žalobci vytýkáno porušení žádného z ust. § 9 - § 17 ZoÚ, nemění to ničeho na tom, že povinností každé účetní jednotky je podle § 7 odst. 1 ZoÚ vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Podle § 8 odst. 1 ZoÚ je povinností každé účetní jednotky též vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Ust. § 8 odst. 2 ZoÚ pak stanoví, že účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.

Tato definice správného vedení účetnictví nerozlišuje mezi ust. § 9 - § 17 ZoÚ a ostatními ustanoveními ZoÚ. Krajský soud přisvědčuje žalovanému v tom, že i porušení jiného ustanovení ZoÚ než těch, která jsou obsažena v § 9 - § 17 ZoÚ (t.j. v posuzovaném případě § 7 odst. 1 a § 8 odst. 1 ZoÚ) vede k závěru o tom, že účetnictví není správné.

K obsahu žalobního bodu 3) krajský soud předesílá, že stanovení konkrétní výše pokuty je předmětem správního uvážení, jehož soudní přezkum není bezbřehý. Nutno předeslat, že ukládání pokut za správní delikty se děje ve sféře volného správního uvážení (diskrečního práva) správního orgánu, tedy v zákonem dovolené volnosti správního orgánu rozhodnout ve vymezených hranicích, resp. volit některé z více možných řešení, které zákon dovoluje. Na rozdíl od posuzování otázek zákonnosti, jimiž se soud musí při posuzování správní věci k žalobní námitce zabývat, je oblast správní diskrece soudní kontrole prakticky uzavřena. Podrobit volné správní uvážení soudnímu přezkoumání při hodnocení zákonnosti rozhodnutí lze jen potud, překročil-li správní orgán zákonem stanovené meze tohoto uvážení, vybočil-li z nich nebo volné uvážení zneužil. Není však v pravomoci správního soudu, aby vstoupil do role správního orgánu a položil na místo správního uvážení uvážení

soudcovské a sám rozhodl, jaká pokuta by měla být uložena. To by mohl soud učinit podle § 78 odst. 2 s.ř.s. jen na návrh žalobce na moderaci sankce (který v nyní posuzované věci byl učiněn) – v takovém případě soud zcela nahrazuje správní úvahu o výši sankce úvahou vlastní. Moderační právo soudu má však místo pouze tam, kde je postih za spáchaný správní delikt zjevně nepřiměřený.

Ukládání sankce je založeno na dvou základních principech – principu zákonnosti trestu a individualizace trestu. Uložení pokuty v mezích zákonných podmínek je součástí posouzení zákonnosti přezkoumávaného správního rozhodnutí. Správní orgán se při ukládání trestu (tj. v tomto případě pokuty) musí výslovně zabývat všemi kritérii, která zákon stanovuje. V případě, že některé z kritérií stanovených zákonem není pro posouzení věci relevantní, má správní orgán povinnost se s takovým kritériem alespoň stručně vypořádat a odůvodnit jeho nepodstatnost. Soudní řád správní ovšem i za situace, kdy správní orgán zákonné meze nepřekročil a výši pokuty řádně zdůvodnil, dává soudu zvláštní oprávnění moderovat výši pokuty. V rámci moderačního práva soud zkoumá, zda nedošlo k excesu při individualizaci trestu, tedy zda a jak bylo přihlédnuto ke všem specifickým konkrétního případu a zda byl v rámci zákonné trestní sankce vybrán pro pachatele takový druh trestu a v té výměře, která splní účel trestu a není zjevně nepřiměřená. Mezi hlediska individualizace trestu v dané věci patří zejména závažnost správního deliktu, význam chráněného zájmu, který byl správním deliktem dotčen, způsob spáchání správního deliktu, jeho následky a okolnosti, za nichž byl spáchán. Při posuzování konkrétní závažnosti správního deliktu není hlavním kritériem skutková podstata deliktu, nýbrž především intenzita skutkových okolností, s jakou došlo k porušení právem chráněných hodnot a zájmů v konkrétním případě.

S ohledem na tato východiska soud považuje stanovení srovnávací hranice 2% vlastního kapitálu za přiměřené. Má za to, že správce daně správně srovnával účetní pochybení v údajích o vlastních zdrojích právě s vlastními zdroji celkem [žalobní bod 3c)], neboť právě tento údaj – který má vypovídat o vlastní obchodní síle ekonomického subjektu – byl nesprávným zaúčtováním zkreslen. Zvolení úrovně 2% [žalobní bod 3d)] pak není evidentním excesem ze zásad správního uvážení, když při celkovém objemu žalobcova vlastního kapitálu lze považovat právě tuto hodnotu za takovou, která ještě neovlivňuje obraz účetnictví natolik, aby bylo možno tento údaj označit za zkreslující hrubě ve smyslu § 37 odst. 1 písm. i) ZoÚ.

Stejně tak krajský soud považuje za případné srovnání účetní chyby se stavem účtu 022 [žalobní bod 3e)], neboť právě stav účtu 022 je nejbližším údajem účetní závěrky v plném rozsahu, kterou měl žalobce povinnost zpracovat, konkrétně stav tohoto účtu představuje položku B.II.3 rozvahy, která je podle § 18 odst. 1 písm. a) ZoÚ součástí účetní závěrky.

Srovnání vzniklého účetního pochybení s hranicí závažnosti 40.000,- Kč obsažené v § 19 odst. 6 věty třetí části za středníkem ZoÚ pro organizační jednotky státu a územní samosprávné celky [žalobní bod 3f)] také nelze označit za zcela nepřipadné, když – jakkoli se toto ustanovení skutečně na žalobce nevztahuje – toto srovnání přispívá ke správnému vyhodnocení závažnosti účetního pochybení žalobce. Krajský soud zdůrazňuje, že se v posuzovaném případě nejednalo o kritérium jediné a má za to, že pokud se právě tato hranice považuje za určující významnost u organizačních jednotek státu a územně samosprávných celků, lze toto kritérium užít – byť jen podpůrně – v rámci úvah o tom, zda neuvedení nebo chybné

uvedení konkrétního údaje mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá (§ 19 odst. 6 věta třetí část před středníkem ZoÚ, která na žalobce dopadá).

Správci daně nelze vytýkat ani nesprávnost údajů o základu daně žalobce [žalobní bod 3g)], když – jak je patrné z obsahu spisu – žalobce sám přesně tyto údaje uvedl na řádcích 200 a 220 řádných daňových přiznání za předmětná zdaňovací období, jakkoli v dodatečných daňových přiznáních uvedl nově údaje, kterými argumentuje v žalobě bez bližšího zdůvodnění jejich vyšší relevance. Účetní pochybení, která jsou nyní žalobci vytýkána, měla přitom právě na tyto údaje vliv.

Při uvedení shora popsaných kritérií a úvah správce daně se krajskému soudu jeví nelogické námitky žalobce obsažené v žalobních bodech 3h) a 3j), tzn. že není uvedeno, proč nebylo od pokuty upuštěno a že nebylo přihlédnuto k majetkovým poměrům žalobce.

Od pokuty nebylo podle shora popsaných úvah správce daně upuštěno proto, že došlo k naplnění kritérií významnosti, t.j. 2% vlastního kapitálu, 10% účtu 022 a 10% základu daně.

Majetkové poměry žalobce pak představuje nejen jeho průběžný hospodářský výsledek, ale zejm. hodnota jeho vlastního kapitálu, která je v úvahách správce daně základním údajem. Krajský soud považuje za absurdní zdůrazňování aktuálního ročního hospodářského výsledku za situace, kdy dotčený subjekt disponuje aktivy v hodnotě stovek miliónů korun při pokutě ukládané v řádu stovek tisíc korun. Na tomto místě krajský soud považuje za potřebné zdůraznit, že ukládaná sankce musí i v oblasti správního trestání naplňovat kritérium přiměřenosti nejen z hlediska, zda není pro sankcionovaného likvidační, ale též z hlediska zákazu bagatelity – výše pokuty musí pro sankcionovaného natolik citelná, aby byla vůbec způsobilá pro příště odradit tento subjekt od porušování zákona (aby zaplacení případné pokuty nebylo pro sankcionovaného výhodnější než plnění jeho zákonných povinností).

Pokud se žalobce dovolává svého legitimního očekávání [žalobní bod 3i)], netvrdí nikterak, z čeho toto jeho očekávání pramení. Žalobce totiž argumentuje toliko tím, že chyby v účetnictví činí i jiní (aniž by uváděl, o jaké chyby se jedná, aby tyto případy mohly být označeny za srovnatelné právě s případem nyní posuzovaným), a dále absolutní výši udělených pokut (opět ovšem bez bližší konkretizace případů tak, aby tyto případy mohly být označeny za srovnatelné s případem žalobce). Zásada legitimního očekávání může nalézt své uplatnění jen tam, kde bude prokázáno, že správní orgány posuzují srovnatelné případy nesrovnatelným způsobem. dostatečně konkrétní skutečnosti potřebné k posouzení této otázky však žalobce ani netvrdí, natož aby soudu nabídl k jejich prokázání relevantní důkazy.

K žalobnímu bodu 3a) krajský soud konstatuje, že jakkoli rozhodnutí správce daně i žalovaného obsahují konstatování, že pochybení žalobce měla být zjištěna při daňové kontrole, nelze přehlížet, že součástí úvah o výši pokuty (zejm. správce daně) je i zdůraznění skutečnosti, že „chybu účetní jednotka sama přiznala“, tzn. přes žalobcem namítané konstatování byla předmětná skutečnost – vlastní zjištění chyby žalobcem – posouzena jako polehčující okolnost vedoucí k uložení mírnější sankce.

Žalobní bod 3b) pokládá krajský soud za již ryze účelový. Při posuzování správnosti inventarizace jako celku nelze z tohoto postupu účelově vytrhávat jeho dílčí fáze. Představuje-li inventarizace postup, kdy se nejprve zjistí skutečný stav a ten se následně porovná se stavem účetním, potom jakékoli pochybení v celém tomto procesu (zde nesprávné zjištění skutečného stavu) vede nutně k závěru, že inventarizace jako celek nebyla provedena řádně. Nastiňovaný závěr žalovaného, že by snad byla řádná inventarizace, při níž je chybně zjištěn skutečný stav, pokládá krajský soud za zcela absurdní.

Relevanci však nelze upřít žalobnímu bodu 4), jímž je napadenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě vytýkáno, že při úvaze o výši sankce přihlédlo i k (tvrzenému) deliktu již prekludovanému a k (tvrzenému) deliktu, který se nikdy nestal.

Skutečnost, že účetní závěrka za rok 2008 byla žalobcem zpracována v plném rozsahu, potvrzuje i žalovaný, pokud uvedl, že předmětný text se do napadeného rozhodnutí dostal nedopatřením.

Prekluzi práva stíhat zpracování účetní závěrky za rok 2007 ve zkráceném rozsahu žalovaný též přiznává. I kdyby však toto právo prekludováno nebylo, nelze odhlížet od zásadní skutečnosti, že za toto jednání nebyl žalobce nikdy stíhán (nebylo proti němu za tento skutek vedeno sankční řízení) a žádným pravomocným rozhodnutím nebyl shledán vinným z tohoto skutku. Jak již mnohokrát zdůraznily soudy rozhodující ve správním soudnictví, i správní trestání je ovládáno základními zásadami trestání všeobecně, tzn. základními zásadami práva trestního. Mezi tyto základní zásady patří i ta, že dokud nebyl subjekt shledán vinným z deliktního jednání v řádném řízení, hledí se na něj jako na nevinného – jinými slovy vinu ze spáchání deliktu nelze v jiném řízení posuzovat jako otázku předběžnou.

Z vytýkaného textu napadeného rozhodnutí, zejm. z věty „Sankce uložená Finančním úřadem v Kopřivnici byla stanovena v takové výši, která *pokryje i toto účetní pochybení* zjištěné v odvolacím řízení“, je evidentní, že uvedenými skutky byla ovlivněna úvaha Finančního ředitelství v Ostravě o výši pokuty, tzn. že k těmto skutkům Finanční ředitelství v Ostravě přihlédlo jako k okolnosti přitěžující.

Krajský soud uzavírá, že pojalo-li Finanční ředitelství v Ostravě shora uvedené skutky do svých úvah o výši sankce, zatížilo napadené rozhodnutí vadou.

Krajský soud vycházel ze shora vytčených zásad (srov. str. 5 – 6 tohoto rozsudku) a dospěl k závěru, že za situace, kdy žaloba obsahuje moderační návrh a soudu je tak dána pravomoc k nahrazení úvah správních orgánů o výši pokuty úvahou vlastní, není předmětná vada důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.

Krajský soud dále zdůrazňuje, že základem úvahy o výši pokuty byla v posuzovaném případě sazba pokuty do 3% hodnoty aktiv účetní jednotky. Aktiva žalobce představovala dle obsahu spisu v r. 2007 243,5 mil. Kč a v r. 2008 287,6 mil. Kč.; průměr za obě období celkem činí 265,57 mil. Kč; horní hranici pokuty tak představuje částka cca. 7,97 mil. Kč. Žalobci uložená (správními orgány) pokuta byla přitom stanovena ve výši 0,265 mil. Kč., t.j. na úrovni 3,325% zákonného rozpětí;

resp. 1⁰/₀₀ aktiv. Krajský soud přitom již shora aproboval veškeré ostatní úvahy a závěry mající vliv na výši pokuty.

Za této situace krajský soud z jinak správných úvah správních orgánů vypustil úvahu o přitěžující okolnosti spatřované v uvedených dalších tvrzených deliktech žalobce, a proto podle § 78 odst. 2 s.ř.s. uloženou pokutu snížil o částku odpovídající vypuštění této přitěžující okolnosti, kdy s ohledem na veškeré – shora již opakovaně popsané – okolnosti případu včetně všech okolností polehčujících pokládá za přiměřenou částku, o níž je třeba pokutu snížit, částku 15.000,- Kč.

Pro úplnost soud dodává, že provedená moderace pokuty nemá vliv na splatnost pokuty ani na povinnost žalobce nahradit náklady správního řízení.

Krajský soud současně opakuje, že žalobní body 1) – 3) nebyly shledány důvodnými a v důvodnosti žalobního bodu 4) krajský soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Proto žalobu ve zbývající části jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 věty druhé s.ř.s., když žalovaný měl ve věci procesní úspěch ve značně větší části než žalobce. Žalovanému tak vzniklo vůči žalobci právo na náhradu poměrné části nákladů odpovídající rozdílu mezi jeho procesním úspěchem a procesním neúspěchem. Žalovanému však dle obsahu spisu v řízení nevznikly žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost; proto bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 24. ledna 2013

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu