



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 **žalobkyně: OUTDOOR & TRAINING s.r.o.**, se sídlem Komenského 213, 341 01 Horažďovice, IČ 251 89 344, zastoupené Ing. Ladislavem Michálkem, daňovým poradcem se sídlem Pražská 268, 342 01 Sušice, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, 305 72 Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **3.6.2010 č.j. 3724/10-1200-400358**,

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

Žalobou ze dne 25.7.2010 doručenou Krajskému soudu v Plzni dne 2.8.2010 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 3.6.2010 č.j. 3724/10-1200-400358 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Horažďovicích (dále též jen „*správce daně*“ nebo „*prvoinstanční správní orgán*“) ze dne 23.3.2011 č.j. 5710/10/134930/401404 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“) a odvoláním napadené rozhodnutí bylo potvrzeno. Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 5.200,- Kč a náhrada nákladů řízení ve výši 1.000,- Kč, a to podle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví, resp. § 79 odst. 5 správního řádu (to ve vztahu k náhradě nákladů řízení).

Rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu byly upraveny zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*zákon o účetnictví*“).

Některá ustanovení zákona o účetnictví byla provedena vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále též jen „*vyhláška č. 500/2002 Sb.*“).

Správní řízení bylo upraveno zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též je „*správní řád*“).

[I] Žaloba, vyjádření žalovaného k žalobě

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že správce daně i žalovaný při rozhodování ve věci uložení pokuty nesprávně posoudili skutečný stav věci.

[1]

K věci pak uvedla, že pořádá, kromě jiného, outdoorové akce (sportovní a společenské vyžití pro účastníky), za které je jí placeno jejich objednatelem. Na tyto akce nakupuje materiál nebo drobný majetek, který již po nákupu jde ke spotřebě na tyto akce. Do cenových podmínek akcí je spotřeba materiálu kalkulována. Během roku je materiál a drobný majetek převážně z akce na akci. V momentě spotřeby již nejde o žádné zásoby - zásoby jdou do nákladů žalobkyně. Na akcích se nějaký materiál zničí, další materiál a drobný majetek na akce přinesou objednatelé a účastníci akcí a tento zůstává žalobkyni, protože z akcí si ho účastníci neodvážejí. Po sezóně se materiál a drobný majetek převezde do skladu žalobkyně, je přebrán a majetek dále použitelný je zinventarizován. Po jeho soupisu je provedeno jeho ocenění reprodukční pořizovací cenou a je zaúčtován na vrub účtu zásob, ve prospěch snížení nákladů žalobkyně. Když se materiál dal do spotřeby na akci do spotřeby, nebyla o něm vedena žádná evidence (není žádným předpisem požadována, ani žalobkyně žádnou nestanovila).

Jako inventarizační přebytek byl zaúčtován právě proto, že fyzicky existoval, byl to majetek žalobkyně a byl využitelný pro další spotřebu. Původ jednotlivých věcí nebylo možno zjistit, protože to byly věci žalobkyni dříve nakoupené a již použité, nebo žalobkyni nenakoupené, ale získané bezplatně jako věci na akci dodané účastníky akcí. Jako inventarizační přebytky tyto věci byly dále zaúčtovány proto, že ve skladové evidenci byla např. u materiálu přilby, lana, rukavice apod., ale ve skutečnosti na skladě tyto druhy materiálů existovaly. To znamená porovnání s účetnictvím žalobkyně prováděla, na skladě byly další zásoby, které nebyly nikdy dány do spotřeby.

Jak správce daně, tak žalovaný uvádí, že způsob účtování, který žalobkyně v roce 2006 provedla, je možno akceptovat u materiálu získaného od třetích osob. Žalobkyně není schopna na skladě určit materiál, který v minulosti pořídila a který bezúplatně získala. Nelze říci, že lana, kladky, osvětlení do stanu, přilby a další jsou tím materiálem, který byl pořízen

v průběhu roku, může to být materiál jiný - právě od účastníků akcí. Pokud tedy správce daně tvrdil, že je to stejný materiál, který žalobkyně již jednou pořídila, žalobkyně požadovala prokázání jeho tvrzení, že je to materiál, který byl pořízený během roku 2006. Toto správce daně neprokázal a nevypořádal se s tím ani žalovaný. Pokud žalovaný uvádí, že bezúplatně nabytý majetek od třetích osob byl darem, nikde toto nedokládá a podle názoru žalobkyně není možné toto bez vůle účastníků tvrdit.

Žalobkyně dovozovala, že oporu v účtování má právě v účetních předpisech, a to zejména v zákoně o účetnictví, vyhlášce č. 500/2002 Sb., která provádí zákon o účetnictví, a účetních standardech. V tom žalobkyně odkázala na daňový spis.

Důvodem účtování žalobkyně bylo právě věrné zobrazení stavu majetku v účetní závěrce a jednalo se o majetek v hodnotě několika set tisíc korun, tedy významnou položku. Proúčtováním této skutečnosti byly náklady společnosti sníženy a tím byl zvýšen hospodářský výsledek. Navíc další užívání majetku souviselo s příjmy dalšího účetního období. Právě s ohledem na věrné zobrazení stavu majetku se běžně účtuje a v závěrce zobrazuje vyřazený dlouhodobý majetek, který nebyl zlikvidován a to minimálně v ceně železného šrotu. Tento majetek byl při pořízení také oceněn pořizovací cenou, pak odpisován a při vyřazení a použití na náhradní díly je také oceňován reprodukční pořizovací cenou.

Podle názoru žalobkyně žalovaný i správce daně věc nesprávně posoudili. Žalobkyně navíc tímto zaúčtováním zavedla do účetnictví využitelný majetek v hodnotě několika set tisíc korun a je nelogické, že podle žalovaného o tomto majetku neměla vůbec účtovat, nebo měla účtovat jen o části majetku nabytého od třetích osob, nebo jinak získaného, když nelze ani při vedení jakékoliv evidence tento majetek rozlišit. Paradoxně by se tedy stalo, kdyby žalobkyně neúčtovala o takovém žádném majetku ani o majetku, který získala od účastníků akce, by jí správce daně uložil pokutu za špatné účtování.

[2]

Žalobkyně vytýkala žalovanému a správci daně dále to, že nesprávně posoudili danou věc také v hodnocení nesprávně zaúčtovaných odpisů. Žalobkyně nesdílela názor žalovaného, že nelze v účetnictví odpisování dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku, který je podle zákona o účetnictví považován za odpisovaný, přerušit. Podle názoru žalobkyně, účetnictví má věrně zobrazovat stav majetku a závazků, náklady a výnosy. Nelze jednoznačně bez posouzení konkrétní věci paušálně uzavřít, že i když se majetek v účetním období nepoužívá, dochází k jeho zastarávání prostým plynutím času. Správce daně, ani žalovaný nezjišťovali, zda u konkrétního majetku dochází, či nedochází k morálnímu opotřebení. V účetních předpisech je pouze zakázáno přeceňovat majetek na vyšší cenu, nebo v minulosti provedené odpisy rušit. Nikde není zakázáno, že odpisy nelze neuplatnit. Ke stanovení ceny majetku a posouzení opotřebení žalobkyně navrhovala provedení znaleckých posudků, což správce daně ani žalovaný neakceptovali. Žalovaný sice připouští úpravu odpisového plánu a to tím způsobem, že by se výrazně změnily předpoklady, ze kterých účetní jednotka při určení výše odpisů vycházela, a pak dle názoru žalovaného může pouze upravit odpisový plán s ohledem na předpokládanou dobu používání majetku (s platností od prvního dne následujícího účetního období), pokud takováto změna odpisového plánu lépe zobrazuje

skutečnost (§ 7 zákona o účetnictví). Podle názoru žalobkyně je úprava odpisového plánu i odpisy stanovené na nulu a to i pro více účetních období, a to právě s ohledem na správné, věrné a poctivé zobrazení skutečnosti. Proto podle názoru žalobkyně bylo možno účetní směrnicí upravit odpisový plán na rok 2006.

[3]

Žalobkyně dále nesdílela názor žalovaného, že protiprávního jednání se žalobkyně nedopustila obsahem vydané vnitropodnikové směrnice ze dne 5.1.2006, protože ta představuje pouze záměr žalobkyně, ale tím, že v průběhu celého roku 2006 nebylo účtováno o odpisech dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, a nebylo tak učiněno ani v rámci účetní závěrky za toto období. Právě rozhodnutí ze dne 5.1.2006, že odpisy nebude žalobkyně uplatňovat s ohledem na zásadu věrnosti obrazu účetnictví, odpisový plán změnilo. Správce daně pracuje se zásadou věrnosti a poctivosti účetnictví účelově a proti jejímu smyslu. Přitom podle § 7 odst. 2 zákona o účetnictví je zobrazení věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu a zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Podle § 37 odst. 5 zákona o účetnictví odpovědnost účetní jednotky za protiprávní jednání zaniká, jestliže řízení o něm nebylo zahájeno do jednoho roku ode dne, kdy se orgán příslušný k uložení pokuty o protiprávním jednání dozvěděl, nejpozději však do tří let ode dne, kdy bylo spácháno. Vzhledem k tomu, že jak sám správce daně uvádí, se žalobkyně ve vnitropodnikové směrnici ze dne 5.1.2006 rozhodla, že v roce 2006 nebude provádět účetní odpisy, uplynulo od této doby do zahájení správního řízení více než tři roky a tudíž odpovědnost žalobkyně za protiprávní jednání zaniká. Lhůta tří let se počítá od okamžiku protiprávního jednání, v našem případě od 5.1.2006. Tři roky uplynuly 4.1.2009, a proto, i pokud by se žalobkyně dopustila protiprávního jednání, pak zaniklo.

Žalovaný se k žalobě vyslovil v podání ze dne 4.10.2010, přičemž argumentačně vyšel z obsahu odůvodnění prvoinstančního i napadeného rozhodnutí.

[III] Správní spis

Ze **správního spisu** se k věci podává následující. Od 2.7.2009 do 7.10.2009 byla u žalobkyně provedena kontrola zaměřená na dodržování zákona o daních z příjmů. Výsledky kontroly byly zachyceny ve Zprávě o kontrole daně z příjmů právnických osob č.j. 14687/09/134930/1404 (dále též jen „Zpráva“). Žalobkyně byla se Zprávou seznámena dne 19.10.2009 (protokol o ústním jednání ze dne 19.10.2009 č.j. 14961/09/134930/1404).

Dne 23.3.2010 bylo vydáno prvoinstanční rozhodnutí, v němž správce daně konstatoval, že žalobkyně porušila povinnosti uložené v § 4, § 7 a § 8 zákona o účetnictví tím, že nesprávně účtovala o drobném hmotném majetku a nezaúčtovala účetní odpisy. Za to jí byla uložena [podle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví] pokuta ve výši 5.200,- Kč a zároveň uložena povinnost nahradit náklady řízení ve výši 1.000,- Kč. Žalobkyně brojila proti prvoinstančnímu rozhodnutí odvoláním ze dne 14.4.2010. Dne 3.6.2010 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým odvolání zamítl a prvoinstanční rozhodnutí potvrdil.

[III] Posouzení věci krajským soudem

Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, přičemž ve věci rozhodl bez nařízení jednání. Obě strany s tímto postupem výslovně souhlasily (§ 51 odst. 1 věta první s.ř.s.).

Podle § 65 odst. 1 s.ř.s. se ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, může žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Podle § 75 odst. 1 s.ř.s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle § 75 odst. 2 s.ř.s. soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Podle § 78 odst. 1 s.ř.s. je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Pro nezákonnost zruší soud napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil. Podle § 78 odst. 7 s.ř.s. soud zamítne žalobu, není-li důvodná.

[I]

Podle § 4 odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky uvedené v § 1 odst. 2 písm. a) a c) [= právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky, resp. organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu] povinny vést účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku; účetní jednotky uvedené v § 1 odst. 2 písm. b) jsou povinny vést účetnictví ode dne zahájení činnosti až do dne ukončení činnosti na území České republiky.

Podle § 8 odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

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

Předmětem sporu je v případě prvního žalobního bodu způsob účtování o materiálu používaném při outdoorových akcích realizovaných žalobkyní. Správní orgány obou stupňů nezpochybnily správnost účtování žalobkyně stran tohoto materiálu v roce 2006, podmínily ho však tím, že se jednalo o materiál získaný od třetích osob. Ale žalobkyně sama potvrdila, že není schopna určit materiál, který v minulosti pořídila a který bezúplatně získala (a který by tak účtovala správně).

Soud je přesvědčen, že žalovaný postupoval správně, když vycházel z názoru, že to byla žalobkyně, koho stíhala povinnost vést účetnictví ve smyslu § 8 odst. 1 zákona

o účetnictví, a tedy jednoznačně určit, zda se u předmětného majetku jedná o materiál získaný od třetích osob či jinak (soud v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí). Ukládal-li zákon žalobkyni vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, rozuměla se tím i nutnost prokázat „původ“ účtovaného majetku. Nebyla-li žalobkyně schopna této povinnosti dostát, nebylo možné přenést důkazní břemeno na žalovaného, příp. na prvoinstanční správní orgán. Soud proto shledal první žalobní bod nedůvodným.

[2]

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.

Podle § 7 odst. 2 zákona o účetnictví zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.

Podle § 28 odst. 1 zákona o účetnictví účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků, není-li dále stanoveno jinak, o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami.

Podle § 56 odst. 1 věty první vyhlášky č. 500/2002 Sb. se odpisovaný nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek odpisuje z ocenění stanoveného v § 25 zákona postupně v průběhu jeho používání.

Soud se při posouzení druhého žalobního bodu znovu přiklonil k názoru žalovaného, který k tomu na str. 9 napadeného rozhodnutí mj. uvedl: „(...) *Cílem odpisového plánu je stanovit způsob odpisování u dlouhodobého hmotného majetku a nehmotného majetku v závislosti na konkrétním fyzickém a morálním opotřebení tohoto majetku. Dle názoru odvolacího orgánu nelze v účetnictví odpisování dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku, který je podle zákona o účetnictví považován za odpisovaný, přerušit. I kdyby se majetek v účetním období nepoužíval, dochází k jeho zastarávání prostým plynutím času. (...) Proto odvolací orgán považuje postup účetní jednotky dle výše citované vnitropodnikové směrnice, která stanoví, že účetní jednotka nebude v r. 2006 provádět účetní odpisy, za protiprávní jednání ve smyslu příslušných ustanovení zákona o účetnictví citovaných v odvoláním napadeném rozhodnutí. (...)“.*

Soud je stejného názoru - k morálnímu a fyzickému opotřebení majetku dochází i prostým plynutím času, není nutné, aby byl takový majetek reálně používán k svému účelu. V takovém případě však není možné, právě s ohledem na respektování zásady věrnosti obrazu účetnictví (§ 7 odst. 1 zákona o účetnictví), odpisování majetku přerušit. A v souladu s výše citovaným zněním § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se odpisovaný nehmotný a hmotný majetek odpisuje postupně v průběhu jeho používání. Formulaci „postupného odepisování v průběhu používání majetku“ soud chápe jako pravidelné (= nepřerušované) odepisování respektující nejen fyzické, ale i morální opotřebení, k němuž dochází automaticky vlastním stárnutím věci bez ohledu na její (ne)používání. Jen tak může být účetní obraz věrný a poctivý. Ani druhý žalobní bod proto nebyl shledán důvodným.

[3]

Stran závěrečného žalobního bodu soud uvážil následovně.

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.

Soud se neztotožnil s názorem žalobkyně, že k porušení jejích povinností (ve smyslu zákona o účetnictví) došlo vydáním vnitropodnikové směrnice dne 5.1.2006. Za rozhodující (v souladu s názorem žalovaného) totiž považuje fakt, že k porušení zákona docházelo sice na základě oné směrnice, ale po celou dobu roku 2006. Samotný fakt existence směrnice totiž automaticky neznamená, že by docházelo k porušení zákona o účetnictví. To nastane až ve chvíli, kdy jsou realizovány postupy dle směrnice, které jsou v rozporu se zákonem o účetnictví. Tříletá prekluzivní lhůta stanovená v § 37 odst. 5 zákona o účetnictví tedy v dané věci uplynula 31.12.2009. Řízení ve věci uložení pokuty bylo v případě žalobkyně zahájeno včas, a to písemností - protokolem o ústním jednání - ze dne 19.10.2009 č.j. 14960/09/134930/401404, kterým bylo s žalobkyní zahájeno řízení o uložení pokuty za porušení povinností uvedených v zákoně o účetnictví. Uvedený protokol téhož dne převzal zástupce žalobkyně ve správním řízení. V případě žalobkyně tak byla dodržena zákonem stanovená nejzazší lhůta pro zahájení řízení.

Na základě výše uvedeného **soud dospěl k závěru, že se správní orgány nedopustily pochybení vytýkaných jim žalobkyní a že žaloba není důvodná. Proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl.**

[IV] Náklady řízení

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovaný se však tohoto práva vzdal, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě 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 nejbližze 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 30. listopadu 2012

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

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková