

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Insolvency Project v.o.s.**, se sídlem Bieblova 1110/1b, Slezské Předměstí, Hradec Králové, insolvenční správce dlužníka: **Pneu servis Internacional, spol. s r. o.**, se sídlem Chvalšinská 168, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2016, č. j. 4877/16/5200-11432-709204, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 4. 2017, č. j. 51 A 3/2016 - 44,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 4. 2017, č. j. 51 A 3/2016 - 44,
se zrušuje a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný (dále také „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho výše uvedené rozhodnutí, jímž potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územního pracoviště v Českých Budějovicích (dále také „finanční úřad“ nebo „prvostupňový správní orgán“), ze dne 30. 9. 2015, č. j. 1797341/15/2201-61562-307365, kterým byla Pneu servis Internacional, spol. s r. o. (dále jen „dlužník“), uložena pokuta dle § 37a odst. 1 písm. c), d) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), ve výši 358 084 Kč a povinnost k náhradě nákladů řízení podle § 79 odst. 5 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), paušální částkou ve výši 1 000 Kč. Dlužník se v účetním období 2012, 2013 a 2014 dopustil správního deliktu tím, že nevedl skladovou evidenci zásob v souladu s § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška“), a neprovedl inventarizaci majetku v souladu s § 29 a § 30

zákona o účetnictví, čímž porušil povinnosti dle zákona o účetnictví stanovené v § 6 odst. 3 – inventarizovat majetek a závazky dle § 29 a § 30 zákona o účetnictví, § 7 odst. 1 a 2 – vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, a § 8 odst. 1, 2 a 4 – vést účetnictví správně a průkazně.

[2] Podstata sporu spočívá ve skutečnosti, že správní řízení, v němž byla dlužníkovi uložena pokuta za spáchání výše vymezených účetních deliktů, je ovládáno odlišnými principy patrnými zejména při dokazování oproti daňovému řízení, v rámci kterého byla u dlužníka provedena daňová kontrola s výstupy, jež byly použity jako důkaz v řízení správním.

[3] Z obsahu správního spisu vedeného finančním úřadem je patrné, že jeho součástí učinil výstupy a protokoly z daňových kontrol provedených u dlužníka v rámci daňového řízení. Součástí spisu je i vyjádření dlužníka k zahájení správního řízení, v němž mimo jiné navrhl jednání „s naším programátorem Ing. P. k vysvětlení jednotlivých položek v sestavách skladu“, neboť účetnictví bylo vedeno v účetním programu, za kterého finanční úřad požadoval vyhotovení účetních sestav. Finanční úřad navrhovaný důkaz neprovedl z důvodu bezpředmětnosti, neboť jeho závěry ve správním rozhodnutí nesouvisí s obsahem jednotlivých položek v dlužníkem předložených sestavách. Dlužník namítal neprovedení navrhovaného důkazu jak v jím podaném odvolání, tak v následující žalobě, protože odvolání žalovaný zamítl s tím, že navrhovaný svědek by byl schopen objasnit pouze aplikační možnosti účetního programu, ale nikoliv to, zda a jak je program účetní jednotkou prakticky používán, aby evidence skladu odpovídala platným účetním předpisům.

[4] Krajský soud na základě takto provedeného dokazování (správní orgány vycházely z dlužníkem dodaných účetních sestav a zjištění učiněných v rámci daňové kontroly) ve světle zásady vyšetřovací dle § 3 správního řádu, v důsledku které na správním orgánu leží důkazní břemeno zjištění stavu věci, dospěl k závěru, že správní orgány se s obhajobou dlužníka řádně nevypořádaly, a tím způsobily, že skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn s tím, že dlužník ve správním řízení vůbec neměl povinnost účetní sestavy sám předkládat. Správní orgány měly při dokazování ověřit, příp. vyvrátit tvrzení dlužníka o tom, že v užitém softwaru eviduje veškeré skutečnosti v souladu se zákonem. Nabízelo se provedení důkazu ohledáním počítačů dlužníka a evidenčního softwaru v místě, kde je přístup k tomuto softwaru, prezentace softwaru příslušným zaměstnancem dlužníka. Při provádění takového důkazu se jako žádoucí jevila účast Ing. P. jako poskytovatele technické podpory. Správní orgány pochybily, neboť vyšly výhradně z podkladů shromážděných v průběhu daňové kontroly, čímž zatížily správní řízení vadou nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[5] Žalovaný však má za to, že správní řízení proběhlo v souladu se zákonem. Neprovedení dlužníkem navrženého výslechu Ing. P. odůvodnil tím, že jako autor programu by byl schopen objasnit pouze jeho aplikační možnosti, které správní orgány ani nezpochybňovaly, neprokázala by se jím však existence logické a pravdivé skladové evidence. Skutkový stav porušení příslušných ustanovení zákona o účetnictví byl prokázán z účetních sestav, které dlužník finančnímu úřadu předkládal a které nebyly průkazné pro ověření jednotlivých plnění účetní jednotky.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Včas podanou kasační stížností, po jejím doplnění, se stěžovatel domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku krajského soudu z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Stěžovatel stejně jako v řízení před krajským soudem zastává názor, že skutkový stav nevedení účetnictví dlužníkem v souladu se zákonem o účetnictví byl nade vší pochybnost prokázán na základě předložených účetních sestav, z jejichž obsahu vyplynulo, že účetnictví není řádně vedeno. Nebylo na něm, aby pronikal do účetního systému dlužníka a zasahoval do něj, neboť podle § 52 správního řádu jsou účastníci řízení povinni označit důkazy na podporu svých tvrzení. Skutečnost, že zjištění porušení příslušných ustanovení zákona o účetnictví bylo učiněno v průběhu daňové kontroly a že tato zjištění jsou veškerými podklady pro vydání rozhodnutí ve správním řízení, se nezakládá na pravdě a je v rozporu se spisovým materiálem, ale především i v tomto daňovém řízení důkazní břemeno zpochybnění účetní evidence leželo dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), na správci daně, stejně jako v případě prokazování naplnění skutkové podstaty správního deliktu. Proto mohla být zjištění stran vedení účetnictví použita jako důkaz ve správním řízení.

[7] Odpovědností účetní jednotky (dlužníka) je řádné vedení účetnictví a inventarizace, přičemž výslech svědka Ing. P. postrádá v této souvislosti jakoukoliv logiku, neboť byl od počátku prezentován jako IT specialista, nikdy jako osoba, která by se zabývala byť v minimálním rozsahu vedením účetnictví či naplňováním účetních knih dlužníka. S tímto odůvodněním byl ostatně výslech neproveden.

[8] Dle stěžovatele vede rozsudek krajského soudu k revolučnímu závěru, že účastník správního řízení o předmětném správním deliktu není povinen doložit vedení účetní a skladové evidence v souladu se zákonem. Požadavek prokázání absolutní neexistence skladové evidence dopadající na správní orgán je tak požadavkem na prokázání negativní skutečnosti, tedy toho, že se něco, co není ve sféře správního orgánu, nestalo, když je zcela evidentní, že toto prokázat vůbec nelze. Krajský soud nevzal v potaz účel zákona o účetnictví a správního řádu, kterými je zajištění správného a pravdivého vedení účetnictví, když dosažení tohoto účelu musí být také reálně vynutitelné. Stěžovatel navrhuje zrušení kasační stížností napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce

[9] Insolvenční správce prostřednictvím svého vyjádření bez dalšího odkázal na předchozí sdělení dlužníka.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti kterému je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je zastoupen zaměstnancem s vysokoškolským vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 102 a násl. s. ř. s.).

[11] Nejvyšší správní soud je v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem kasační stížnosti a důvody, pro které je podána. Stěžovatel svými námitkami brojí proti právnímu názoru krajského soudu spočívajícímu v nedostatečně prokázaném skutkovém stavu a v neprokázání naplnění skutkové podstaty účetních deliktů, na základě čehož zrušil rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí prvostupňového správního orgánu, jímž byla dlužníkovi uložena pokuta dle § 37a odst. 1 písm. c), d) zákona o účetnictví.

[12] Po zjištění obsahu správních spisů i soudního spisu kasační soud k jednotlivým námitkám stěžovatele sděluje následující. Především se plně ztotožňuje s konstrukcí správního řízení tak, jak ji předestřel krajský soud, a s tím souvisejícím důkazním břemenem prokázání skutkového stavu a naplnění skutkové podstaty správního deliktu, které spočívá v souladu s § 3 správního řádu na správních orgánech, což je rozdíl oproti daňovému řízení, v němž má povinnost tvrzení i důkazní daňový subjekt a orgány finanční správy mají možnost dokazované tvrzení zpochybnit. Dále je třeba poukázat na judikaturu zdejšího soudu (viz rozsudek ze dne 30. 11. 2005, č. j. 5 Afs 129/2004 – 43), dle které jsou výsledky daňové kontroly zásadně použitelné pro účely správního řízení, jehož předmětem je uložení pokuty za spáchání správního deliktu dle zákona o účetnictví. Použití toliko těchto zjištění daňové kontroly pro dokázání spáchání účetního deliktu je možné za předpokladu, že další námitky účastníka, jimiž by se hájil, byly vypořádány.

[13] V nyní posuzované věci nebyl správními orgány proveden dlužníkem navrhovaný důkaz výslechem Ing. P., což s ohledem na řádné zdůvodnění (navrhovaný svědek byl prezentován jako IT specialista, autor účetního programu a z ničeho nevyplývalo, že by dlužníkovi vedl účetnictví, respektive naplňoval účetní knihy) nebylo na úkor zákonnosti správního řízení. Aktivita dlužníka spočívající v navrhování výslechu svědka, který kromě dodání a servisu účetního softwaru dlužníkovi jiné služby neposkytuje, se jeví v tomto případě jako účelová. Je nepravděpodobné, že by v průběhu daňové kontroly v situaci, kdy byl dlužník opakovaně upozorňován, že jím dodané účetní sestavy jsou neprůkazné, nekompletní, postrádající údaje vyžadované zákonem o účetnictví a chybné, nevyužil při jejich předkládání pomoci svého programátora ve snaze odvrátit negativní následky neprokázání řádného vedení účetnictví a provedení inventarizace, přičemž k jejich prokázání byl v rámci daňové kontroly žalobce povinen.

[14] Ani v podané žalobě dlužník netvrdil, že by navrhovaný výslech měl přinést zjištění řádného vedení skladové evidence a provádění inventarizace dle požadavků zákona o účetnictví a prováděcí vyhlášky. Žalovanému měl navrhovaný svědek pouze vysvětlit funkci a činnost programu, který dle jeho slov správní orgán vůbec nepochopil. Kasační soud uvádí, že k prokázání skutkového stavu postačovala zjištění učiněná z předložených sestav, nebylo třeba si osvojovat účetní program ani provádět ohledání počítačů, jak uvádí krajský soud. Dlužníkova obrana totiž nesměřovala proti obsahu jím dokládaných sestav skladové evidence, brojil pouze proti tomu, že žalovaný nepochopil funkce účetního programu, v němž dlužník účetnictví vedl. Dlužník byl názoru, že účetnictví vede řádně a k jeho prokázání navrhl výslech Ing. P., avšak tento navrhovaný důkaz, i v případě, že by byl proveden, nemohl vzhledem k výše uvedenému vyvrátit zjištění správního orgánu, obhajoba by totiž musela alespoň tvrzením popřít skutková zjištění z předmětných sestav. To se však nestalo, a proto nemusel být výslech proveden. Kasační námitce stěžovatele, že nebylo na něm, aby v rámci správního řízení „pronikal do účetního systému“ dlužníka, lze za této konkrétní situace přisvědčit.

[15] Skutečnost, že výstupy daňové kontroly byly použity jako důkazní materiál ve správním řízení, které je svojí povahou od daňového řízení odlišné, není se správním

řádem v rozporu, naopak takový důkaz s ohledem na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu splňuje požadavky na dokazování ve správním řízení, neboť žalovaný prokazoval skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost účetní evidence. V této souvislosti je třeba se ztotožnit s názorem krajského soudu, že dlužník neměl jakoukoliv povinnost prokazovat svá tvrzení, že řádně vedl skladovou evidenci a prováděl inventarizaci. Naopak povinností žalovaného bylo spáchání správních deliktů prokázat, což učinil zhodnocením obsahu dlužníkem předložených sestav a je irelevantní, že byly předloženy v daňovém řízení. Pokud by skutkové závěry správního orgánu dlužník úspěšně napadl, například tím, že by zpochybnil předložené sestavy, že je předložil nekompletní a neúplné z důvodu toho, že jeho účetní program takové výstupy neumožňuje, pak by skutečně bylo nutné provést další důkazy, třeba ohledání počítačů za přítomnosti poskytovatele technické podpory. Nic takového však dlužník netvrdil, naopak pouze tvrdil, že skladovou evidenci vede řádně a za účelem jejího prokázání navrhuje vyslechnout svého programátora, což není obhajoba směřující do skutkových zjištění.

[16] V odůvodnění rozhodnutí žalovaného i prvostupňového správního orgánu je přezkoumatelným způsobem uvedena úvaha, která vedla k jednoznačnému závěru o naplnění skutkové podstaty uvedené v § 37a odst. 1 písm. c) a d) zákona o účetnictví, byť je chybně dlužníku na str. 16 rozhodnutí žalovaného vytýkáno, že způsob evidence neprokázal. Prvostupňový správní orgán však v souladu s citovaným ustanovením daňového řádu dlužníkovi prokázal nevedení účetní evidence a neprovedení inventarizace na účetních sestavách, jež předložil v rámci daňové kontroly, a takový důkaz lze ve správním řízení použít. Bylo na dlužníkovi, aby dokázanou skutečnost, a sice že nevede účetnictví řádně a neprovedl inventarizaci, relevantním způsobem zpochybnil. Dlužník se však v průběhu správního řízení bránil pouze tvrzením, že účetnictví vede v souladu se zákonem a jako důkaz navrhoval výslech svého programátora. Tento důkaz po logickém zdůvodnění proveden nebyl a v této situaci nebylo povinností správních orgánů znovu jiným důkazem prokazovat, že dlužník účetnictví nevede řádně, protože tato skutečnost již byla v daňovém řízení prokázána a lze ji s ohledem na výše uvedené mít za prokázanou i pro účely uložení pokuty ve správním řízení.

[17] Stěžovateli je však třeba vytknout jeho chybný názor, že povinností účetní jednotky ve správním řízení je předložit správnímu orgánu účetní sestavy a prokázat správné vedení účetnictví. Naopak se lze ztotožnit s krajským soudem, že je povinností správního orgánu prokázat subjektu, proti němuž je řízení vedeno, porušení povinností daných příslušným právním předpisem (v tomto případě zákonem o účetnictví a vyhláškou). Správní orgány při zjišťování skutkového stavu postupují v souladu se zásadou vyšetřovací dle § 3 správního řádu a mají odpovědnost za shromáždění podkladů pro vydání rozhodnutí. Pokud by nebyly zajištěny podklady pro učinění závěru o spáchání správního deliktu dlužníkem, nebylo by možné rozhodnutí o uložení sankce vydat. K provedení důkazů lze dle § 51 správního řádu užít všech důkazních prostředků, které jsou vhodné ke zjištění stavu věci a které nejsou získány nebo provedeny v rozporu s právními předpisy, přičemž sestavy skladové evidence získané v rámci daňového řízení tyto požadavky správního řádu splňují.

[18] Krajský soud nezohlednil možnost použití důkazu o nevedení účetní evidence v souladu se zákonem o účetnictví z daňového řízení v řízení správním a především řádně neposoudil obsah žalobních námitek ve vztahu ke správním orgánem zjištěnému

skutkovému stavu a dospěl tak k chybnému závěru, že skutkový stav a naplnění skutkové podstaty účetních deliktů nebyly řádně zjištěny a prokázány. Obhajoba dlužníka však nesměřovala proti učiněným skutkovým zjištěním a žalovaný tak jako správní orgán unesl své důkazní břemeno. Skutečnost nevedení účetní evidence lze mít pro účely správního řízení za plně prokázanou i s ohledem § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a jakékoliv další dokazování téhož správní orgány činit nemusely, přičemž další návrhy na dokazování ani nebyly ze strany dlužníka učiněny. Postup správních orgánů je tak plně v souladu se správním řádem a s výše citovanou judikaturou zdejšího soudu, proto Nejvyšší správní soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výrokové části tohoto rozsudku.

V. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž bude soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). O věci přitom rozhodl bez jednání, jelikož § 109 odst. 2 s. ř. s. takový postup předpokládá.

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. května 2018

JUDr. Radan Malík
předseda senátu