



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: I. V., zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, čj. 53821/17/5200-11432-711778, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 11. 2019, čj. 57 Af 5/2018-116,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 11. 2019, čj. 57 Af 5/2018-116, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, čj. 53821/17/5200-11432-711778, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 11. 8. 2017, čj. 704052/17/2407-60561-400677, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 28 570 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Tento rozsudek řeší doposud Nejvyšším správním soudem nerozhodnutou otázku, totiž jaká je délka promlčecí doby u těch přestupků, kde zvláštní zákon nestanoví horní sazbu pokuty ve výši 100 000 Kč, ale pouze způsob výpočtu pokuty (např. procentem z nějaké předem nejasné částky). NSS dospěl z dále uvedených důvodů k závěru, že se v takových případech uplatní promlčecí lhůta kratší, a to jednoletá [§ 30 písm. a) zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“)].

[2] Žalobkyně se podle rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj a rozhodnutí žalovaného (obě specifikovaná ve výroku II tohoto rozsudku) dopustila správního deliktu podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, neboť v účetním období 2014 neúčtovala řádně o všech účetních případech, dle směrné účtové osnovy a v souladu s účetními metodami tak, aby byl spolehlivě určen obsah účetních případů a účetních záznamů v souvislosti s účtováním nákladů; nedoložila řádně provedené inventarizace zásob, majetku a závazků, stavy opravek a položek odpisů tohoto majetku; nevedla hlavní knihu v předepsaném rozsahu apod. Podle § 37a odst. 1 písm. c) ve spojení s § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví jí daňové orgány vyměřily pokutu ve výši 100 000 Kč.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni. Krajský soud původně její žalobě vyhověl, a to z důvodu neurčitosti obsahu výroku správního rozhodnutí. Tento závěr krajského soudu však NSS označil v prvním rozsudku v této věci (ze dne 15. 8. 2019, čj. 10 Afs 145/2019-57) za nesprávný. Skutková věta ve výroku rozhodnutí o správním deliktu byla dostatečná. Proto NSS první rozsudek krajského soudu zrušil a vyzval soud, aby projednal též další žalobní body (ke kterým se NSS nijak nevyjádřil).

[4] Krajský soud druhým rozsudkem v této věci, označeným v záhlaví tohoto rozsudku, tentokrát žalobu zamítl. Vyjádřil se ke všem žalobním bodům. Dovodil, že odpovědnost za správní delikt v této věci nezanikla (část V.A. napadeného rozsudku), převzal právní názor NSS z rozsudku 10 Afs 145/2019 o dostatečné určitosti výroku správního rozhodnutí (část V.B.) a zabýval se též dalšími hmotněprávními a procesními otázkami nynější věci (V.C. až V.K. napadeného rozsudku).

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu obsáhlou kasační stížností (včetně doplnění) z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Předně namítla, že na její věc nelze užít § 112 odst. 2 větu druhou zákona o odpovědnosti za přestupky, tj. ustanovení, na jehož základě krajský soud použil úpravu zániku odpovědnosti za přestupek obsaženou v § 37ab zákona o účetnictví. V doplnění kasační stížnosti ze dne 22. 7. 2020 pak stěžovatelka reagovala na nález ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 4/20, kterým Ústavní soud zrušil § 112 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky.

[6] Stěžovatelka tvrdí, že odpovědnost za spáchání správního deliktu (přestupku) zanikla současně s novou úpravou správního trestání, účinnou od 1. 7. 2017, která měla být na její věc aplikována, neboť je tato úprava pro stěžovatelku příznivější. Zákon o účetnictví ve vztahu ke správnímu deliktu stěžovatelky stanovil jedinou, a to tříletou, promlčecí dobu. Zákon o odpovědnosti za přestupky nově stanovuje promlčecí doby dvě. Jedná se o tříletou promlčecí dobu, která dopadá na přestupky, za které zákon stanoví sazbu pokuty, jejíž horní hranice je alespoň 100 000 Kč, a dále o jednoletou dobu, která dopadá na přestupky, na něž se nevztahuje doba tříletá. Na správní delikt stěžovatelky dopadá doba jednoletá. To proto, že zákon o účetnictví za tento správní delikt stanovil pokutu procentní sazbou (3 % a 6 %) z hodnoty aktiv celkem. Nestanovil tedy pevnou sazbu pokuty (s horní hranicí alespoň 100 000 Kč). Proto nemůže na tento správní delikt dopadnout tříletá promlčecí doba dle § 30 písm. b) zákona o odpovědnosti za přestupky.

Stěžovatelka odkázala i na materiál Ministerstva vnitra, ve kterém ministerstvo dospělo ke stejnému závěru.

[7] Stěžovatelka dále vytýká krajskému soudu nepřezkoumatelnost (soud se prý nevypořádal s některými žalobními body) a snáší též další stížní argumenty.

III. Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. Trvá na výkladu, že pokuta v daném případě, byť určená procentem, dosahuje 100 000 Kč, a proto je nutno užít delší promlčecí dobu (3 roky) dle § 30 písm. b) zákona o odpovědnosti za přestupky. Nová úprava je pro stěžovatelku méně výhodná, neboť určuje lhůtu prodloužitelnou až na pět let (za podmínek § 32 odst. 3 téhož zákona). Na podporu tohoto názoru žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 10. 2018, čj. 50 A 14/2018-46. Žalovaný také poukazuje na to, že stěžovatelka v řízení o odvolání žádnou z těchto námitek nevznesla a pouze se omezila na tvrzení, že řízení nebylo nikdy zahájeno.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Kasační stížnost je též přípustná [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.], neboť napadá otázky, kterým se v prvním rozsudku v této věci NSS nevěnoval a věnovat nemohl: krajský soud totiž v prvním (zrušeném) rozsudku ustal jen na nesprávných úvahách o vadách výroku rozhodnutí žalovaného. Nadto v době prvního rozsudku ještě byl platný a účinný § 112 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky, jehož zrušení Ústavním soudem otevřelo cestu pro zrušení rozhodnutí žalované (viz dále).

[10] Kasační stížnost je důvodná.

IV.A. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný

[11] Přes nepopiratelný fakt příliš dlouhých a nadbytečných popisných pasáží (rozsudek má 22 stran, z toho však jen pouhých 9 stran je vlastní argumentace soudu) se krajský soud vypořádal s žalobními body přezkoumatelným způsobem. Z rozsudku plyne, proč považuje všechny žalobní body stěžovatelky za liché. Není tedy pravda, že opominul reagovat na některé žalobní námitky, jak uvádí stěžovatelka. Úvahu o naplnění materiálního znaku přestupku krajský soud nebyl povinen vést, neboť takovou námitku stěžovatelka v žalobě nevznesla (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 2. 2020, čj. 10 As 156/2018-110, č. 4007/2020 Sb. NSS, věc *Okresní hospodářská komora Ústí nad Labem*). Námitkou o porušení zákazu dvojího přičítání se krajský soud, byť stručně, zabýval v bodě 80 svého rozhodnutí. Na námitku, že neprůběžnost zápisů do účetních knih neznamená rozpor s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví, krajský soud reagoval v části E. rozsudku.

[12] Rozsudek krajského soudu je tak přezkoumatelný. Krajský soud dostatečně reagoval na všechny žalobní body. Z rozsudku lze poznat, jakými úvahami se při jeho vydání řídil.

IV. B. *Posouzení příznivější úpravy a otázka zániku odpovědnosti za přestupek*

[13] V klíčové námitce stěžovatelka tvrdí, že je pro ni příznivější nově přijatá úprava přestupkového práva. Proto prý její odpovědnost za správní delikt zanikla.

Ústavní východiska

[14] Ústavní zásadu retroaktivního působení pro pachatele příznivější právní úpravy (čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod) je třeba plně aplikovat i v režimu správního trestání [též § 2 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky; shodně nálezy ze dne 13. 6. 2002, sp. zn. III. ÚS 611/01 (N 75/26 SbNU 253); ze dne 11. 7. 2007, sp. zn. II. ÚS 192/05 (N 110/46 SbNU 11)].

[15] Zákon o odpovědnosti za přestupky, účinný od 1. 7. 2017, představuje komplexní reformu přestupkového práva. Zákon přinesl i jednotnou úpravu prekluzivních dob (§ 30 násl. cit. zákona). V § 112 odst. 2, větě první tento zákon stanovil, že ustanovení dosavadních zákonů o prekluzivních lhůtách se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona nepoužijí. Odpovědnost za přestupek a dosavadní jiný správní delikt ale dle druhé věty § 112 odst. 2 tohoto zákona *nezanikne dříve, než by uplynula některá ze lhůt podle věty první, pokud k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona*.

[16] Ústavní soud však dovodil, že § 112 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky je v rozporu právě s čl. 40 odst. 6 Listiny, neboť může vést ke zpřísnění podmínek odpovědnosti za spáchání přestupku. Proto postupně nálezy ze dne 4. 2. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 15/19 (ve vztahu k první větě § 112 odst. 2), a ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 4/20 (ve vztahu k druhé větě), zrušil celý § 112 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky (celé toto ustanovení bylo jako protiústavní zrušeno s účinky ke dni 22. 7. 2020).

[17] Otázku užití příznivější právní úpravy na přestupky tak řeší § 112 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky. Tato norma ve shodě se čl. 40 odst. 6 Listiny přikazuje retroaktivní aplikaci zákona o odpovědnosti za přestupky i na přestupky (nebo správní delikty) spáchané před nabytím jeho účinnosti, je-li nová úprava pro pachatele příznivější. Příznivější je jednoznačně ta úprava, podle které by došlo k zániku odpovědnosti za přestupek ještě před vydáním rozhodnutí o přestupku (viz shora cit. nález Pl. ÚS 4/20, body 22, 23).

Nová úprava promlčení je pro stěžovatelku výhodnější

[18] Průběh řízení vedeného proti stěžovateli protínají dvě úpravy. Delikt sice spáchala před účinností (nového) zákona o odpovědnosti za přestupky, rozhodnutí finančního úřadu však bylo vydáno dne 11. 8. 2017, tedy již za účinnosti tohoto zákona. Stěžovatelka namítá, že je pro ni nová úprava příznivější především proto, že stanoví kratší promlčecí dobu za její jednání, než tomu bylo u úpravy dřívější.

[19] Délku promlčecí doby ve vztahu k přestupkům (správním deliktům) dle zákona o účetnictví upravoval § 37ab odst. 3 téhož zákona, ve znění do 30. 6. 2017. Dle tohoto ustanovení zanikla odpovědnost za správní delikt, jestliže o něm nezahájil správní orgán řízení do jednoho roku ode dne, kdy se o správním deliktu dozvěděl, nejpozději však do 3

let od spáchání správního deliktu. Toto ustanovení tak stanovilo objektivní tříletou promlčecí dobu.

[20] V daném případě počala promlčecí doba běžet den následující po konci účetního období roku 2014, tj. dne 1. 1. 2015 (viz cit. rozsudek 10 Afs 145/2019, bod 30, nebo rozsudek ze dne 26. 9. 2018, čj. 2 Afs 10/2018-45, věc *IRHOS Partner*, bod 27). O tom, že měl být správní delikt spáchán, se dozvěděl finanční úřad při vyhodnocení kontrolního zjištění dne 17. 5. 2017. Oznámení o zahájení řízení bylo stěžovatelce doručeno dne 14. 6. 2017. Finanční úřad tak zahájil se stěžovatelkou řízení včas, během jednoleté subjektivní promlčecí doby. Konec tříleté objektivní promlčecí doby připadal na den 1. 1. 2018. Změněné rozhodnutí finančního úřadu a rozhodnutí žalovaného nabyla právní moci dne 28. 12. 2017, tedy v rámci objektivní promlčecí doby. NSS tak konstatuje, že podle **dřívější** právní úpravy by odpovědnost za správní delikt stěžovatelky nezanikla.

[21] Listina základních práv a svobod ovšem v čl. 40 odst. 6 přikazuje použít **pozdější** úpravu, je-li pro pachatele výhodnější. S nabytím účinnosti zákona o odpovědnosti za přestupky byly sjednoceny promlčecí doby pro oblast správního trestání. Tříletá objektivní doba dopadá na ty přestupky, za které lze uložit pokutu s horní hranicí sazby alespoň 100 000 Kč [§ 30 písm. b) zákona o odpovědnosti za přestupky]. Na ostatní přestupky pak dopadá jednoletá objektivní promlčecí doba [§ 30 písm. a) zákona o odpovědnosti za přestupky]. Během této promlčecí doby musí správní orgán přinejmenším zahájit řízení o přestupku, aby se promlčecí doba přerušila a začala běžet promlčecí doba nová [§ 32 odst. 2 písm. a) zákona o odpovědnosti za přestupky].

[22] Spornou otázkou je, zda je na stěžovatelčinu věc třeba užít jednoroční, nebo tříletou promlčecí dobu. V tom se stěžovatelka s žalovaným rozchází. Stěžovatelka tvrdí, že je třeba užít promlčecí dobu kratší, neboť za správní delikt nebyla stanovena pokuta pevnou sazbou, nýbrž jinak – procentem z hodnoty aktiv. Není tak splněna podmínka, že za takové jednání byla stanovena možnost uložit pokutu s horní hranicí sazby alespoň 100 000 Kč. Naopak žalovaný upozorňuje, že v daném případě byla uložena pokuta právě ve výši 100 000 Kč.

[23] Před NSS tak stojí otázka, zda je možné uplatnit delší promlčecí dobu na přestupky, za které zákon nestanoví pokutu s (pevně nastavenou) horní hranicí sazby alespoň 100 000 Kč, ale pokutu s horní hranicí sazby vyjádřenou procentem z aktiv celkem, která této výše může, ale dle okolností nemusí dosáhnout.

[24] Za správní delikt stěžovatelky bylo možné v souladu s § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví uložit pokutu do výše 3 % hodnoty aktiv celkem. Zákon nestanovil žádnou pevnou sazbu pokuty, resp. konkrétní částku, a to ani alternativně, ani nějakou maximální hranici [jak to dělá např. stávající znění § 91 odst. 14 písm. a) a b) zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích (energetický zákon), nebo § 125a odst. 4 zákona č. 254/2001 Sb., o vodách (vodní zákon)]. Za takové situace již jen na základě jednoduchého čtení zákona není možné uplatnit delší, tříletou promlčecí dobu. Dle poměrně prostého jazykového výkladu § 30 zákona o odpovědnosti za přestupky se na nynější situaci použije základní promlčecí doba jednoho roku.

[25] NSS připomíná, že dle pozdější úpravy účinné od 1. 7. 2017 je zásadou jednoholetá objektivní promlčecí doba [§ 30 písm. a) zákona o odpovědnosti za přestupky]. Naopak tříletá doba je výjimkou z této zásady, která platí jen na ty přestupky, za které lze uložit pokutu *s horní hranicí sazby alespoň 100 000 Kč* [§ 30 písm. b) zákona o odpovědnosti za přestupky]. Výjimky z pravidla je třeba vykládat restriktivně, respektive v souladu s jejich textem a účelem (srov. sice v jiném kontextu, ovšem metodologicky přesné stanovisko generální advokátky Juliane Kokott z 8. 6. 2017 ve věci C-246/16, *Enzo Di Maura*,* bod 32, poznámka pod čarou č. 16, kde generální advokátka upozorňuje, že při výkladu musí být zachován text a účel výjimky: „*Soudní dvůr ve své podstatě vyžaduje ne restriktivní, nýbrž přesný výklad výjimky*“, uzavírá v poznámce č. 16 generální advokátka).

[26] Smyslem úpravy promlčecí doby (vedle diferenciací závažnosti jednotlivých přestupků) je jistota, dokdy může být přestupek projednán, respektive dokdy lze o něm rozhodnout. Ústavně chráněná je tedy právní jistota o tom, v jaké době zanikne odpovědnost za přestupek. To má význam nejen pro pachatele, ale i pro jiné účastníky řízení. Také pro správní orgány je důležité, aby (při nezměněném hmotněprávním posouzení skutku) přesně věděly, kolik času mají na projednání věci. Promlčecí doba proto musí být určena jasným způsobem tak, aby účastníci (obvinění) mohli rozumně předvídat, kdy zanikne odpovědnost za přestupek. Přesně tyto otázky zdůraznil ve svém nálezu též Ústavní soud (viz Pl. ÚS 15/19, např. bod 58). Tak tomu je v současné právní úpravě, kdy si obviněný z přestupku snadno zjistí, jaká sazba pokuty se na jeho jednání vztahuje. Bez větších obtíží je tak schopen zjistit délku promlčecí doby (je-li přestupek ohrožen horní hranicí sazby alespoň 100 000 Kč, bude promlčecí doba tříletá, v jakémkoliv jiném případě bude jednoletá). Stejně tak žádné obtíže stran určení délky promlčecí doby nebude mít správní orgán, což přispěje k naplnění zásady předvídatelnosti postupu správních orgánů.

[27] Nelze ani argumentovat, že maximálně stanovená výše pokuty do výše 3 % hodnoty aktiv přinejmenším potenciálně u stěžovatelky připouští pokutu alespoň 100 000 Kč. Lze v tomto opět odkázat na jednoznačnou dikci § 30 písm. b) zákona o odpovědnosti za přestupky, kde zákon hovoří o přestupcích, za které lze uložit pokutu *s horní hranicí sazby alespoň 100 000 Kč*. Zákon nemluví o přestupcích, za které lze uložit pokutu alespoň 100 000 Kč. Zákon jasně požaduje výslovné stanovení horní hranice sazby pokuty alespoň 100 000 Kč.

[28] Dikce zákona znemožňuje rovněž takový výklad, kde by se promlčecí doba určila *ad hoc*, v závislosti na tom, zda v konkrétním případě hrozí přestupci pokuta alespoň 100 000 Kč. Nejde však jen o jednoznačný text § 30 zákona o odpovědnosti za přestupky. Za situace, kdy je sazba pokuty stanovena pouze procentem z aktiv, tak ani účastník, ani správní orgán dopředu nevědí, jaká maximální výše pokuty vlastně přichází do úvahy. Aby již na počátku řízení bylo jasné, jak dlouhá promlčecí doba se na věc aplikuje, musely by správní orgány již při oznámení o zahájení řízení provádět výpočet horní hranice sazby pokuty dle výše aktiv podezřelého (stěžovatelky). Tato otázka by mohla být i relativně dlouho sporná, hypoteticky vzato mohla by být i předmětem komplikovaného dokazování, od něhož by se zpětně dovozovala tak důležitá věc, jako je délka promlčecí doby (*nota bene* v tomto případě, kdy je stěžovatelka ve své podstatě pokutována právě za neřádné vedení účetnictví).

* EU:C:2017:440

[29] Dle NSS ostatně není možné, aby se promlčecí doba u stejného typu přestupku lišila v závislosti na aktuálních majetkových poměrech přestupce. NSS připomíná, že ať je přestupce obdařen vysokou či nízkou hodnotou aktiv, stále jde o postih za stejný přestupek. Rozdílná aktiva se projeví nikoliv v délce promlčecí doby, ale ve výměře pokuty.

[30] Námitka žalovaného, že stěžovatelce byla uložena pokuta právě 100 000 Kč, a tak by se na ni měla uplatnit delší prekluzivní doba, je proto nesprávná. NSS opakuje, že není podstatné, jaká pokuta bude pachateli *nakonec* vyměřena.

[31] Tam, kde zvláštní zákon nestanoví horní hranici sazby pokuty ve výši 100 000 Kč, ale pouze způsob výpočtu pokuty (např. procentem z nějaké předem nejasné částky), uplatní se promlčecí doba kratší, a to jednoletá [§ 30 písm. a) zákona o odpovědnosti za přestupky]. Jinak tomu bude např. u alternativně stanovené pokuty, nebo u pokuty sice procentuálně vyjádřené, limitované však horní hranicí sazby alespoň ve výši 100 000 Kč. Ke stejnému závěru ostatně dochází též komentářová literatura (JEMELKA, L. - VETEŠNÍK, P. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 245 a 246; stejný názor měl i Kadečka, který i proto zvolené kritérium kritizoval jako „žel poněkud formální a hrubé“, viz KADEČKA, S. komentář k § 30, in: *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich – komentář*. Praha: Wolters Kluwer 2018, dostupné online v systému ASPI).

[32] Jak správně uvádí stěžovatelka, shodný názor má též Ministerstvo vnitra, dle kterého „[p]okud nebude horní hranice sazby pokuty stanovena zvláštním zákonem fixně, ale například jako procento z obratu, procentuálním podílem aktiv, násobkem daně apod. (konkrétní výše je pak správním orgánu známa až v průběhu řízení, respektive na jeho konci), a zvláštní zákon neupraví délku promlčecí doby, bude promlčecí doba v tomto případě jednoletá“ (viz dokument „Často kladené dotazy k zákonu č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, a zákonu č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích - aktualizace k 1. březnu 2018“^{**}).

[33] Dle NSS lze jen stěží předpokládat, že se jedná o záměr zákonodárce (ten tuto problematiku v důvodové zprávě nikterak neřeší). NSS si je vědom, že shora podaný výklad vede ke kratší prekluzivní době u řady přestupků, které jsou svou povahou vysoce komplikované, jako je tomu ostatně i v nynější věci (jak říkal Kadečka, „procentuální vyjádření horní hranice sazby pokuty se přitom vyskytuje v principu právě u přestupků s vyšší mírou oné typové společenské škodlivosti, resp. závažnosti“, viz KADEČKA, dílo cit. v předchozím bodě). V očích NSS se proto nejspíše jedná o určitou nerozumnost stávající úpravy přestupkového práva, kterou však soud nemůže korigovat (a zákon v rozporu s jeho jasným textem přepisovat) v neprospěch přestupců.

[34] S názorem vyjádřeným v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 10. 2018, čj. 50 A 14/2018-46, se NSS z výše uvedených důvodů neztotožňuje. Závěry krajských soudů není nijak vázán. Ani se nelze ztotožnit s tím, že byl takový názor aprobován ze strany NSS. V řízení o kasační stížnosti proti výše uvedenému rozsudku se

^{**} Dostupné též na <http://www.mvcr.cz>

totiž NSS k problematice promlčecí doby vůbec nevyjadřoval (srov. rozsudek ze dne 12. 12. 2019, čj. 2 Afs 392/2018-45, věc *HERMÉS*).

[35] NSS konečně upozorňuje, že nynější věci se nijak netýká ani rozsudek ze dne 12. 3. 2020, čj. 6 As 221/2019-31, č. 4047/2020 Sb. NSS, věc *MPM-QUALITY*. Podle něj součin množství odebrané vody v m³ a zákonem stanovené částky (§ 125a odst. 4 aplikovaný na základě § 125c odst. 5 vodního zákona, ve znění účinném do 31. 12. 2018) je zároveň třeba považovat pro účely uplatnění absorpční zásady za horní hranici sankce, kterou je možné za daný přestupek v konkrétním případě uložit [podle § 125a odst. 4 vodního zákona platí, že za přestupek dle odstavce 1 písm. b) spáchaný odběrem povrchových vod bez povolení k nakládání s vodami *lze uložit pokutu ve výši násobku sazby 40 Kč za 1 m³ nedovoleně odebraných povrchových vod a celkového množství těchto vod, nejvýše však ve výši 10 000 000 Kč*]. NSS připomíná, že v případě *MPM-QUALITY* se řešila otázka aplikace absorpční zásady, tedy otázka ukládání trestu. Naproti tomu otázka promlčení (prekluze) je otázka zániku trestnosti, která se z logiky věci řeší od počátku samotného řízení (viz body [26] násl. shora). Otázka promlčení, upravená v § 30 zákona o odpovědnosti za přestupky, se nijak netýká výměry trestu. Jde tedy o dvě mimoběžné právní otázky (srov. též bod [29] shora). Nadto, jak již NSS uvedl výše (bod [24]), ustanovení § 125a odst. 4 vodního zákona je přesně tím příkladem, kde zákon horní hranici sazby pokuty stanoví (ve výši 10 000 000 Kč), proto není ani sporu, že v tomto případě by byla promlčecí doba tříletá (§ 30 písm. b) zákona o odpovědnosti za přestupky).

V. Závěr a náklady řízení

[36] Při retroaktivním užití nové právní úpravy odpovědnost stěžovatelky za jí spáchaný přestupek zanikla již dne 1. 1. 2016 (tzn. ještě předtím, než zákon o odpovědnosti za přestupky nabyl dne 1. 7. 2017 účinnosti, a to protože daňové orgány nerozhodly o sporném správním deliktu do 1. 7. 2017). Finanční úřad pro Královéhradecký kraj sice u stěžovatelky provedl místní šetření již dne 27. 8. 2015, zahájil u ní daňovou kontrolu dne 1. 2. 2016, ale – což je pro tuto věc rozhodné – oznámil jí zahájení správního řízení ve věci uložení pokuty dle § 37a zákona o účetnictví až písemností ze dne 12. 6. 2017, která jí byla doručena 14. 6. 2017, tj. bezmála rok a půl po tom, co ve věci sporného skutku uplynula jednoletá promlčecí doba. Nová právní úprava je pro stěžovatelku příznivější (viz bod [17]), a proto musí být na věc aplikována.

[37] Odpovědnost za přestupek stěžovatelky zanikla ještě před zahájením řízení. Nerozpoznání zániku deliktní odpovědnosti nelze krajskému soudu (tím méně žalovanému) klást za vinu. Jednoznačné řešení této otázky přinesl až Ústavní soud, který nakonec zrušil celý § 112 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky.

[38] Prekluze přestupku je vadou, pro kterou soud zruší rozhodnutí správních orgánů z moci úřední. NSS proto rozhodnutí krajského soudu a správních orgánů jako nezákonná zrušil. Vypořádávat zbylé stížnostní námítky je nadbytečné.

[39] NSS tudíž v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu. S ohledem na důvody rozhodnutí (zánik odpovědnosti za přestupek) zrušil NSS též rozhodnutí žalovaného (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.) a rozhodnutí finančního úřadu (§ 78 odst. 3 s. ř. s.) a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).

[40] NSS ve věci rozhodl jako poslední soud, a tak je na něm rozhodnout i o otázce náhrady nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Úspěšným účastníkem je právě stěžovatelka, které tak náleží proti žalovanému náhrada nákladů soudního řízení.

[41] Pokud jde o náklady v řízení o žalobě, ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3000 Kč a v odměně advokáta. Odměna advokáta zahrnuje tři úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení, sepsání žaloby a účast na jednání před soudem nepřesahující dvě hodiny [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a činí v dané věci 3×3100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 3×300 Kč. Odměna advokáta v řízení před krajským soudem tak činí 10 200 Kč. Jelikož advokát je plátcem DPH, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 2 142 Kč. Náklady řízení před krajským soudem tedy celkově představovaly 15 342 Kč ($3000 + 12\,342$).

[42] Co se týče řízení o kasační stížnosti, stěžovatelka podala kasační stížnost, kterou dvakrát doplnila. První doplnění (ze dne 22. 6. 2020) NSS nepovažuje za úkon, za který by náležela odměna, neboť stěžovatelce nic nebránilo tam uvedené důvody uvést již při podání kasační stížnosti. Situace je ale jiná v případě druhého doplnění (ze dne 22. 7. 2020), kde stěžovatelka reagovala na čerstvý nález Ústavního soudu, tedy tyto důvody nemohla uvést dříve. V případě druhého doplnění má tak NSS za to, že za něj náhrada nákladů náleží.

[43] Náklady řízení o kasační stížnosti tak spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 5 000 Kč a odměně advokáta, která zahrnuje odměnu za dva úkony právní služby [sepsání kasační stížnosti a její doplnění dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], tj. 2×3100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon, tedy 2×300 Kč. Odměna advokáta činí 6800 Kč. Odměna a náhrada hotových výdajů se zvyšuje o 21% sazbu DPH, tj. o 1428 Kč. Celkově tedy náklady řízení před NSS představovaly 13 228 Kč ($5000 + 8228$).

[44] Žalovaný je tak povinen stěžovatelce uhradit náklady řízení o žalobě i kasační stížnosti v celkové výši 28 570 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. Zář 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu