

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **IRHOS Partner spol. s r. o.,** se sídlem Souběžná I 428/26, Praha 5, zastoupená Mgr. Ondřejem Faistem, advokátem se sídlem Kamenická 1, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2016, č. j. 42683/16/5200-11432-709204, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 11. 2017, č. j. 30 Af 64/2016 – 114,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Ondřeje Faista, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Ve správním řízení byla řešena povinnost žalobkyně vést účetnictví způsobem stanoveným právními předpisy, zejména zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění (dále jen „zákon o účetnictví“).

[2] Finanční úřad v Domažlicích (dále jen „správní orgán prvního stupně“) uložil podle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví žalobkyni rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, č. j. 116825/12/118930400611 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), pokutu ve výši 291 000 Kč za nesprávné vedení účetnictví za účetní období roku 2010. Žalovaný

rozhodnutím ze dne 12. 4. 2013, č. j. 10956/13/5000-14202-702271 (dále jen „původní rozhodnutí žalovaného“), nejprve pouze změnil prvoinstanční rozhodnutí v identifikaci bankovního účtu, na nějž měla žalobkyně uloženou pokutu uhradit, a ve zbytku odvolání zamítl. Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 26. 8. 2014, č. j. 30 Af 29/2013 – 78, žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl, v návaznosti na zrušovací rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2015, č. j. 2 Afs 186/2014 – 58, však rozsudkem ze dne 20. 11. 2015, č. j. 30 Af 29/2013 - 131, původní rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 4. 2016, č. j. 2 Afs 7/2016 – 36, zamítl). Důvodem pro zrušení původního rozhodnutí žalovaného bylo nesprávné stanovení výše pokuty. Při ukládání pokuty nebylo možné zohlednit jednání žalobkyně vztahující se k účetnímu období roku 2009, neboť odpovědnost za toto jednání zanikla z důvodu prekluze. Žalovaný rovněž při ukládání pokuty nezohlednil všechny polehčující okolnosti, zejména připravenost žalobkyně okamžitě po uzavření daňové kontroly uhradit doměřenou daň z příjmů. Třetím důvodem pro zrušení původního rozhodnutí žalovaného bylo to, že žalovaný při stanovení celkové výše aktiv za sankcionované období za účelem vyměření výše pokuty vycházel z účetních dokumentů žalobkyně, které však byly z důvodu shledaných pochybení nesprávné. Žalovaný byl proto povinen sám co nejpřesnějším způsobem určit výši aktiv a nevycházet pouze z účetních dokumentů žalobkyně.

[3] Žalovaný následně v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) snížil výši pokuty uložené žalobkyni na částku 263 000 Kč a ve zbytku prvoinstanční rozhodnutí potvrdil.

[4] Kromě toho správní orgán prvního stupně rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, č. j. 116760/12/118930400611, uložil žalobkyni pokutu ve výši 57 000 Kč za porušení § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví za nesprávné vedení účetnictví za účetní období roku 2009. Toto rozhodnutí však bylo žalovaným ve zkráceném přezkumném řízení zrušeno (neboť bylo vydáno až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro uložení pokuty uvedené v § 37 odst. 5 zákona o účetnictví) a řízení o správním deliktu zastaveno.

[5] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, které krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil. Krajský soud shledal nepřezkoumatelnou úvahu žalovaného ve vztahu k výši uložené pokuty, neboť z napadeného rozhodnutí stále není v rozporu s předchozím závazným názorem krajského i Nejvyššího správního soudu patrné, zda žalovaný vzal v potaz i porušení povinností dle zákona o účetnictví v jiném než sankcionovaném účetním období. Nepřezkoumatelná je rovněž úvaha žalovaného týkající se závažnosti protiprávního jednání a zohlednění polehčujících a přitěžujících okolností. K otázce zachování prekluzivní lhůty dle § 37 odst. 5 zákona o účetnictví krajský soud konstatoval, že z napadeného rozhodnutí je zcela srozumitelné, že žalovaný počátek běhu lhůty posuzoval ode dne následujícího po dni sestavení účetní závěrky, tj. od 27. 3. 2011. V původním rozhodnutí žalovaný při uložení pokuty vycházel z aktiv žalobkyně v celkové výši 19 410 000 Kč, v napadeném rozhodnutí v návaznosti na závazný názor správních soudů žalovaný posuzoval skutečnou, nikoli deklarovanou výši aktiv, a dospěl k celkové výši 25 800 205 Kč, horní hranice pokuty tak byla zvýšena z částky 582 000 Kč na 774 000 Kč. Krajský soud konstatoval, že zákaz *reformationis in peius* se uplatní rovněž

v oblasti správního trestání, přičemž jej lze chápat v užším a širším slova smyslu. Podle krajského soudu je třeba tuto zásadu vykládat v širším smyslu, tj. tak, že se zohlední i podmínky a důkazy, za nichž ke změně došlo. Taková změna je přípustná pouze tehdy, je-li odůvodněna rozporem s právními předpisy či veřejným pořádkem. V posuzované věci byla tato podmínka splněna. K využití moderačního práva krajský soud nepřistoupil, neboť napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Proti napadenému rozsudku brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí se závěry krajského soudu týkajícími se nerespektování názoru krajského a Nejvyššího správního soudu v otázce zohlednění jednání žalobkyně v roce 2009, přezkoumatelnosti posouzení polehčujících a přitěžujících okolností při stanovení výše pokuty a uplatnění zákazu *reformationis in peius.*

[7] Stěžovatel namítá, že není zřejmé, k jakému závěru krajský soud dospěl, když ohledně účetního období roku 2009 pouze obecně poznamenal, že za účelem vyloučení pochybností, že byla zohledněna pouze porušení povinností v účetním období roku 2010, bylo třeba precizněji formulovaných úvah. Stěžovatel namítá, že opětovně posoudil polehčující a přitěžující okolnosti, přičemž přihlédl i k otázce zveřejnění účetních závěrek za různá účetní období, a dostál tak požadavku správních soudů na detailnější vyhodnocení polehčujících a přitěžujících okolností ve vztahu k výši pokuty. V žádném bodě napadeného rozhodnutí však nepřihlížel k prekludovanému deliktu z roku 2009. K zásadě zákazu změny v neprospěch odvolatele stěžovatel uvádí, že krajský soud nesprávně porovnal stanovenou výši aktiv v původním a napadeném rozhodnutí, neboť tu je třeba posuzovat vzhledem k prvoinstančnímu rozhodnutí. Výši pokuty bylo třeba dle závazného názoru správních soudů posoudit na základě co nejpřesněji určené celkové výše aktiv účetní jednotky. Poté, co žalovaný shledal, že rozvaha sestavená ke dni 31. 12. 2010 je zkreslená, provedl kvalifikovaný odhad výše aktiv a následně vycházel z takto zjištěné, byť vyšší než v předchozím řízení, částky pro stanovení pokuty. Nadto stěžovatel poukazuje na to, že námitku týkající se zákazu *reformationis in peius* žalobkyně neuvedla v zákonné lhůtě pro podání žaloby. Závěrem stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu ohledně nerespektování právního názoru Nejvyššího správního soudu. V napadeném rozhodnutí žalovaný v souladu se závazným názorem správních soudů znovu vyhodnotil polehčující a přitěžující okolnosti a objasnil algoritmus vedoucí ke snížení uložené sankce. Nedošlo k přísnější kvalifikaci deliktu, ani ke zpřísnění sazby použité sankce.

[8] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že při stanovení sankce bylo přihlédnuto též k porušení účetních povinností v roce 2009. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí uvedl, že účetnictví žalobkyně je nesprávné jak v účetním období roku 2010, tak i v účetním období roku 2009. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí rovněž konstatoval, že jednání žalobkyně v roce 2009 a 2010 mělo shodné rysy, z čehož dovodil systémové pochybení při vedení účetnictví. Žalobkyně dále namítá, že vzhledem k tomu, že v původním rozhodnutí žalovaný počítal s horní hranicí pokuty ve výši 582 000 Kč a v napadeném rozhodnutí s horní hranicí ve

výši 774 000 Kč, k porušení zásady zákazu *reformationis in peius* nepochybně došlo. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí neuvádí, z jakého důvodu byla celková výše aktiv stanovena nesprávně, resp. nezákonně. Žalobkyně se dále ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovatel nerespektoval závazný právní názor soudu.

[9] Závěrem svého vyjádření žalobkyně uvádí, že zanikla její odpovědnost za delikt, který byl předmětem napadeného rozhodnutí. Žalobkyně je sankcionována za porušení povinností dle zákona o účetnictví v účetním období roku 2010. K porušení předmětných povinností proto mohlo dojít nejpozději ke dni 31. 12. 2010, i když správní orgány zcela rezignovaly na přesné časové určení sankcionovaného jednání. Podle § 37 odst. 5 zákona o účetnictví, ve znění platném do 31. 12. 2010, odpovědnost účetní jednotky za protiprávní jednání zaniká, jestliže řízení o něm nebylo zahájeno do 1 roku ode dne, kdy se orgán příslušný k uložení pokuty o protiprávním jednání dozvěděl, nejpozději však do 3 let ode dne, kdy bylo spácháno. Podle § 41 s. ř. s. se do běhu promlčecí lhůty nezapočítává doba, kdy se vede řízení před soudem. Do běhu tříleté promlčecí lhůty v nyní posuzovaném řízení je proto dle žalobkyně třeba započítat dobu minimálně od 1. 1. 2011 do 25. 6. 2013, od 30. 9. 2014 do 10. 10. 2014, od 29. 12. 2015 do 10. 1. 2016 a od 29. 4. 2016 do 4. 12. 2016.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná jeho zaměstnanec, který má požadované vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

[12] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že napadený rozsudek netrpí žádnými z nedostatků zakládajících nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Důvody, které krajský soud vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí, jsou z odůvodnění seznatelné. Krajský soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl.

[13] Nejvyšší správní soud strukturoval své odůvodnění v souladu s uplatněnými stížními námitkami tak, že se nejprve zabýval závěrem krajského soudu, že stěžovatel nerespektoval závazný názor správních soudů a při stanovení výše pokuty neprovedl dostatečné poměření přitěžujících a polehčujících okolností (*III. A.*) a přihlédl i k jednáním v jiném než sankcionovaném období, která však již podlehla prekluzi (*III. B.*). Následně posuzoval, zda došlo k porušení zákazu *reformationis in peius* (*III. C.*). V závěrečné části vyjasnil důsledky soudního posouzení pro další postup stěžovatele (*III. D.*).

[14] Úvodem je třeba konstatovat, že v posuzované věci nebylo sporu o tom, že k sankcionovanému jednání došlo (žalobkyně dokonce veškerá svá pochybení ihned uznala a přistoupila k jejich nápravě), stěžovatel tedy musel své důkazní a argumentační úsilí upnout pouze k odůvodnění výše sankce.

[15] Žalobkyně byla sankcionována za správní delikt podle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví, podle kterého se účetní jednotce, která vede nesprávné účetnictví, uloží pokuta do výše 3 % hodnoty aktiv celkem. Zákon tedy nestanovuje výši pokuty fixně, ale poskytuje správnímu orgánu značný prostor k uvážení. V případech správního uvážení v oblasti správního trestání je třeba klást přísné nároky na odůvodnění ze strany správního orgánu, neboť pouze z textu odůvodnění může účastník, případně soud seznat, jakými úvahami byl správní orgán veden při ukládání sankce a jaké faktory zohlednil.

[16] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí uvádí, že při stanovení výše pokuty vycházel z matematického algoritmu, tj. učinil aritmetický průměr tří kritérií (poměr polehčujících a přitěžujících okolností, míra zkreslení aktiv vůči aktivům stanoveným kvalifikovaným odhadem a míra zkreslení výsledku hospodaření vůči čistému obratu), který jeho úvaze dodává vzezření exaktnosti. Posouzení poměru polehčujících a přitěžujících okolností, které je značně subjektivní a exaktní algoritmus na ně uplatnit nelze, nicméně zůstává významným faktorem při stanovení výše pokuty. Nejvyšší správní soud se proto důkladně zabýval způsobem, jakým stěžovatel odůvodnil výsledný poměr polehčujících a přitěžujících okolností.

III. A.

[17] Stěžovateli je třeba přisvědčit, že v otázce vyhodnocení polehčujících a přitěžujících okolností názor správních soudů následoval a provedl nové a podrobnější posouzení. Zatímco v původním rozhodnutí stěžovatel pouze uvedl, že pochybení představovala poměrně významnou částku vzhledem k obratu žalobkyně v daném účetním období, na druhou stranu základ daně bylo možné stanovit dokazováním a žalobkyně si byla svých pochybení vědoma. A následně uzavřel, že pokuta ve výši 50 % z maximální částky je proto přiměřená. V napadeném rozhodnutí stěžovatel řádně identifikoval všechny přitěžující a polehčující okolnosti, přiřadil jim míru závažnosti a vzájemně je poměřil.

III. B.

[18] S krajským soudem je naopak třeba souhlasit, že z napadeného rozhodnutí není dostatečně zřejmé, zda stěžovatel při stanovení výše pokuty zohlednil pouze jednání žalobkyně v účetním období roku 2010.

[19] Stěžovatel na několika místech napadeného rozhodnutí (str. 6, 32) zdůrazňuje, že za zjištěné protiprávní jednání je uložena pouze jedna sankce, a to za porušení povinností při vedení účetnictví za účetní období roku 2010. Na druhou stranu však považoval za zásadní přitěžující okolnost to, že se nejedná o drobný účetní nedostatek, ale o závažné systémové pochybení při vedení účetnictví (str. 41 napadeného rozhodnutí). Ve

svém původním rozhodnutí stěžovatel dospěl k závěru o závažnosti pochybení mimo jiné proto, že protizákonné jednání žalobkyně bylo shledáno jak v účetním období roku 2009, tak i roku 2010 a v obou obdobích vykazovalo shodné rysy. Stěžovatel tento závěr v napadeném rozhodnutí nikde výslovně nereviduje, naopak jej rekapituluje na str. 30 napadeného rozhodnutí. Na str. 32 napadeného rozhodnutí stěžovatel konstatuje, že pokud je porušení účetních předpisů systémového charakteru, ať již v rámci jednoho či více účetních období, je takové jednání podstatně závažnější a z pohledu veřejného zájmu společensky nebezpečnější než nahodilá dílčí nesprávnost. O pár odstavců níže pak konstatuje, že sankce má vést žalobkyni k respektování povinností dle zákona o účetnictví, čímž se zabrání zkreslení účetní závěrky, a to i opakovaně v dalších účetních obdobích s vlivem na počáteční a konečné stavy účetnictví, přičemž v takovém případě se jedná o nesprávnost systémového charakteru. Při posuzování porušení § 8 zákona o účetnictví, tj. povinnosti vést úplné a průkazné účetnictví, stěžovatel rovněž považoval za přitěžující okolnost to, že kromě sankcionovaného účetního období žalobkyně nezveřejnila účetní závěrku i v roce 2007 a 2008 (srov. str. 23 a 41 napadeného rozhodnutí).

[20] Z napadeného rozhodnutí tedy není zcela zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje systémový charakter sankcionovaného jednání. Ačkoli stěžovatel již výslovně jednání žalobkyně v účetním období roku 2009 jako přitěžující okolnost neuvádí, jiné vysvětlení shledané systémovosti pochybení nepodává, přičemž stále na několika místech svého odůvodnění odkazuje na opakující se pochybení v několika účetních obdobích. S ohledem na uvedené tak nelze jednoznačně vyloučit, že stěžovatel jednání žalobkyně v roce 2009 nezohlednil při posuzování závažnosti sankcionovaného jednání a s tím související výše sankce, což je s ohledem na to, že se jedná o správní trestání a že byl vázán jednoznačným právním názorem správních soudů, neakceptovatelné.

III. C.

[21] Ohledně porušení zákazu *reformationis in peius* musí Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčit, že porušení této zásady nebylo žalobkyní v žalobě vůbec namítáno, přičemž se nejedná o vadu, kterou by se krajský soud měl zabývat z úřední povinnosti. Krajský soud tak jejím posouzením vybočil z rámce stanoveného žalobními body, a nemůže se tedy jednat o zrušovací důvod napadeného rozhodnutí. Nad rámec nutného odůvodnění proto Nejvyšší správní soud pouze poznamenává, že pro oblast správního trestání z ústavněprávních předpisů nelze dovodit všeobecný zákaz změny rozhodnutí v neprospěch odvolatele, a to ani z práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 1. 2009, sp. zn. III. ÚS 880/08). Oproti trestnímu právu se tak zákonodárci nabízí relativní volnost v tom, jak na zákonné úrovni pravidla odvolacího řízení a řízení následujícího po případném zrušení rozhodnutí prvního stupně upraví (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 Afs 169/2016 – 42, publ. pod č. 3551/2017 Sb. NSS). Správní řád tuto zásadu zakotvuje pouze ve vztahu mezi správními orgány prvního a druhé stupně (§ 90 odst. 3 správního řádu), nikoli již v případě zrušení druhoinstančního rozhodnutí ze strany správního soudu a jeho následného nového posouzení.

[22] Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť z jeho odůvodnění není dostatečně jasné, že stěžovatel při posouzení závažnosti pochybení

nezohlednil i jednání spáchaná v jiném než sankcionovaném období, která však již podlehla prekluzi. Důvod, pro který krajský soud napadené rozhodnutí zrušil, obstojí, a proto zdejší soud kasační stížnost zamítl. Ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, však pokládá za nezbytné korigovat závazný právní názor krajského soudu v dílčí otázce dostatečnosti posouzení polehčujících a přitěžujících okolností (k tomu viz odst. [16] tohoto rozsudku) a uplatnění zásady zákazu *reformationis in peius* (odst. [17] tohoto rozsudku).

III. D.

[23] S ohledem na to, že zamítnutí kasační stížnosti povede k vrácení věci zpět stěžovateli k dalšímu řízení, zabýval se Nejvyšší správní soud námitkou prekluze uplatněnou žalobkyní ve vyjádření ke kasační stížnosti. K zániku odpovědnosti za správní delikt z důvodu prekluze musí ostatně správní orgány i správní soudy přihlédnout z úřední povinnosti (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 57/2004 – 39, publ. pod č. 845/2006 Sb. NSS, ze dne 4. 3. 2016, č. j. 2 As 257/2015 – 37, ze dne 22. 2. 2017, č. j. 9 As 226/2016 – 33, a nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).

[24] Podle § 37 odst. 5 zákona o účetnictví „[o]*dpovědnost účetní jednotky za protiprávní jednání zaniká, jestliže řízení o něm nebylo zahájeno do 1 roku ode dne, kdy se orgán příslušný k uložení pokuty o protiprávním jednání dozvěděl, nejpozději však do 3 let ode dne, kdy bylo spácháno*“.

[25] Zásadní pro běh prekluzivní lhůty je určení okamžiku, kdy k sankcionovanému jednání došlo, přičemž za různých skutkových okolností je tuto otázku u správních deliktů podle zákona o účetnictví třeba posuzovat pro každé protiprávní jednání samostatně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 8 Afs 162/2006 – 36).

[26] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu „[l]*hůta stanovená k projednání přestupku je prekluzivní. Nepřichází proto v úvahu její přerušení nebo stavení s těmi právními důsledky, že by se o dobu, po kterou nebylo možné z důvodů správním orgánem nezaviněných v řízení pokračovat, tato lhůta prodlužovala. Ve lhůtě jednoho roku od spáchání přestupku musí rozhodnutí o přestupku nabýt právní moci*“ (rozsudek ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 57/2004 - 39, publ. pod č. 845/2006 Sb. NSS). Podle rozsudku ze dne 30. 9. 2010, č. j. 7 As 61/2010 – 89, „*přestupek musí být v zákonné lhůtě projednán pravomocně. Pokud totiž právo správního orgánu projednat přestupek po uplynutí prekluzívní lhůty zaniká, je nutné, aby do této doby bylo rozhodnutí o přestupku perfektní, tzn. splňovalo všechny znaky zásadně nezměnitelného individuálního správního aktu. Není rozhodující, zda správní akt nabude právní moci marným uplynutím lhůty k odvolání, oznámením rozhodnutí o podaném odvolání či případně jiným zákonem stanoveným způsobem*“.

[27] V posuzované věci byla žalobkyně sankcionována za jednání porušující § 4 odst. 8 zákona o účetnictví z důvodu nedodržování účetní metody upravené dle § 36 zákona o účetnictví Českými účetními standardy pro podnikatele; § 6 odst. 3 zákon o účetnictví, neboť neprovedla řádně inventarizaci majetku a závazků, a její účetnictví tak nebylo

průkazné; a § 8 odst. 1 zákona o účetnictví, neboť nevedla správné, úplné a průkazné účetnictví. Kromě inventarizace majetku, která se dle § 29 odst. 1 zákona o účetnictví provádí ke dni sestavení účetní závěrky, trvala všechna sankcionovaná jednání po celou dobu účetního období (kalendářní rok 2010). Za rozhodný okamžik pro běh prekluzivní lhůty je proto třeba považovat 1. 1. 2011. Nejvyšší správní soud 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. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, v posuzovaném případě se stěžovateli dokonce nepodařilo zjistit, kdy a zda vůbec byla účetní závěrka schválena. V případech, kdy sankcionované protiprávní jednání trvá po celou dobu účetního období, a nelze tak stanovit přesný okamžik spáchání deliktu, považuje Nejvyšší správní soud s ohledem na zásadu právní jistoty a princip *in dubio mitius* za okamžik rozhodný pro běh prekluzivní lhůty den následující po konci účetního období. Vzhledem k tomu, že ze správního spisu nelze zjistit, kdy, případně zda vůbec byla provedena inventarizace majetku, a stěžovatel vždy dané jednání posuzoval společně s ostatními vytýkanými skutky, je třeba postupovat v souladu se zásadou v pochybnostech ve prospěch pachatele a běh prekluzivní lhůty pro skutek spočívající v neprovedení řádné inventarizace počítat spolu s ostatními porušeními zákona o účetnictví (srov. *a contrario* již zmiňovaný rozsudek č. j. 8 Afs 162/2006 – 36).

[28] Podle § 41 věta první s. ř. s., „[s]*tanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen ‚správní delikt') lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží*".

[29] Účelem § 41 s. ř. s. je pozastavení běhu příslušné lhůty pro případné další využití jejího zbytku, přičemž části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se sčítají (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008 – 59). Stavení je přitom třeba vztáhnout jak na lhůty subjektivní, tak i na lhůty objektivní (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 130/2004 – 90, a ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218, publ. pod č. 2676/2012 Sb. NSS). Vzhledem ke koncepci správního soudnictví, které je vybudováno na zásadě jednoinstančnosti, se v řízení před správními soudy stavení lhůt aplikuje vícekrát. V případě zahájení řízení před krajským soudem se běh lhůty ze zákona staví poprvé. Po pravomocném ukončení řízení před krajským soudem běh prekluzivní lhůty pokračuje, a to až do případného doručení kasační stížnosti Nejvyššímu správnímu soudu. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2011, č. j. 8 Afs 29/2011 – 78, publ. pod č. 2746/2013 Sb. NSS, se stavení lhůt podle § 41 s. ř. s. uplatní i na řízení o kasační stížnosti, a to bez ohledu na to, s jakým výsledkem skončilo řízení před krajským soudem. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení, stavení lhůt v takovém případě trvá až do pravomocného ukončení (nového) řízení před krajským soudem.

[30] Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil, že žaloba proti původnímu rozhodnutí stěžovatele byla doručena Krajskému soudu v Brně dne 26. 6. 2013, čímž bylo zahájeno řízení ve smyslu § 32 s. ř. s. (následně byla žaloba postoupena z důvodu místní příslušnosti krajskému soudu). Žaloba byla zamítnuta rozsudkem krajského soudu ze dne 26. 8. 2014, č. j. 30 Af 29/2013 – 78, který nabyl právní moci dne 29. 9. 2014. Proti tomuto rozsudku byla podána kasační stížnost, která byla doručena Nejvyššímu správnímu soudu dne 13. 10. 2014. Rozsudkem ze dne 23. 4. 2015, č. j. 2 Afs 186/2014 – 58, Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud následně původní rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení rozsudkem ze dne 20. 11. 2015, č. j. 30 Af 29/2013 – 131, který nabyl právní moci dne 28. 12. 2015. Proti tomuto, v pořadí druhému, rozsudku krajského soudu brojil stěžovatel kasační stížností, která byla doručena Nejvyššímu správnímu soudu dne 11. 1. 2016. Rozsudkem ze dne 21. 4. 2016, č. j. 2 Afs 7/2016 – 36, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (rozsudek nabyl právní moci dne 28. 4. 2016). Stěžovatel ve věci opětovně rozhodl napadeným rozhodnutím dne 29. 9. 2016, proti kterému brojila žalobkyně žalobou, doručenou krajskému soudu dne 5. 12. 2016. Krajský soud napadené rozhodnutí zrušil napadeným rozsudkem s právní mocí dne 2. 1. 2018. Kasační stížnost stěžovatele byla Nejvyššímu správnímu soudu doručena dne 9. 1. 2018.

[31] Prekluzivní objektivní tříletá lhůta podle § 37 odst. 5 zákona o účetnictví tedy běžela od 1. 1. 2011 do 25. 6. 2013; od 30. 9. 2014 do 12. 10. 2014 (žalobkyně ve svém vyjádření chybně počítala datum podání kasační stížnosti, nikoli datum doručení Nejvyššímu správnímu soudu ve smyslu § 32 s. ř. s.); od 29. 12. 2015 do 10. 1. 2016; a od 28. 4. 2016 do 28. 9. 2016. Po vydání napadeného rozhodnutí běh prekluzivní lhůty pokračoval od 30. 9. 2016 do 4. 12. 2016; a od 3. 1. 2018 do 8. 1. 2018. Do dne podání posuzované kasační stížnosti tedy od spáchání správního deliktu uplynulo 1157 dní (tj. 3 roky a 62 dní). Žalobkyni je proto třeba přisvědčit, že prekluzivní tříletá lhůta dle § 37 odst. 5 zákona o účetnictví uplynula již před podáním žaloby proti napadenému rozhodnutí, konkrétně dne 9. 10. 2016. V navazujícím řízení tak bude stěžovatel povinen řízení zastavit z důvodu zániku odpovědnosti za správní delikt následkem uplynutí prekluzivní lhůty.

[32] V souvislosti s otázkou prekluze je třeba pro úplnost konstatovat, že se krajský soud v rozporu s požadavky judikatury Nejvyššího správního soudu nezabýval možností aplikace zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „nový přestupkový zákon“) na posuzovanou věc. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 – 46, publ. pod č. 3528/2017 Sb. NSS, judikoval, že *„[r]ozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, že zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlédnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější.“* Tento právní závěr přiléhavě dopadá na projednávanou věc, protože stěžovatel sice rozhodoval o správním deliktu žalobkyně ještě podle staré právní úpravy, krajský soud však ve věci rozhodl dne 29. 11. 2017, tedy po nabytí účinnosti nového přestupkového zákona, který rozšířil definici přestupku tak, že pod něj nyní spadají také správní delikty právnických

osob. V souvislosti s novým přestupkovým zákonem byl přijat tzv. změnový zákon č. 183/2017 Sb., který ze zákona o účetnictví odstranil úpravu běhu prekluzivních lhůt s tím, že na správní delikty (nyní přestupky) dle zákona o účetnictví se od účinnosti nového přestupkového zákona uplatní obecná pravidla běhu prekluzivní lhůty (nyní promlčecí doba) dle § 30 až § 32 tohoto zákona. V této situaci měl proto krajský soud v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu k novému přestupkovému zákonu přihlédnout a posoudit, zda v něm není obsažena právní úprava pro žalobkyni příznivější. Tato vada však nemá vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, neboť s ohledem na výše uvedený závěr ohledně zániku odpovědnosti za sankcionovaný správní delikt nemohla případná aplikace nového přestupkového zákona přinést pro žalobkyni žádný příznivější výsledek.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[34] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně naopak měla ve věci plný úspěch, proto jí přísluší náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti za jeden úkon právní služby spočívající v jednom písemném podání ve věci samé, tj. vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů], ve výši 3100 Kč. Náhrada hotových výdajů za jeden úkon činí 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku 714 Kč odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 4114 Kč je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 26. září 2018

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu