



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrda a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **M. D.**, bytem proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 10. 2006, č. j. 10 Ca 122/2006 - 14,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 10. 2006, č. j. 10 Ca 122/2006 - 14, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 18. 5. 2006, č. j. 3250/150/2006, (doručeným zástupci žalobce dne 22. 5. 2006) žalovaný částečně vyhověl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Milevsku ze dne 26. 1. 2004, č. j. 1037/04/098970, kterým byla původně žalobci uložena pokuta dle § 37 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v relevantním znění (dále jen „zákon o účetnictví“) ve výši 35 000 Kč, a změnil toto rozhodnutí tak, že snížil výši uložené pokuty na 20 000 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, přičemž namítal, že rozhodnutí žalovaného nevychází ze spolehlivě zjištěného stavu věci, neboť závěr o kupní smlouvě předložené žalobcem jako o padělků je v rozporu se skutkovým stavem. Podle žalobce je na první pohled zřejmé, že obě kupní smlouvy byly vyhotoveny souběžně za pomoci stejné techniky. Dále žalobce namítal, že byla překročena prekluzivní lhůta, ve které bylo lze pokutu uložit.

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 18. 10. 2006, č. j. 10 Ca 122/2006 - 14, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že v souzené záležitosti bylo již u tamějšího soudu opakovaně rozhodováno, naposledy rozsudkem ze dne 27. 7. 2005. V tomto rozsudku byl vysloven i závazný právní názor, v jakém směru je zapotřebí řízení doplnit. I po doplnění dokazování však žalovaný setrval na svém názoru, že žalobce porušil zákon o účetnictví, neboť nebyly zaúčtovány všechny účetní případy týkající se účetního období roku 2001.

Krajský soud považoval v dané věci za zásadní, že dle § 37 odst. 6 zákona o účetnictví ve znění účinném v době rozhodování správního orgánu bylo možno pokutu uložit do 3 let ode dne, kdy k porušení povinnosti došlo. V rozhodnutí finančního úřadu ani žalovaného však není uveden konkrétní okamžik, kdy mělo k porušení dojít. Porušení povinnosti je žalobci vytýkáno ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2001, které skončilo dnem 31. 12. 2001. Tehdy také žalobce o účetních případech roku 2001 ve svém účetnictví mohl účtovat a pokud k nějakým pochybením v tomto zdaňovacím období došlo, muselo se jednat o období, které skončilo dnem 31. 12. 2001. Pokud žalobce účtoval o některých účetních operacích roku 2001 za toto zdaňovací období ještě v roce 2002, což nelze z písemností založených ve správním spise přesně zjistit, pak ve vztahu k ustanovení § 37 odst. 6 zákona o účetnictví mohla být pokuta uložena nejpozději do konce roku 2005. Jestliže napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno až dne 18. 5. 2006, nebyla tato lhůta dodržena a nezbylo než napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušit.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel spatřuje zásadní pochybení v tom, že krajský soud nesprávně posoudil běh prekluzivní lhůty, protože nevzal v úvahu § 41 s. ř. s., tedy nezohlednil dobu, po kterou prekluzivní lhůta neběžela z důvodu řízení před soudem podle soudního řádu správního.

Stěžovatel dále podrobně chronologicky zrekapituloval celé řízení. Dle stěžovatele byl průběh řízení následující:

Finanční úřad v Milevsku uložil rozhodnutím ze dne 26. 1. 2004, č. j. 1037/04/098970, žalobci pokutu za porušení povinností vyplývajících ze zákona o účetnictví ve výši 35 000 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které

stěžovatel zamítl rozhodnutím ze dne 18. 5. 2004, č. j. 2225/150/2004. Toto rozhodnutí bylo v řízení o žalobě (podané dne 5. 8. 2004) Krajským soudem v Českých Budějovicích zrušeno rozsudkem ze dne 27. 10. 2004, č. j. 10 Ca 139/2004 - 41, (stěžovateli byl rozsudek doručen dne 24. 11. 2004). Stěžovatel rozhodl o podaném odvolání novým rozhodnutím ze dne 22. 2. 2005, č. j. 746/150/2005, kterým uloženou pokutu snížil na 20 000 Kč. V dalším řízení o žalobě (podané dne 26. 4. 2005) bylo toto rozhodnutí opět pro vady řízení zrušeno rozsudkem ze dne 27. 7. 2005, č. j. 10 Ca 62/2005 - 13, (stěžovateli doručeno dne 4. 8. 2005). Stěžovatel poté rozhodl o podaném odvolání potřetí, a to rozhodnutím ze dne 18. 5. 2006, č. j. 3250/150/2006.

Dle názoru stěžovatele tak lhůta uvedená v § 37 odst. 6 zákona o účetnictví po dobu řízení před soudem – tedy po dobu 213 dnů, neběžela. Z tohoto důvodu nemohl připadnout konec lhůty na 31. 12. 2005, jak tvrdí krajský soud, nýbrž až na 1. 8. 2006. Pokud tedy stěžovatel vydal žalobou napadené rozhodnutí dne 18. 5. 2006, zákonnou lhůtu dodržel.

Žalobce se ke kasační stížnosti ve stanovené lhůtě nevyjádřil.

Kasační stížnost je důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, jsa vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Ze správního spisu vyplývá, že provinění, kterého se měl žalobce dopustit, jak je finanční úřad v rozhodnutí ze dne 26. 1. 2004 pod bodem 2) popsal, spočívalo v porušení § 7 zákona o účetnictví, neboť účetnictví podle správního orgánu nebylo správné vzhledem k tomu, že zaúčtované účetní případy nejsou doloženy a prokázány řádnými účetními doklady ve smyslu § 11 a § 12 zákona o účetnictví v návaznosti na § 6 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví. Skutkově se mělo jednat o to, že žalobce předložil ke kontrole kupní smlouvu datovanou dnem 17. 12. 2001 na nákup osobního automobilu VW POLO na částku 150 000 Kč, ačkoliv skutečná uhrazená cena za tento automobil byla 120 000 Kč. Z tohoto důvodu žalobce zaúčtoval v peněžním deníku do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů o 30 000 Kč vyšší částku. Rovněž doklad o úhradě neodpovídal skutečnému způsobu zaplacení, neboť žalobce předložil výdajový pokladní doklad na částku 150 000 Kč, zatímco ve skutečnosti bylo vloženo na účet prodávající 120 000 Kč. Dále dle finančního úřadu žalobce nedoložil účetním dokladem účetní zápis ze dne 26. 3. 2001 dle výpisu z banky, kdy byl zaúčtován nedaňový příjem ve výši 17 290 Kč. V odpovědi na výzvu správce daně žalobce dne 15. 11. 2002 uvedl, že se jedná o náhradu škody od pojišťovny za vozidlo v osobním vlastnictví, což ovšem nedoložil a z dalších důkazů vyplynulo, že se tvrzení žalobce nezakládá na pravdě. Stěžovatel pak doplnil dokazování a některé skutky uvedené v původním rozhodnutí finančního úřadu vypustil, nicméně ohledně výše popsaných skutků uvedených v rozhodnutí finančního úřadu pod bodem 2) zůstalo rozhodnutí finančního úřadu nezměněno.

Dále zůstaly nedotčeny skutky uvedené v rozhodnutí finančního úřadu pod body 3) až 6). Správní orgán uváděl, že žalobce nevyhotovil účetní doklad – fakturu na prodej vozidla – nákladního automobilu LIAZ v účetním období roku 2001, kdy podle výpovědi

svědka skutečně došlo k prodeji, ale předmětnou fakturu žalobce vystavil až dne 10. 7. 2002. Tím došlo k porušení § 7 zákona o účetnictví, neboť účetnictví žalobce nebylo správné vzhledem k tomu, že účetní doklady nebyly vystaveny a zaúčtovány v období, s nímž časově a věcně souvisí, jak ukládá § 3 odst. 1 zákona o účetnictví (3). Správní orgán dále kladl žalobci za vinu, že do peněžního deníku zaúčtoval výdaje na telekomunikační služby poskytnuté společností Český Telecom, a. s. za období 1 - 8/2001, ale příslušné faktury byly vystaveny nikoli na jméno žalobce, ale na jméno P. P., N. 1096, M. Tím došlo podle správního orgánu k porušení § 7 zákona o účetnictví, neboť účetnictví nebylo správné vzhledem k tomu, že v rozporu s § 34 zákona o účetnictví nebyly účetní doklady označeny názvem účetní jednotky a z dokladů vyplývalo, že se jedná o výdaj jiného subjektu (4). Správní orgán dospěl rovněž k závěru, že žalobce neprovedl ke dni 31. 12. 2001 řádnou inventarizaci majetku, neboť ve stavu majetku k tomuto datu byl uveden např. hmotný majetek od 3000 Kč do 40 000 Kč prodaný v průběhu roku 2001, nakoupené zboží nebylo uvedeno ve skutečných nákupních cenách nebo neuhrazené pohledávky nebyly ve stavu inventarizace uváděny, čímž podle správního orgánu došlo rovněž k porušení § 7 zákona o účetnictví (5). Konečně došlo podle správního orgánu k porušení § 7 zákona o účetnictví i tím, že žalobce nepředložil skladovou evidenci zásob, jejíž vedení ukládal § 15 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví v návaznosti na čl. IX odst. 4 Opatření MF č. j. 281,283/77 411/2000. Žalobcem uplatňovanou námitku prekluze je tedy třeba vzáhnout i k těmto skutkům.

Dle § 37 odst. 2 zákona o účetnictví ve znění účinném do 31. 12. 2001 bylo možné pokutu podle § 31 odst. 1 zákona o účetnictví uložit do jednoho roku ode dne, kdy se orgán příslušný k jejímu uložení dozvěděl o porušení povinnosti; nejpozději bylo možno tuto pokutu uložit do tří let ode dne, kdy k porušení povinnosti došlo.

V období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2003 upravoval otázku lhůty pro uložení pokuty dle zákona o účetnictví § 31 odst. 6 citovaného zákona, dle kterého řízení o uložení pokuty bylo lze zahájit do 1 roku ode dne, kdy se orgán příslušný k uložení pokuty o porušení povinnosti dozvěděl, nejpozději však bylo lze pokutu uložit do 3 let ode dne, kdy k porušení povinnosti došlo.

Dle aktuální právní úpravy účinné od 1. 1. 2004 (§ 37 odst. 5 cit. zákona) 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.

Ačkoliv se citovaná úprava lhůty, ve které lze pokutu uložit (resp. lhůty, kdy odpovědnost za správní delikt zaniká), v průběhu rozhodné doby několikrát měnila, k významovému posunu ohledně lhůty s objektivně určeným počátkem nedošlo – pokutu bylo a je třeba uložit (pravomocně) do tří let ode dne, kdy bylo protiprávní jednání spácháno.

Dle § 41 s. ř. s., stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto

příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků.

Z uvedeného je zřejmé, že pro posouzení otázky, kdy uběhla tříletá prekluzivní lhůta, je třeba postavit najisto, kdy došlo ke spáchání protiprávního jednání. S touto otázkou se krajský soud vyrovnal konstatováním, že „v prvostupňovém rozhodnutí ani v druhostupňovém rozhodnutí daňových orgánů není tento okamžik přesně specifikován. Porušení povinnosti je žalobci vytýkáno ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2001, které skončilo 31. 12. 2001. Tehdy také žalobce o účetních případech roku 2001 ve svém účetnictví mohl účtovat a pokud k nějakým pochybením v tomto zdaňovacím období došlo, muselo se jednat o období, které skončilo 31. 12. 2001. Pokud žalobce účtoval o některých účetních operacích roku 2001 za toto zdaňovací období ještě v roce 2002, což nelze z písemností založených ve správním spise přesně zjistit, pak ve vztahu k ustanovení § 37 odst. 6 zákona o účetnictví mohla být pokuta uložena nejpozději do 3 let ode dne, kdy k porušení došlo, tedy nejpozději do konce roku 2005“.

Stěžovatel naproti tomu poukazuje na to, že pokud by ke spáchání protiprávního jednání došlo až na samém konci roku 2002, nemohla prekluzivní lhůta uplynout koncem roku 2005, ale až o 213 dní později, neboť právě po dobu těchto 213ti dní nemohla prekluzivní lhůta běžet vzhledem k probíhajícímu řízení před soudem podle soudního řádu správního.

Krajský soud v každém případě zcela opominul ustanovení § 41 s. ř. s. a nevzal v úvahu, že po dobu řízení před správními soudy prekluzivní lhůta dle § 37 zákona o účetnictví neběží. Krajský soud tak učinil přesto, že si byl vědom toho (a uvádí to i v odůvodnění rozsudku), že v dané věci sám rozhodoval již dvakrát. Soudní spisy týkající se těchto řízení (dle správního spisu by se mělo jednat o sp. zn. 10 Ca 139/2004 a sp. zn. 10 Ca 62/2005) však nebyly připojeny a nelze tudíž posoudit, zda opravdu došlo k uplynutí lhůty pro uložení pokuty podle zákona o účetnictví. Chronologický přehled podaný stěžovatelem nemůže tento nedostatek napravit, neboť je třeba postavit najisto, kdy bylo příslušné řízení zahájeno, t. j. kdy došla žaloba soudu (§ 32 s. ř. s.) a kdy bylo řízení pravomocně skončeno, t. j. kdy byl rozsudek poslednímu z účastníků (§ 54 odst. 5 s. ř. s.). Stěžovatel v této souvislosti zmiňuje jen den, kdy byla rozhodnutí soudu doručena jemu samotnému.

Z uvedeného je zřejmé, že ke kasační námitce stěžovatele, byť přezkoumávanému rozsudku stěžovatele vytýkal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.), Nejvyšší správní soud shledal vady řízení před krajským soudem, které mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí krajského soudu ve věci samé (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., § 109 odst. 3 s. ř. s.) a které spočívají v tom, že závěr krajského soudu o uplynutí prekluzivní lhůty pro uložení pokuty nemá oporu ve spisech a navíc trpí jeho rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud se vůbec nevěnoval ve věci relevantní otázce stavění běhu této lhůty po dobu předcházejících soudních řízení a zcela nedostatečná je také výše citovaná úvaha krajského soudu týkající se počátku běhu objektivní prekluzivní lhůty, když si krajský soud počátek lhůty stanovil jaksi pomocně na konec roku 2002. Takový závěr je v rozporu s údaji ve správním spise, když například již dne 19. 11. 2002

reaguje žalobce na výzvu finančního úřadu ze dne 22. 10. 2002 týkající se mimo jiné i skutků, kterých se měl žalobce dle napadeného rozhodnutí dopustit. K jejich spáchání tak muselo dojít ještě před vydáním uvedené výzvy finančního úřadu. Je zřejmé, že se v daném případě nejedná o spáchání pokračujícího správního deliktu více stejnorodými útoky, ale naopak, že okolnosti spáchání jednotlivých výše uvedených skutků, jimiž se žalobce měl dopustit porušení zákona o účetnictví, se značně liší a že tedy musí být počátek běhu prekluzivní lhůty, tedy otázka, kdy došlo k jednotlivým protiprávním jednáním, posuzována u každého skutku samostatně. Přitom je třeba rozlišovat protiprávní jednání spočívající v provedení nesprávného účetního zápisu (zejména skutky uvedené pod bodem 2 a dále skutky pod bodem 4 prvostupňového správního rozhodnutí), kdy k protiprávnímu jednání došlo nepochybně již dnem vyhotovení takového zápisu, od protiprávního jednání spočívajícího v nevyhotovení příslušného účetního dokladu v daném účetním období roku 2001 (bod 3 prvostupňového rozhodnutí) či v nesprávně provedené inventarizaci majetku k poslednímu dni tohoto účetního období (bod 5) nebo v tom, že žalobce vůbec nevedl v tomto účetním období skladovou evidenci (bod 6). Ve všech těchto ostatních případech je totiž třeba vycházet z toho, že ke spáchání protiprávního jednání či k jeho dovršení došlo dne 31. 12. 2001.

Krajský soud tedy v dalším řízení opětovně posoudí, zda u jednotlivých protiprávních jednání - i při započítání doby, po kterou objektivní prekluzivní lhůty s ohledem na § 41 s. ř. s. neběžely, a při správném stanovení počátku běhu těchto lhůt - došlo k jejich uplynutí ještě přede dnem právní moci rozhodnutí o uložení pokuty žalobci, případně u kterých protiprávních jednání se tak stalo.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost ve svém celku důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Českých Budějovicích vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. února 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu