



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D. a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **Lubrifilm s.r.o.**, IČ 033 56 426, sídlem Pod Vrškem 2759, 760 01
Zlín

zastoupený daňovým poradcem Ing. Ladislavem Fancem
sídlem Březnická 5565, 760 01 Zlín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020 č. j. 40713/20/5200-11432-711891

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020 č. j. 40713/20/5200-11432-711891 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územní pracoviště v Otrokovicích ze dne 5. 12. 2019 č. j. 1931996/19/3306-62561-708349 **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce.

Odůvodnění:

- I. **Předmět řízení**

1. Žalovaný - jako účetní jednotka vymezená v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále „ZÚ“) - byl rozhodnutím Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územní pracoviště v Otrokovicích (dále „*prvostupňový orgán*“) z 5. 12. 2019 č. j. 1931996/19/3306-62561-708349 (dále „*prvostupňové rozhodnutí*“) uznán vinným : 1) z přestupku dle § 37a odst. 1 písm. f) ZÚ, kterého se dopustil tím, že porušil svou povinnost uvedenou v § 7 odst. 1 a 2 ZÚ – tj. vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, tak aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí, a 2) z přestupku dle § 37a odst. 1 písm. g) ZÚ, kterého se dopustil tím, že porušil svou povinnost uvedenou v § 8 odst. 2 ZÚ – tj. vést účetnictví správně, tj. tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel. K porušení povinností žalobcem vyplývajících z § 7 odst. 1 a 2 a § 8 odst. 2 ZÚ došlo v účetním období roku 2017, kdy žalovaný nesprávně účtoval úhrady daňových povinností daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden až listopad 2017 v celkové výši 132 299 Kč, vzniklých na základě podaných daňových přiznání k této dani, výsledkově, přičemž měl správně účtovat rozvahově, prostřednictvím účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací. Svým postupem obviněný neoprávněně navýšil náklady roku 2017, čímž zkreslil výsledek hospodaření za toto účetní období vykázaný ve výkazu zisku a ztráty (vykázal nižší výsledek hospodaření). Žalobce k rozvahovému dni, tj. k 31. 12. 2017, ve smyslu § 29 a § 30 ZÚ neprovedl řádně inventarizaci účtu 343 – Daň z přidané hodnoty, zůstatek tohoto účtu ke dni 31.12.2017 není správný, čímž došlo zároveň ke zkreslení hodnoty krátkodobých závazků vykázaných v pasivech rozvahy k 31. 12. 2017 (konkrétně daňových závazků vůči státu) a ke zkreslení položky výsledek hospodaření běžného účetního období. Protiprávní jednání obviněného trvalo po celou dobu účetního období roku 2017. Za spáchané přestupky byla - dle § 37a odst. 4 písm. b) ZÚ, ve spojení s ustanovením § 35 a násl. zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále „ZOP“) - žalobci uložena pokuta ve výši 4 000 Kč. Žalovaný rozhodnutím z 27. 10. 2020 č. j. 40713/20/5200-11432-711891 (dále „*napadené rozhodnutí*“) žalobcovo odvolání zamítl.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce v žalobě navrhl zrušit prvostupňové i napadené rozhodnutí s následujícími 3 námitkami.
3. Prvostupňový orgán chybně neakceptoval žalobcem daňovému poradci udělenou generální plnou moc - prvostupňový orgán měl již od počátku přestupkového řízení jednat s žalobcem jako zastoupeným daňovým poradcem.
4. Správní orgány porušily zásadu ne bis in idem, žalobce sice skutečně chybně zaúčtoval úhrady daně z přidané hodnoty, ale toto jeho pochybení bylo předmětem dodatečného doměření daně z příjmů právnických osob a současně byla žalobci uložena pokuta a penále dle daňového řádu; žalobce tak byl protiprávně potrestán dvakrát pro stejný skutek.
5. Došlo k zániku odpovědnosti žalobce za přestupek kvůli promlčení, jelikož přestupek byl dokonán už v první účetní závěrce. Žalovaný uvedl, že dokonané přestupkové jednání lze vyhodnotit až po sestavení „vadné účetní závěrky“, tedy druhé závěrky, která byla sestavena až dne 21. 12. 2018. Tento závěr však nemá oporu v právních předpisech. Při akceptaci závěru žalovaného by již v první závěrce žalobcem nesprávně zaúčtované DPH nebylo protiprávním jednáním, které by bylo dokonáno. A to jen z důvodu, že žalobce

otevřel účetní knihy podruhé, zaúčtoval nové účetní případy, avšak nezasahoval do již chybně zaúčtovaných účetních případů na DPH a knihy poté uzavřel. Tuto skutečnost žalovaný přehlíží a poukazuje na to, že běh promlčecí doby počíná běžet až sestavením druhé účetní závěrky ze dne 12. 12. 2018. Zákonná opora pro tuto úvahu v napadeném rozhodnutí chybí. Porušení právní povinnosti žalobcem lze vztáhnout již na ukončené jednání při sestavení první účetní závěrky, a to z toho důvodu, že sankciované protiprávní jednání se vztahovalo k chybnému zaúčtování DPH právě v této závěrce. Protiprávní jednání se nevztahovalo k druhé účetní závěrce.

III. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a uvedl zejména následující. Žaloba neobsahovala náležitosti žaloby ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jako „s. ř. s.“), tedy neobsahovala žalobní body, z nichž by bylo patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné. Žalobce tak ve lhůtě pro podání žaloby neuplatnil řádné žalobní body, a je proto namíste žalobu odmítnout. Nedošlo k porušení zásady ne bis in idem a žalobcem původně předložená plná moc nespádala pod § 33 odst. 2 daňového řádu, a proto žalobce plnou moc pro přestupkové řízení účinně uplatnil až 23. 12. 2019. Žalovaný setrval i na názoru o absenci promlčení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

IV. A) Námitka žalovaného, že žaloba by měla být odmítnuta

8. Soud souhlasí s žalovaným potud, že žaloba původně neobsahovala úplné žalobní body a že k jejich doplnění došlo až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Totiž žalobce v žalobě doručené soudu (28. 12. 2020 v poslední den zákonné dvouměsíční lhůty, kdy napadené rozhodnutí žalovanému bylo doručeno 28. 10. 2020) sice uvedl, jaké závěry žalovaného vyslovené v napadeném rozhodnutí považuje za nesprávné (tj. závěry o nedostatku plné moci, o absenci překážky ne bis in idem a o absenci promlčení), ale neuvedl, z jakých konkrétních důvodů s nimi nesouhlasí.
9. Žalovaný odkazuje na bod 48. rozsudku rozšířeného senátu NSS z 20. 3. 2018 č. j. 3 Azs 66/2017-31 (dále „rozsudek rozšířeného senátu“): „... žalobce musí ve lhůtě pro podání žaloby uplatnit alespoň jeden žalobní bod tak, aby jeho žaloba byla projednatelná (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.). Pokud žalobní bod neuplatní vůbec, nebo až po lhůtě pro podání žaloby, bude žaloba odmítnuta podle § 37 odst. 5 s. ř. s.“.
10. Náležitosti žalobního bodu lze vyjádřit následovně. Žalobce 1) je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a 2) je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnost (obdobně srov. např. rozsudek rozšířeného senátu NSS z 20. 12. 2005 č. j. 2 Azs 92/2005 – 58).
11. Žalobce již v žalobě podané v zákonné lhůtě splnil svoji povinnost vylíčit, jakých konkrétních nezákonných úvah a závěrů se žalovaný dopustil v napadeném rozhodnutí - tj.

napadl závěry žalovaného o nedostatku plné moci, o absenci překážky ne bis in idem a o absenci promlčení. Žalobce tak již v žalobě (v původním znění) splnil požadavky na žalobní bod ve smyslu bodu 1) citovaného v předchozím odstavci a „jen“ nesplnil požadavek ve smyslu uvedení důvodů, proč se má jednat o nezákonný závěr žalovaného. Nelze tak dovozovat, že by byly splněny podmínky vymezené rozsudkem rozšířeného senátu pro odmítnutí žaloby. Nešlo tak o rozšířeným senátem kritizované pouhé „ohlášení podání žaloby“. Již proto není prostor pro odmítnutí žaloby ani pohledem citovaného rozsudku rozšířeného senátu.

12. Ke stejnému závěru je namístě dospět i při reflexi závěrů rozšířeného senátu NSS vyslovených v bodě 46.: *„Smyslem koncentrační zásady je v zákonné lhůtě pro podání žaloby postavit najisto rozsah důvodů (obsažených v žalobních bodech), na základě kterých bude soud přezkoumávat rozhodnutí správního orgánu (srov. shora citovaný rozsudek rozšířeného senátu čj. 4 As 3/2008-78, bod [35], dle něhož účelem lhůty k uplatnění žalobních bodů je časové fixování základního rozsahu toho, co bude předmětem soudního přezkumu správního rozhodnutí, aby byla zajištěna patřičná míra právní jistoty účastníků řízení a rychlost řízení)...*“. Pokud žalobce v zákonné lhůtě pro podání žaloby uvedl, jaké konkrétní závěry žalovaného vyslovené v napadeném rozhodnutí považuje za nesprávné (nezákonné), pak tím byl postaven najisto základní rozsah toho, co bude předmětem soudního přezkumu a byla tím zajištěna patřičná míra jistoty účastníků řízení a rychlost řízení (obdobně srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS č. j. 4 As 3/2008 – 78 v jeho právní větě, že smyslem uvedení žalobních bodů je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby).
13. Řečeno jinými slovy, žalobce uplatnil již v zákonné lhůtě pro podání žaloby tzv. zárodek žalobního bodu, který lze podle ustálené judikatury konkretizovat do podoby řádného žalobního bodu i po uplynutí lhůty pro podání žaloby (srov. např. rozsudek NSS z 12. 10. 2022 č. j. 2 Afs 304/2020 – 31, bod 23.: *„Lze uznat, že příslušný žalobní bod tak zůstal v podobě jakéhosi „pahýlu“ či v terminologii odborné literatury a judikatury tzv. zárodku. Z takové situace ale pak, s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem věci, plynou zásadní důsledky: takový zárodek může být následně konkretizován a dotažen do podoby řádného žalobního bodu...“*).
14. Názor žalovaného o nutnosti odmítnout žalobu tak je z uvedených důvodů nesprávný.

IV. B) Námitka promlčení

15. Žalobce namítl zánik své odpovědnosti za přestupek z důvodu promlčení (pozn.: jedná se zároveň o námitku, kterou soud zkoumá ex offio).
16. Žalovaný námitku promlčení shledal za nedůvodnou v následující úvaze: *„Okamžik spáchání účetního přestupku je nutné posuzovat v kontextu stávající koncepce účetních předpisů, která je založena zejména na zásadě, že požadavky kladené na kvalitu účetnictví jsou vztaženy k účetní závěrce sestavené na jeho základě (srov. např. § 7 odst. 1 a § 19 odst. 5 - 7 ZoÚ). Sestavení účetní závěrky je navázáno na povinnost jejího zveřejnění dle § 21a ZoÚ a okamžik sestavení účetní závěrky je završením účetních operací daného účetního období po jeho uplynutí a nezbytným krokem k úplnosti účetnictví (viz bod [43]), kdy nesplnění povinnosti sestavení účetní závěrky je samostatným přestupkem dle ZoÚ. [53] Za spáchání účetního přestupku dle § 5 ZOP ve spojení s § 31 ZOP lze pokládat až dokonané přestupkové jednání učiněné navenek, jehož protiprávnost lze vyhodnotit až po sestavení vadné účetní závěrky, resp. po naplnění skutkové podstaty přestupku dle § 37 či § 37a ZoÚ. Z tohoto pohledu je proto např. nutné*

vnímat samotný fakt chybného zaúčtování pouze jako „interní akt“ účetní jednotky, který může, avšak nemusí vyústit v dokonaný přestupek. Pokud tedy např. správní orgán vytýká účetní jednotce konkrétní vady účetní závěrky, musí mít na jisto postavené, zda a kdy tato účetní závěrka byla sestavena (schválena) tak, aby bylo jednoznačně prokázáno, kdy došlo v konkrétním případě ke spáchání účetního přestupku. [54] Účetní závěrka může být sestavena nejdříve po té, co jsou do předmětného účetního období zaúčtovány všechny účetní případy včetně těch vzniklých v důsledku zaúčtování účetních dokladů došlých po jeho skončení (§ 19 odst. 5 ZoÚ) nebo v důsledku oprav účetních chyb či v důsledku vyúčtování inventarizačních rozdílů (dle § 30 odst. 11 ve spojení s § 30 odst. 6 písm. b) ZoÚ mohou např. být tyto rozdíly zjištěny a reálně zaúčtovány až dva měsíce po rozvahovém dni). Účetní závěrka tak může být sestavena nejdříve po datu zaúčtování uzávěrkových operací (uzavření účetních knih). Pokud by pak obsah položek účetní závěrky neodpovídal skutečnému stavu, nelze rovněž vyloučit, že účetní jednotka za podmínek § 17 odst. 7 ZoÚ (viz [16]) již uzavřené účetní knihy opět otevře, provede nezbytnou opravu účetních zápisů a sestaví novou účetní závěrku, která se tímto stane účetní závěrkou podle ZoÚ. Pokud tedy bude prokázáno, že k tomuto opětovnému otevření účetních knih v souladu se zákonem došlo, nelze protiprávnost jednání účetní jednotky hodnotit ve vztahu k původní účetní závěrce, nýbrž ve vztahu k této nově sestavené účetní závěrce, v níž byla oprava dle účetních předpisů provedena. [55] V daném případě právě tato skutečnost nastala. Účetní jednotka za podmínek § 17 odst. 7 ZoÚ již uzavřené účetní knihy opět otevřela, provedla nezbytnou opravu účetních zápisů a sestavila novou účetní závěrku, a to dne 21. 12. 2018. Tento den představuje datum spáchání přestupku, který byl tímto dnem dokonán a dnem následujícím po dni spáchání přestupku započala běžet promlčecí lhůta, týkající se nyní řešených přestupků. Je zcela irrelevantní, zda se opravené účetní zápisy týkaly nyní v řízení řešeného chybného účtování či jiných zápisů, jelikož požadavky kladené na kvalitu účetnictví jsou vztaženy k účetní závěrce sestavené na jeho základě jako celku, nikoliv ke konkrétním účetním zápisům. [56] Promlčecí doba za tento přestupek činí 1 rok (§ 30 ZOP), v rámci této lhůty však mohou nastat úkony přerušující/stavějící běh promlčecí doby dle § 32 ZOP (bod [30]), tím bylo v daném případě Oznámení o zahájení řízení dne 8. 8. 2019, které běh lhůty přerušilo, od tohoto okamžiku započala běžet nová roční promlčecí lhůta. Rozhodnutí oznámené dne 5. 12. 2019 tak bylo vydáno řádně v rámci zákonem stanovení promlčecí doby, odvolací námitka (bod [11]) týkající se promlčení spáchaného přestupku tak není důvodná.“

17. Podle § 37a odst. 1 písm. f) a g) ZÚ: „(1) Účetní jednotka neuvedená v § 37 nebo osoba odpovědná za vedení účetnictví podle tohoto zákona se dopustí přestupku tím, že f) vede účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2, g) vede účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2“. Dle § 7 odst. 1 a 2 ZÚ: „(1) Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí. (2) 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 povinná 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.“. Dle §

8 odst. 2 ZÚ: „Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.“.

18. Podle § 2 ZOP : „...*(2) Přestupek je spáchán v době, kdy pachatel konal nebo v případě opomenutí byl povinen konat. Není rozhodující, kdy následek nastane nebo kdy měl nastat. (3) Jestliže se zákon změnil během páčání přestupku, použije se zákon, který je účinný při dokončení jednání, kterým je přestupek spáchán. (4) Jestliže se zákon změnil během páčání a) pokračujícího přestupku, použije se zákon účinný v době, kdy došlo k poslednímu dílčímu útoku, b) hromadného přestupku, použije se zákon účinný v době, kdy došlo k poslednímu útoku, nebo c) trvajícího přestupku, použije se zákon účinný v době, kdy došlo k odstranění protiprávního stavu. (5) Při pozdějších změnách zákona, který je účinný při dokončení jednání, kterým je přestupek spáchán, se použije zákona nejmírnějšího...“.* Podle § 29 písm. a) ZOP: „Odpovědnost za přestupek zaniká a) uplynutím promlčecí doby.“. Podle § 30 ZOP: „Promlčecí doba činí a) 1 rok, nebo b) 3 roky, jde-li o přestupek, za který zákon stanoví sazbu pokuty, jejíž horní hranice je alespoň 100 000 Kč.“. Podle § 31 ZOP: 1) 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. Je-li znakem přestupku účinek, promlčecí doba počíná běžet dnem následujícím po dni, kdy takový účinek nastal. (2) Promlčecí doba počíná běžet a) u pokračujícího přestupku dnem následujícím po dni, kdy došlo k poslednímu dílčímu útoku, b) u hromadného přestupku dnem následujícím po dni, kdy došlo k poslednímu útoku, a c) u trvajícího přestupku dnem následujícím po dni, kdy došlo k odstranění protiprávního stavu...“.
19. Soud uvádí, že správní orgány citovanými právními názory nerespektovaly ustálenou judikaturu NSS o počátku běhu promlčecí lhůty u přestupků za nesprávné vedení účetnictví. Od této ustálené judikatury zdejší soud neshledává důvod se odchýlit, a proto na ni odkazuje.
20. Přestupku se měl žalobce dopustit jednáním v účetním období roku 2017 [srov. i např. : skutkovou větu výroku prvostupňového i napadeného rozhodnutí, že „Protiprávní jednání obviněného trvalo po celou dobu účetního období roku 2017“; bod 40. napadeného rozhodnutí o „nesprávném účtování úhrad daňových povinností daně z přidané hodnoty v roce 2017...“; str. 13 prvostupňového rozhodnutí: „...protiprávní jednání trvalo po celou dobu účetního období roku 2017, resp. že se jedná o množinu nezákonných jednání, která je ohraničena časově (tj. tímto účetním obdobím).“].
21. Pokud se žalobce měl dopustit přestupku v účetním období roku 2017, znamená to, že ve smyslu § 31 odst. 1 ZOP (ve spojení s § 2 odst. 2 ZOP) počátek promlčecí doby připadl na den následující po konci účetního období 2017, tj. 1. 1. 2018. Tento závěr plyne i z ustálené judikatury (viz např. rozsudky NSS z 21. 6. 2021 č. j. 2 Afs 268/2019 – 27, bod 24. až 28., z 15. 8. 2019 č. j. 10 Afs 145/2019 – 57, bod 30, z 26. 9. 2018, č. j. 2 Afs 10/2018 – 45, bod 27, či z 25. 9. 2020 č. j. 10 Afs 72/2020 – 76, zejména bod 20.). Jak vysvětlil NSS již v rozsudku č. j. 2 Afs 10/2018 – 45, bod 27, v případech, „kdy sankcionované protiprávní jednání trvá po celou dobu účetního období, a nelze tak stanovit přesný okamžik spáchání deliktu, považuje NSS s ohledem na zásadu právní jistoty a princip *in dubio mitius* za okamžik rozhodný pro běh prekluzivní lhůty den následující po konci účetního období“.
22. S výjimkou rozsudku NSS č. j. 2 Afs 268/2019 – 27 se sice v předchozím bodě tohoto rozsudku citované rozsudky NSS týkají institutu prekluze dle § 37ab odst. 3 ZÚ ve znění do 30. 6. 2017 (dle kterého „Odpovědnost právnické osoby za správní delikt zaniká, jestliže správní orgán o něm nezažávil řízení do 1 roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl, nejpozději však

do 3 let ode dne, kdy byl spáchán.“). V souzené věci byl aplikován institut označený ZOP jako „promlčení“. To však na aplikovatelnosti všech citovaných rozsudků NSS nic nemění, a to již proto, že ve skutečnosti jde i podle ZOP o prekluzi – tj. o zánik odpovědnosti za přestupek, k níž je totiž povinen správní orgán vždy přihlédnout z úřední povinnosti [shodně např. rozsudek NSS 22. 6. 2021 č. j. 1 As 100/2021 – 29, bod 24. a tam citovanou tzv. komentářovou literaturu, rozsudek Krajského soudu v Brně z 31. 8. 2022 č. j. 30 A 4/2021- 53, bod 34. či důvodovou zprávu k § 30 ZOP: „... terminologicky se de facto jedná o prekluzivní, a nikoli promlčecí lhůtu. Přiblíží se k ní z úřední povinnosti (tedy nikoli na základě námitky účastníka řízení) a jejím uplynutím odpovědnost za přestupek zaniká. Nicméně v souladu s běžně užívanou terminologií v trestním právu hmotném, v němž se také hovoří o promlčení trestní odpovědnosti (§ 34 a násl. trestního zákoníku), se upřednostnilo zachování tohoto pojmosloví.“]. Aplikovatelnost judikatury výslovně formulované k § 37ab odst. 3 ZÚ ve znění do 30. 6. 2017 ostatně plyne i z téměř shodného znění relevantních částí právních předpisů (viz § 37ab odst. 3 ZÚ ve znění do 30. 6. 2017: „...let ode dne, kdy byl spáchán“ a § 31 odst. 1 ZOP: „Promlčecí doba počíná běžet dnem následujícím po dni spáchání přestupku...“) a vyslovil ji explicitně i NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 268/2019 – 27, bod 25.

23. Jednoletá promlčecí doba dle § 30 písm. a) ZOP proto uplynula dne 1. 1. 2019. S ohledem na shora uvedené **odpovědnost žalobce za případný přestupek zanikla dne 1. 1. 2019 uplynutím promlčecí doby** ve smyslu § 29 písm. a) ZOP, tedy ještě před doručením oznámení o zahájení přestupkového řízení žalobci dne 8. 8. 2019, které mělo potenciál běh jednoleté promlčecí doby přerušit [§ 32 odst. 2 písm. a) ZOP]. Proto je napadené a prvostupňové rozhodnutí **nezákonné**.
24. Žalovaný v napadaném rozhodnutí odvíjí počátek běhu promlčecí lhůty až od sestavení účetní závěrky (bod 53. napadeného rozhodnutí), od jakéhosi „*dokonaného přestupkového jednání učiněného navenek*“. Dokonce vytváří konstrukci, že pokud dojde k otevření již uzavřených účetních knih v souladu se zákonem, tj. § 17 odst. 7 ZÚ (jak tomu bylo i v souzené věci, kdy žalobce sestavil v pořadí druhou účetní závěrku za rok 2017 dne 21. 12. 2018), tak dle žalovaného až den sestavení nové účetní závěrky představuje den spáchání přestupku, který byl tímto dnem dokonán a dnem následujícím započne běžet promlčecí lhůta.
25. Obdobný přístup se stejný žalovaný snažil – neúspěšně - prosadit i v řízení vedeném u NSS pod sp. zn. 2 Afs 10/2018. V rozsudku č. j. 2 Afs 10/2018-45 (bod 27.) NSS „*nepřisvědčil argumentaci stěžovatele, že rozhodným okamžikem je den sestavení účetní závěrky. Ačkoli Nejvyšší správní soud rozumí podstatě argumentace, že rozhodným pro běh prekluzivní lhůty by měl být okamžik, kdy již nelze činit opravy v účetních dokumentech, sestavení účetní závěrky tento následek nezpůsobuje. Bylo by navíc v rozporu se zásadou právní jistoty, aby byl běh prekluzivní lhůty vázán na předem nejistý okamžik sestavení či schválení účetní závěrky...*“.
26. Přístup žalovaného je i v rozporu se smyslem institutu zániku odpovědnosti za přestupky. Smyslem právní úpravy prekluzivní doby je mj. právní jistota, dokdy může být o přestupku rozhodnuto. Ústavně chráněna je tedy právní jistota o tom, v jaké době zanikne odpovědnost za přestupek. Tato doba proto musí být určena jasným způsobem tak, aby účastníci řízení o přestupku mohli rozumně předvídat, kdy zanikne odpovědnost za přestupek. Určení okamžiku zániku odpovědnosti za přestupek není důležité pouze pro pachatele, ale také pro další účastníky řízení a i pro samotné správní orgány, aby věděly, kolik času na projednání přestupku mají (viz např. rozsudky NSS z 10. 12. 2021 č. j. 5 As 400/2020 – 49, bod 20., z 1. 7. 2021 č. j. 1 As 166/2021 – 29, bod 25. nebo z 22. 6. 2021 č. j.

1 As 100/2021 – 29, bod 24. a 26.). Z principu předvídatelnosti práva plyne, že není možné, aby se prekluzivní lhůta u stejného typu přestupku lišila v závislosti na aktuálních okolnostech přestupku (viz např. rozsudek NSS z 22. 6. 2021 č. j. 1 As 100/2021 – 29, bod 26.).

27. Z principu předvídatelnosti práva a právní jistoty vyplývá, že není možné, aby běh prekluzivní lhůty u protiprávního jednání (přestupku) trvajících po celou dobu účetního období (tj. nesprávné, nezákonné vedení účetnictví po celý rok) byl vázán na předem neznámý – a dokonce nejistý (ve smyslu, zda vůbec nastane) – okamžik, tj. např. den sestavení, schválení či dokonce den event. opravy účetní závěrky (otevření účetních knih). To smyslem zákona v podobě ochrany právní jistoty NSS vysvětlil např. v rozsudku č. j. 2 Afs 10/2018-45 (srov. jeho citaci shora). Nikdy není dopředu známo, zda a kdy účetní jednotka splní svoji povinnost sestavit a schválit účetní závěrku. *Ad absurdum*, i když by účetní jednotka vedla nezákonně účetnictví po celé účetní období (tj. po jeden rok), tak pokud by nesestavila účetní závěrku, pak by dle důsledků výkladu žalovaného nikdy nejenže nepočala běžet prekluzivní doba (§ 31 ZOP), ale nikdy by nedošlo ke spáchání předmětného přestupku [tj. dle § 37a odst. 1 písm. f) a g) ZÚ].
28. Žalovaný vyslovil právní názor, že za spáchání účetního přestupku lze pokládat až dokonané přestupkové jednání učiněné navenek, jehož protiprávnost lze vyhodnotit až po sestavení vadné účetní závěrky (viz též např.: „*Pokud tedy např. správní orgán vytýká účetní jednotce konkrétní vady účetní závěrky, musí mít na jisto postavené, zda a kdy tato účetní závěrka byla sestavena (schválena) tak, aby bylo prokázáno, kdy došlo v konkrétním případě ke spáchání účetního přestupku.*“). Žalovaný tak asi vychází z premisy, že správní orgány objektivně nemohly zjistit relevantní okolnosti stran zahájení přestupkového řízení před definitivním sestavením účetní závěrky. Tato premisa je ale nepřiléhavá.
29. Nezákonné vedení účetnictví žalobcem mělo spočívat v nesprávném účtování úhrady daňových povinností daně z přidané hodnoty (vzniklých na základě podaných daňových přiznání k DPH) výsledkově, tj. do nákladů (na nákladový účet číslo 568000 „*Ostatní a mimořádné finanční náklady*“); správně měl žalobce povinnost účtovat rozvahově, tedy na vrub příslušného účtu, tj. účtové skupiny 34 – „*Zúčtování daní a dotací*“ (v důsledku toho mj. žalobce uplatnil neoprávněně částku zaplacenou na DPH v daňově účinných nákladech). Tyto skutečnosti však prvostupňový orgán nezjistil z účetní závěrky, ale z **jiných** podkladů – tj. z žalobcem předložených účetních zápisů v účetním deníku a výpisů z bankovního účtu žalobce (viz například : str. 9 až 11 prvostupňového rozhodnutí; Oznámení o zahájení řízení z 1. 8. 2019; Výzva k prokázání skutečností z 22. 7. 2019, bod 2.; Protokol o zahájení daňové kontroly z 8. 1. 2019 a přílohy k tomuto protokolu, a to str. 8 Hlavní knihy analyticky a Účetní deník a výpisy z účtu žalobce od února 2017 do prosince 2017). Již proto nelze usuzovat, že správní orgány objektivně nemohly zjistit relevantní okolnosti ohledně zahájení přestupkového řízení před tím, než žalobce sestavil účetní závěrku.
30. Žalovaný důsledně nereflektuje, že předmětem řízení nebyl přestupek, u něhož z povahy věci promlčecí doba nemohla začít běžet před sestavením účetní závěrky – tj. např. přestupek dle § 37a odst. 1 písm. h) ZÚ („*nezajistí, aby jí sestavená účetní závěrka obsahovala veškeré povinné součásti podle § 18 odst. 1 nebo 2,*“) či dle § 37a odst. 1 písm. j) ZÚ („*v rozporu s § 20 odst. 1 nemá účetní závěrku ověřenou auditorem*“). Žalobce byl uznán vinným za spáchání jiného přestupku, tj. v podobě nezákonného vedení účetnictví [tj. přestupku dle § 37a odst. 1 písm. f) a g) ZÚ].

31. I kdyby však byl názor žalovaného o počátku běhu promlčecí doby až od sestavení účetní závěrky správný, přesto by bylo napadené rozhodnutí nezákonné kvůli uplynutí promlčecí doby. Žalobce daňovým orgánům 10. 4. 2018 doručil daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2017, jehož přílohou byla účetní závěrka (v podobě „*Vybraných údajů z Rozvahy pro podnikatele, v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2017*“, „*Vybraných údajů z Výkazu zisku a ztráty pro podnikatele – druhové členění, v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2017*“ a „*Přílohy k účetní závěrce v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2017*“). V příloze daňovým orgánům byl žalobcem uveden jako okamžik sestavení účetní závěrky den 10. 4. 2018 (viz např. str. 8 prvostupňového rozhodnutí). Avšak k zahájení přestupkového řízení správní orgány přistoupily až po uplynutí jednoleté promlčecí doby, tj. až 8. 8. 2019. Na tom nic nemůže změnit ani okolnost, že žalobce po sestavení účetní závěrky znovu otevřel účetní knihy (dle § 17 odst.7 ZÚ) a sestavil novou účetní závěrku 21. 12. 2018. To již proto, že opravené účetní zápisy se netýkaly přestupkového jednání, a proto první i druhá účetní závěrka byla shodně vyústěním vytýkaného nezákonného vedení účetnictví (ostatně srov. i např. str. 4 „*Postoupení odvolání – správní řízení*“ prvostupňového orgánu z 30. 1. 2020, kde je *explicite* uznáno, že žalobce po znovu otevření účetních knih provedl opravu jiných účetních zápisů než těch, které byly předmětem přestupkového řízení). Není přesvědčivá úvaha žalovaného (bod 13. napadeného rozhodnutí), že je zcela irelevantní, zda se opravené účetní zápisy týkaly v řízení řešeného chybného účtování či jiných zápisů. Pokud byla již první účetní závěrka vyústěním nezákonného vedení účetnictví žalobcem po celý rok 2017, pak již na podkladě i první účetní závěrky mohlo dojít k zahájení přestupkového řízení (a tím k přerušení promlčecí doby). Druhá účetní závěrka na nezákonném vedení účtování za rok 2017 nic nezměnila již proto, že odrážela (implikovala) stejnou vadu vedení účtování.
32. Možná by správním orgánům konvenovalo mít více času pro zahájení přestupkového řízení (pro vyhnutí se zániku odpovědnosti za přestupky kvůli uplynutí promlčecí doby). To však není právně relevantní hledisko pro posouzení počátku běhu promlčecí doby. Soud odkazuje i na bod 23. rozsudku NSS č. j. 2 Afs 268/2019 – 27: „*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.*“ (podobně bod 28. téhož rozsudku).

V. Závěr a náklady řízení

33. Na základě uvedeného soud shledal námitku promlčení přestupku důvodnou. Nejen napadené rozhodnutí, ale i prvostupňové rozhodnutí je nezákonné kvůli tomu, že jde v obou případech o rozhodnutí o uznání viny ze spáchání přestupku žalobcem (a o uložení pokuty) navzdory zániku odpovědnosti žalobce za přestupek kvůli uplynutí promlčecí doby. Proto soud zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. jak prvostupňové rozhodnutí, tak i napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (vázáno zněním § 78 odst. 5 s. ř. s.). Pro nadbytečnost se již soud nezabýval ostatními žalobními námitkami žalobce, neboť tyto na zrušení rozhodnutí správních orgánů nic změnit nemohly.
34. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobce byl zastoupen daňovým poradcem, a proto mu dle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování a užije se vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a

náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jako „*advokátní tarif*“). Náklady řízení žalobce se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů a náhrady DPH zástupce žalobce. Odměna zástupce činí podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci a sepsání žaloby) 2 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 2 x 300 Kč a náhrada DPH činí 1 428 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen žalobci na nákladech řízení nahradit částku 11 228 Kč. Za doplnění žaloby soud žalobci náhradu nákladů nepřiznal, jelikož tam uvedené již mohlo (a mělo) být obsaženo v žalobě samotné.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 21. 12. 2022

Mgr. Milan Procházka v. r.
předseda senátu