



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaele Bejčkové v právní věci žalobkyně: **BIOLAND INVEST, a.s.**, se sídlem Lidická 700/19, Brno, zast. JUDr. Janem Langmeierem, advokátem se sídlem Na Bělidle 997/15, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2016, čj. 27555/16/5200-11432-711891, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 5. 2018, čj. 62 Af 79/2016-72,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 5. 2018, čj. 62 Af 79/2016-72, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 22. 1. 2016 byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 50 000 Kč podle § 37a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, neboť nesprávně zaúčtovala účetní případ v účetním období 2013, výdaj (provize za zprostředkování koupě Farmy Huntířov) související s pořízením pozemků a dlouhodobého hmotného majetku, čímž byla porušena povinnost stanovená v § 25 odst. 1 a § 8 odst. 2 zákona o účetnictví. Proti uvedenému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 6. 2016 zamítl a rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu. Krajský soud v rozsudku označeném v záhlaví uvedl, že správní orgány považovaly za stěžejní přítěžující okolnost

hodnotu zkreslení aktiv, tj. že žalobkyně vykazala nižší aktiva a vyšší ztrátu, a v důsledku toho mohla být ohrožena majetková práva jiných osob (aniž byl způsob ohrožení jakkoli konkretizován). Krajský soud se v tomto ohledu ztotožnil s žalobkyní, že hodnota aktiv je indikátorem účetní hodnoty majetku společnosti. Pokud byla aktiva vykazána nižší, než ve skutečnosti měla být, a ztráta vyšší, než měla být, prezentovala se žalobkyně jako společnost finančně méně zdravá, než ve skutečnosti byla. Tím mohla uškodit zejména sobě. Jestliže žalovaný za této situace blíže nekonkretizoval, v čem dané zkreslení mohlo ohrozit majetková práva jiných osob, nemohl soud posoudit, zda tomu tak být mohlo a zda se skutečně jedná o okolnost natolik přitěžující, která převyšuje veškeré okolnosti polehčující (zejména neúmyslné a jednorázové porušení zákona o účetnictví). Krajský soud dodal, že ani zástupce žalovaného nebyl při jednání schopen uvést, jak konkrétně se takovéto zkreslení hospodaření mohlo v majetkových právech třetích osob promítnout. Podle krajského soudu žalovaný také nezohlednil okolnost, že žalobkyni byla v souvislosti s nesprávným zaúčtováním daného účetního případu doměřena daň a uloženo penále, které dle žalobního tvrzení řádně zaplatila, přestože tato okolnost zohledněna být měla. S ohledem na uvedené chybějící úvahy ve správních rozhodnutích krajský soud nemohl přezkoumat přiměřenost uložené pokuty, a proto pro nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Stěžovatel uvedl, že za správní delikt podle § 37a odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví se uloží pokuta ve výši maximálně 3 % hodnoty aktiv celkem. Připomněl, že v projednávané věci není sporné, že byl porušen zákon o účetnictví. K závěru krajského soudu, že žalobkyně se svým postupem v rozporu se zákonem o účetnictví prezentovala jako finančně méně zdravá, stěžovatel konstatoval, že zcela popírá požadavky kladené na vedení účetnictví a vymezené v zákoně o účetnictví, tj. aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Popsal, jaké jsou obecně kladeny požadavky na účetní závěrky, a dodal, že je společensky nebezpečné a nežádoucí manipulovat s účetními údaji v rozporu s právními předpisy. Skutečnost, zda jsou aktiva podhodnocená či nadhodnocená, je bezpředmětná, neboť aktiva musí být reálná. Tyto úvahy lze ze správních rozhodnutí logicky dovodit. Úvaha krajského soudu by znamenala, že doměření daně v daňovém řízení ve většině případů vylučuje možnost uložit pokutu za porušení zákona o účetnictví, jelikož doměření se zvyšuje základ daně a daňová povinnost a daňové subjekty se v konečném důsledku před daňovou kontrolou prezentují jako finančně méně zdravé. Stěžovatel poznamenal, že správná výše aktiv je důležitým kritériem, a to jak pro povinnost auditu (§ 20 o účetnictví), tak i nově pro povinnou kategorizaci účetních jednotek dle § 1b zákona o účetnictví. Stěžovatel v tomto ohledu analogicky odkázal na právní konstrukci trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku.

[4] Skutečnost, že správní orgány nekonkretizovaly, v čem zkreslení aktiv mohlo ohrozit majetková práva jiných osob, je dle stěžovatele irelevantní. Sestavení účetní závěrky je navázáno na povinnost jejího zveřejnění podle § 21a zákona o účetnictví. Nesprávná účetní závěrka je po zveřejnění v obchodním rejstříku přístupná neomezenému

## pokračování

počtu osob a podstatné je pouze to, že může být poškozen kdokoli, kdo nahlédne do této listiny.

[5] Stěžovatel vzal za zásadní přítěžující okolnost to, že byly významně zkresleny účetní výkazy. Skutečnost, že účetní závěrka mohla ovlivnit práva jiných osob, je pouze následkem jednání, které je s porušením povinnosti při vedení účetnictví a správním deliktem spojeno. Stěžovatel v rozhodnutí konstatoval, že „*svým významem v projednávané věci převažovaly přítěžující okolnosti*“. Přesto souhlasil s výší pokuty 50 000 Kč z možného maxima 946 000 Kč. Výše uložené pokuty nasvědčuje tomu, že správní orgán I. stupně upřednostnil okolnosti polehčující, respektoval zákonné rozmezí a uložená pokuta je přiměřená a není likvidační. Stěžovatel k tomu v rozhodnutí uvedl, že „*vzhledem k výši pokuty je zřejmé, že polehčující okolnosti měly na výši pokuty větší vliv*“, pokuta byla uložena v minimální výši, neboť byl preferován preventivní a výchovný charakter ukládané sankce a skutečnost, že se jedná ze strany žalobkyně o první porušení zákona o účetnictví.

[6] K tomu, že správní orgány nezohlednily, že žalobkyni byla v souvislosti s nesprávným účtováním doměřena daň a uloženo penále, stěžovatel uvedl, že se jedná o dvě odlišná a nezávislá řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2016, čj. 4 Afs 241/2015-32). Doměření daně a uložení penále proto podle stěžovatele nemůže představovat polehčující okolnost v jiném řízení.

[7] Stěžovatel dodal, že polehčující a přítěžující okolnosti byly ze správních rozhodnutí zřejmé. Výše uložené sankce koresponduje s úvahou správních orgánů, jaké okolnosti měly na výši pokuty vliv. Podle stěžovatele je legitimní, aby správní orgány identifikovaly přítěžující a polehčující okolnosti dle své správní úvahy a zvažovaly jejich intenzitu bez ohledu na jejich matematický počet a dle individuálních okolností případu vybraly ty, které upřednostní (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 7. 2013, čj. 7 As 15/2013-56).

[8] Stěžovatel navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Žalobkyně trvá na tom, že jednorázová a neúmyslná účetní chyba nezpůsobuje porušení zákona o účetnictví. Pokud i přesto správní orgány rozhodly o porušení povinnosti, měl být charakter porušení povinnosti zohledněn ve výši udělené pokuty. Dodala, že rozhodnutím správních orgánů byla porušena zásada *ne bis in idem*, neboť za jeden nesprávně zaúčtovaný účetní případ bylo žalobkyni uloženo penále podle zákona o daních z příjmů a pokuta podle zákona o účetnictví (srov. rozhodnutí ESLP ve věcech A a B proti Norsku č. 24130/11 a 29758/11 ze dne 15. 11. 2016). Z citovaného rozhodnutí rovněž vyplývá, že pokud orgány *de facto* za jedno jednání potrestají dvakrát, aniž poruší zásadu *ne bis in idem*, má být dříve uložená sankce zohledněna v řízení pozdějším. Uvedené se v projednávané věci nestalo.

[10] Žalobkyně souhlasí s krajským soudem, že ohrožení majetkových práv jiných osob bylo nedostatečně odůvodněno, ačkoli se jedná o stěžejní přítěžující okolnost. Dále uvedla, že zkreslením aktiv uškodila především sama sobě a neohrozila majetková práva jiných osob.

[11] Žalobkyně navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Žalobkyně zaúčtovala nesprávně jeden účetní případ. O tom není v projednávané věci sporu.

[14] Podle § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví se za správní delikt, kterého se účetní jednotka dopustila tím, že nesprávně zaúčtovala účetní případ, a tím vedla účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, uloží pokuta **do výše 3 % hodnoty aktiv celkem** podle § 20 odst. 1 písm. a) bodu 1.

[15] Správní orgán I. stupně na základě aktiv žalobkyně vyplývajících z účetní závěrky za účetní období rok 2013 dovedl, že maximální možná pokuta, kterou lze žalobkyni za správní delikt uložit, je **946 020 Kč**.

[16] Nesprávným zaúčtováním účetního případu byla zkreslena aktiva žalobkyně o cca 15,8 % (5 000 000 Kč). Uvedené vzal správní orgán I. stupně v potaz při stanovení výše pokuty. Dále přihlédl k tomu, že se jednalo ze strany žalobkyně o první pochybení a porušení zákona o účetnictví, žalobkyně nezpochybňovala porušení zákona a jednalo se podle jejího vyjádření o lidskou chybu, nikoli o úmyslné zkreslení účetnictví. S ohledem na uvedené správní orgán I. stupně uložil pokutu ve výši 50 000 Kč, tedy v minimální možné míře, neboť preferoval preventivní a výchovný charakter ukládané sankce, současně ale dodal, že tímto jednáním mohla být ohrožena majetková práva třetích osob.

[17] Stěžovatel ve svém rozhodnutí uvedl, že nesprávným zaúčtováním účetního případu účetnictví žalobkyně nenaplnilo řádně jeho základní smysl, tedy podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Ze strany žalobkyně se jedná o zjištěné a sankcionované porušení právních předpisů. Pro stěžovatele bylo stěžejní, že nesprávným zaúčtováním byla zkreslena aktiva žalobkyně o 5 000 000 Kč (15,8 %). Tuto částku nepovažoval za zanedbatelnou hodnotu. Ztotožnil se s polehčujícími okolnostmi, které uvedl správní orgán I. stupně. Podle jeho názoru polehčující a přitěžující okolnosti nebyly vyvážené, spíše svým významem převážily ty přitěžující. Přesto souhlasil s výší uložené pokuty, kterou správní orgán I. stupně uložil při spodní hranici, a z jeho rozhodnutí vyplývá, že upřednostnil polehčující okolnosti. Dodal, že společenská nebezpečnost porušení zákona o účetnictví byla závažná, ale i pokuta ve výši 50 000 Kč bude pro žalobkyni dostatečně motivační k nápravě.

[18] NSS podotýká, že žalobkyně v odvolání nenamítala nic v tom směru, že zkreslení aktiv mohlo poškodit především ji, neboť se prezentovala jako finančně méně zdravá společnost, a zásah do práv třetích osob není proto v tomto ohledu podstatný.

## pokračování

[19] Správní orgány za stěžejní při stanovení výše pokuty považovaly to, že byl porušen zákon o účetnictví způsobem, který má být podle zákona o účetnictví sankcionován. Přihlédly především k tomu, že byla významně zkreslena aktiva žalobkyně. I přesto uložily pokutu při spodní hranici možné výše pokuty, neboť stěžovatelka porušení zákona o účetnictví potvrdila a z její strany se jednalo o první pochybení. Pokuta měla proto spíše preventivní a výchovný charakter. Skutečnost, že nesprávným účtováním mohlo být zasaženo do majetkových práv třetích osob, správní orgány nebraly v úvahu jako zásadní přitěžující okolnost, ale pouze jako doplnění úvahy o porušení zákona o účetnictví a zásadním zkreslení aktiv žalobkyně.

[20] Odůvodnění výše pokuty vzhledem k jejímu uložení při spodní hranici je proto dostatečné, srozumitelné a logické. S ohledem na výši pokuty nelze rovněž vyčítat stěžovateli, že se podrobně nezabýval tím, zda a jakým způsobem bylo zasaženo do majetkových práv třetích osob, pokud žalobkyně v tomto smyslu v odvolání nic nenamítala. Ze správních rozhodnutí je zřejmé, že pokuta byla uložena z toho důvodu, že byl porušen zákon o účetnictví, od čehož nelze odhlédnout. Současně s ohledem na všechny polehčující okolnosti měla mít pokuta pouze výchovný a preventivní charakter. Uvedené se promítlo do její výše, která byla stanovena na samé spodní hranici zákonného rozmezí. NSS poznamenává, že pokud by pokuta byla stanovena v jiné výši, např. v horní polovině zákonného rozmezí, nároky na odůvodnění pokuty by se mohly lišit oproti situaci, kdy je pokuta ukládána v minimální výši. K odůvodnění výše pokuty při spodní hranici zákonného rozmezí viz např. rozsudek NSS ze dne 24. 2. 2020, čj. 5 As 39/2018-46.

[21] Pro projednávanou věc nebylo s ohledem na výši pokuty podstatné zabývat se tím, jakou povahu a význam má účetnictví, do kterých konkrétních práv bylo zasaženo a kdo byl jednáním žalobkyně poškozen, neboť podstatné je to, že byl porušen zákon o účetnictví; v projednávané věci se jedná o ohrožovací delikt. Uvedené platí o to více v situaci, kdy v tomto směru žalobkyně nevznášela žádné konkrétní námitky.

[22] Krajský soud tedy skutečnosti, že mohlo být zasaženo do majetkových práv třetích osob, přiznal větší význam, než jaký této skutečnosti přikládaly správní orgány, a odhlédl od podstatných okolností, na základě kterých správní orgány stanovily výši pokuty. Současně krajský soud nepopsal, jakým konkrétním způsobem bylo zasaženo do práv žalobkyně, pokud se prezentovala jako finančně méně zdravá společnost.

[23] NSS závěrem uvádí, že doměření daně a stanovení penále nepostihuje nesprávné vedení účetnictví. V řízení o doměření daně je zkoumána *daňová povinnost daňového subjektu* (žalobkyně), v projednávané věci je naopak posuzován *způsob vedení účetnictví a porušení zákona o účetnictví*. Protiprávní jednání (skutek) a předmět řízení jsou tedy v těchto případech odlišné (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2016, čj. 4 Afs 241/2015-32). Tato jednání mohou být postihována v samostatných řízeních na sobě vzájemně nezávislými sankcemi; pokutu za účetní správní delikt proto lze uložit bez ohledu na výsledek daňového řízení, resp. v něm uloženou sankci (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2019, čj. 2 Afs 392/2018-45). Argumentace žalobkyně zákazem dvojího přičítání téhož byla proto, jak již uvedl stěžovatel i krajský soud, nedůvodná. Vzhledem k citovaným rozsudkům nebyly správní orgány povinny posoudit jako polehčující okolnost skutečnost,

že žalobkyni byla v jiném řízení doměřena daň a uloženo penále. Obdobné platí rovněž o úvaze krajského soudu, že nebyla zohledněna okolnost, že žalobkyně v souvislosti s účtováním daného případu řádně zaplatila daň i penále. S ohledem na závěry rozsudku NSS ze dne 27. 1. 2016, čj. 4 Afs 241/2015-32, bod 28, se totiž nejedná o totožné protiprávní jednání (srov. též rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2019, čj. 2 Afs 392/2018-45). Za dané situace tedy nelze aplikovat ani rozhodnutí ESLP ve věci A a B proti Norsku č. 24130/11 a 29758/11 ze dne 15. 11. 2016.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[24] Z uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v rušícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[25] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 27. května 2020

Ondřej Mrákota  
předseda senátu