



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **SWISS RESTAURANT s. r. o.**, se sídlem Makovského 1598/28, Žďár nad Sázavou, zastoupená JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Malé náměstí 124, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2017, č. j. 52660/17/5200-11432-711891, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 8. 2019, č. j. 31 Af 13/2018 – 47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobkyni **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně provozuje restauraci a penzion v městysu Nové Veselí. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty.

[2] Rozhodnutím ze dne 23. 8. 2017, č. j. 1413615/17/2914-60562-707431 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), podle § 37a odst. 3 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), správce daně uložil žalobkyni pokutu ve výši 40 000 Kč a povinnost nahradit náklady řízení ve výši 1000 Kč za spáchání správních deliktů ve smyslu § 37a odst. 1 písm. c) a d) zákona o účetnictví. Uvedených správních

deliktů se měla žalobkyně dopustit tím, že v účetním období 2014 vedla neprůkazně skladovou evidenci, neúčtovala o všech účetních případech, neprůkazně provedla inventarizaci majetku a zásob a nevedla účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, čímž porušila povinnosti uvedené v § 7 odst. 1 a 2, § 8 odst. 1, 2, 3 a 4 zákona o účetnictví.

[3] Proti prvostupňovému rozhodnutí brojila žalobkyně odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 12. 2017, č. j. 52660/17/5200-11432-711891 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

[4] Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zrušil napadené rozhodnutí i prvostupňové rozhodnutí. Shledal, že v případě žalobkyně uplynula prekluzivní lhůta jednoho roku ve smyslu § 37ab odst. 3 zákona o účetnictví ve znění účinném do 31. 12. 2015. Za okamžik určující počátek běhu subjektivní prekluzivní lhůty pro zánik odpovědnosti za správní delikt považoval den, od kterého byly v dispoziční sféře správce daně účetní a daňové doklady kontrolovaného účetního období spolu s indicií vyvolávající pochybnosti o jejich věrohodnosti a průkaznosti. Podle krajského soudu k závěru o spáchání správního deliktu dospěl správce daně a následně žalovaný na základě porovnání údajů z předložených evidencí s poznatky zjištěnými z veřejných zdrojů. Jako rozhodující shledal krajský soud den 30. 3. 2016, neboť k tomuto dni měl správce daně k dispozici jak daňové a účetní doklady žalobkyně vztahující se ke zdaňovacímu období 2014, tak informace o tom, že v průběhu roku 2014 probíhaly v její provozovně akce spojené s nabídkou restauračních služeb, jež však předložené doklady nereflektovaly. I když byla dále správcem daně činěna další skutková zjištění a předloženy další doklady, tato zjištění již mohla jen prohloubit pochybnosti správce daně, které byly dostatečné pro předběžné učinění závěru o spáchání správního deliktu. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že řízení o správním deliktu bylo zahájeno dne 25. 4. 2017, kdy bylo žalobkyni doručeno oznámení správce daně o zahájení řízení č. j. 870025/17/2914-60562-707431, tj. po 30. 3. 2017, kdy uplynula subjektivní prekluzivní lhůta pro zánik odpovědnosti žalobkyně za správní delikt, tedy po zániku odpovědnosti žalobkyně za předmětný správní delikt.

[5] Dále krajský soud shledal, že správní orgány rozhodovaly v rozporu s principem, že trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Přestože byly tvrzené správní delikty, za něž správce daně uložil žalobkyni pokutu, spáchány v účetním období, resp. kalendářním roce 2014, rozhodoval správce daně dle zákona o účetnictví ve znění pozdějších předpisů namísto zákona o účetnictví ve znění účinném v době posuzovaného jednání žalobkyně, tedy ve znění účinném do 31. 12. 2015. Správcem daně citovaná ustanovení nadto zákon o účetnictví ve znění pozdějších předpisů neobsahuje; žalovaný tuto vadu nenapravil.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítá, že napadený rozsudek je nezákonný v důsledku nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“]. Podle stěžovatele je okamžik započetí běhu prekluzivní subjektivní lhůty nutno hodnotit s ohledem na jedinečnost posuzovaného

pokračování

případu. Počátek běhu subjektivní prekluzivní lhůty se odvíjí od okamžiku získání důkazních prostředků, pouze pokud správce daně obdrží důkazní prostředky a odhalení zjevného pochybení je odvislé od jeho identifikace, přičemž závěr správce daně o jeho odhalení je nezvratitelný jakýmkoliv vysvětlením ze strany účetní jednotky. Žalobkyně byla sankcionována za vedení neprůkazné skladové evidence a neúčtování o všech účetních případech, rovněž za neprůkazné provedení inventarizace majetku a zásob a nevedení účetnictví tak, aby účetní závěrka na jeho základě sestavená podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Tyto skutečnosti zjevně nejsou z předloženého účetnictví *prima facie* seznatelné. Neúčtování musí správce daně prokázat. Výzvou ze dne 13. 5. 2016 přenesl správce daně důkazní břemeno na žalobkyni, která však ve stanovené lhůtě do 11. 6. 2016 nereagovala a pochybnosti nevyvrátila. Až na základě toho mohl správce daně důvodně usuzovat, že se žalobkyně dopustila správního deliktu. Za objektivně přezkoumatelný okamžik, od něhož lze odvíjet počátek subjektivní prekluzivní lhůty, tak podle stěžovatele je třeba považovat datum 11. 6. 2016. Počátek běhu prekluzivní lhůty je nutno spojit s okamžikem, kdy bylo možno učinit předběžné právní hodnocení, že k deliktu došlo.

[7] Posouzení krajského soudu by podle stěžovatele vedlo k přepjatému formalismu a automatickému zahajování množství správních řízení, aniž by došlo k úvaze a analýze, zda zjištěné nedostatky naplňují znaky správního deliktu. Až na základě analýzy důkazního materiálu a vyjádření daňového subjektu lze učinit závěr, zda byl spáchán správní delikt včetně naplnění materiální stránky. Dostatek podkladů a relevantních informací je předpokladem pro objektivní posouzení intenzity závažnosti, škodlivosti, systémovosti pochybení, na základě čehož se posoudí, zda se předběžně vůbec jedná o správní delikt. Je nutno rozlišit mezi okamžikem, kdy správce daně disponuje důkazním materiálem, a okamžikem, kdy je správce daně schopen určit, že došlo k porušení účetních předpisů tak, že se jedná o správní delikt. Situace se liší v případě oznámení o porušení právních předpisů a v případě provádění kontroly, při níž si správce daně není vědom tohoto porušení. Zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví je na správci daně. Subjektivní prekluzivní lhůta jednoho roku v zákoně o účetnictví slouží ke zjištění, zda lze důvodně předpokládat, že byl správní delikt spáchán. Správce daně by byl nucen zahájit správní řízení i v případech, kdy pro to nejsou dány důvodné předpoklady, což by zatěžovalo daňové subjekty a vedlo k nežádoucí kriminalizaci každého chybného vedení účetnictví. Nelze zasahovat do práv účetních jednotek zahajováním množství správních řízení při zvrátitelném podezření na spáchání deliktu zjištěného v rámci řízení.

[8] Stěžovatel nesouhlasí, že den 30. 3. 2016 byl počátkem běhu subjektivní prekluzivní lhůty s ohledem na to, že předložené evidence a účetnictví byly neprůkazné v kontextu dalších informací získaných z internetu. Až na základě konfrontace předložené účetní evidence, správcem daně získaných údajů a vyjádření, resp. nevyjádření žalobkyně bylo možné dovodit, že se pravděpodobně jedná o spáchání správního deliktu. Předběžné posouzení protiprávnosti nebylo možno provést na základě úředního záznamu ze dne 30. 3. 2016. Přestože 5. 5. 2016 byly správci daně doloženy další doklady, bez vyjádření žalobkyně nebylo možno automaticky dospět k jednoznačnému závěru, že se jedná o finální stav důkazních prostředků. Náznaky předběžného vyhodnocení protiprávnosti chování žalobkyně lze nalézt až v odůvodnění výzvy ze dne 13. 5. 2016, v níž správce daně uvedl, že dosud získané důkazní prostředky nedostačují, a vyzval žalobkyni, aby je doplnila.

[9] Ze znění zákona o účetnictví uvedeného ve výroku rozhodnutí o pokutě je podle stěžovatele seznatelné, že v daném případě bylo správně aplikováno znění účinné do 31. 12. 2015.

[10] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 zákona s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a za stěžovatele jedná osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[12] Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] V projednávané věci je sporné, zda v případě žalobkyně zanikla její odpovědnost za správní delikt v důsledku uplynutí prekluzivní doby.

[14] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se závěry krajského soudu, že odpovědnost žalobkyně za správní delikt zanikla dne 30. 3. 2017 uplynutím jednoleté prekluzivní doby ve smyslu § 37ab odst. 3 zákona o účetnictví ve znění účinném do 31. 12. 2015. K zániku odpovědnosti žalobkyně za porušení povinností podle zákona o účetnictví však došlo z jiných právních důvodů, které Nejvyšší správní soud dále podrobně rozvádí.

[15] Úvodem je nutno konstatovat, že stěžovatel ve své kasační stížnosti nenamítal nic, co by se týkalo dále uvedeného právního posouzení. Jelikož se však jedná o otázku uplynutí prekluzivní doby, je soud k jejímu posouzení povinen dle § 109 odst. 4 s. ř. s. *ex offo*, tj. z úřední povinnosti (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS1416/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 11. 1. 2010, sp. zn. IV. ÚS 946/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2010, č. j. 7 As 61/2010 – 89).

[16] V první řadě je nutno zohlednit, že ústavní zásada retroaktivního působení pro pachatele příznivější právní úpravy (čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, dále jen „Listina“) se plně aplikuje i v režimu správního trestání [též § 2 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“); shodně nálezy Ústavního soudu 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)].

[17] Obdobně jako ve svém rozsudku ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020 - 76, Nejvyšší správní soud i v této věci předesílá, že zákon o odpovědnosti za přestupky, účinný od 1. 7. 2017, představuje komplexní reformu přestupkového práva. Zákon přinesl i

pokračování

jednotnou úpravu prekluzivních dob, resp. dob promlčecích, jak tentýž institut zákon o odpovědnosti za přestupky výslovně označuje (§ 30 násl. cit. zákona). V § 112 odst. 2, věť první tento zákon stanovil, že ustanovení dosavadních zákonů o prekluzivních dobách 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*. 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 téhož ustanovení), zrušil celý § 112 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky (celé toto ustanovení bylo jako protiústavní zrušeno s účinky ke dni 22. 7. 2020).

[18] 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).

[19] Průběh řízení vedeného proti žalobkyni protínají tedy dvě úpravy. Delikt sice spáchala před účinností (nového) zákona o odpovědnosti za přestupky, rozhodnutí správce daně však bylo vydáno dne 23. 8. 2017, tedy již za účinnosti tohoto zákona. Správce daně, stěžovatel i krajský soud se tak měli zabývat otázkou, zda zákon o odpovědnosti za přestupky není pro žalobkyni příznivější.

[20] Délku prekluzivní doby ve vztahu k přestupkům (správním deliktům) dle zákona o účetnictví upravoval § 37ab odst. 3 téhož zákona, ve znění do 31. 12. 2015. 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.

[21] V porovnání s úpravou v zákoně o účetnictví zákon o odpovědnosti za přestupky stanoví, že *[p]romlčecí doba činí 1 rok* [§ 30 písm. a) zákona o odpovědnosti za přestupky], přičemž promlčecí doba *počíná běžet dnem následujícím po dni spáchání přestupku*; dnem spáchání přestupku se rozumí den, kdy došlo k ukončení jednání, kterým byl přestupek spáchán (§ 31 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky).

[22] Jelikož se v případě žalobkyně jedná o delikt, za nějž lze uložit pokutu *do výše 3 % hodnoty aktiv* [§ 37a odst. 1 písm. c) a d) ve spojení s § 37a odst. 3 písm. b) zákona o účetnictví ve znění účinném do 31. 12. 2015], je pro úplnost nutno dodat, že „*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 předem nejasné částky), činí jeden rok* [§ 30 písm. a) zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich]“ (podle rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020 - 76).

[23] Podle zákona o odpovědnosti za přestupky je tedy pro běh jednoleté promlčecí doby rozhodující *den následující po dni spáchání deliktu*, nikoliv *okamžik, kdy se o něm správce daně dozvěděl*.

[24] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že deliktu se měla žalobkyně dopustit v účetním období roku 2014. Oznámení o zahájení řízení bylo žalobkyni doručeno dne 25. 4. 2017. Prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno dne 23. 8. 2017.

[25] Podle § 31 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky by tedy počátek běhu promlčecí doby v případě žalobkyně připadl na den následující po konci účetního období 2014, tj. 1. 1. 2015 (viz rozsudky NSS ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 145/2019 - 57, bod 30, ze dne 26. 9. 2018, č. j. 2 Afs 10/2018 - 45, bod 27, či rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020 - 76). Jednoletá promlčecí doba podle § 30 písm. a) zákona o odpovědnosti za přestupky by uplynula dne 1. 1. 2016.

[26] Počátek prekluzivní doby podle § 37ab odst. 3 zákona o účetnictví ve znění do 31. 12. 2015 se odvíjí až od okamžiku, kdy se o deliktu správce daně dozví. Za tento okamžik krajský soud považoval den 30. 3. 2016. Stěžovatel namítal, že je to až den 11. 6. 2016. Bez ohledu na to, v jaký okamžik se správce daně dozvěděl o správním deliktu žalobkyně, což je z pohledu stěžovatele v tomto případě sporné, by tedy došlo k uplynutí promlčecí doby podle zákona o odpovědnosti za přestupky za každých okolností dříve, než by uběhla jednoletá prekluzivní doba podle zákona o účetnictví. Lze tedy shrnout, že počátek i běh promlčecí doby je nutno posoudit podle zákona o odpovědnosti za přestupky, jelikož tato úprava je pro žalobkyni příznivější.

[27] S ohledem na shora uvedené odpovědnost žalobkyně za přestupek zanikla dne 1. 1. 2016 uplynutím promlčecí doby ve smyslu § 29 písm. a) zákona o odpovědnosti za přestupek, tedy ještě před doručením oznámení o zahájení řízení dne 25. 4. 2017, které mělo potenciál běh jednoleté promlčecí doby přerušit [§ 32 odst. 2 písm. a) zákona o odpovědnosti za přestupky].

[28] Vzhledem k závěru, k němuž Nejvyšší správní soud dospěl, se již nebylo třeba zabývat otázkou, kdy se správce daně o správním deliktu žalobkyně dozvěděl ve smyslu § 37ab odst. 3 zákona o účetnictví ve znění účinném do 31. 12. 2015.

[29] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud věc nesprávně posoudil, když napadené a prvostupňové rozhodnutí zrušil z důvodu, že dne 30. 3. 2017 uplynutím jednoleté prekluzivní doby ve smyslu § 37ab odst. 3 zákona o účetnictví ve znění účinném do 31. 12. 2015 zanikla odpovědnost žalobkyně za správní delikt. Jelikož však i Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené a prvostupňové rozhodnutí jsou nezákonná (avšak na základě jiného právního důvodu, jež byl ovšem povinen posoudit z úřední povinnosti), shledal kasační stížnost nedůvodnou a nepřistoupil ke zrušení napadeného rozsudku. Svým odůvodněním Nejvyšší správní soud nahradil nesprávné právní důvody, na nichž krajský soud založil správný závěr, že prvostupňové i napadené rozhodnutí musí být zrušena, neboť odpovědnost žalobkyně za správní delikt zanikla.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[31] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, v řízení o kasační stížnosti jí však nevznikly žádné náklady, jelikož neučinila žádný úkon, za který by jí náležela náhrada.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. června 2021

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu