

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **HERMÉS spol. s r. o.,** se sídlem Trocnovská 341, České Velenice, zastoupená JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55238/17/5200-11432-709204, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 10. 2018, č. j. 50 A 14/2018 – 46,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55238/17/5200-11432-709204 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále též „prvostupňový správní orgán“ či „správce daně“) ze dne 7. 6. 2017, č. j. 1514403/17/2205-60562-304431 (dále jen „prvostupňové správní rozhodnutí“), kterým bylo rozhodnuto, že se žalobkyně dopustila správního deliktu dle § 37a odst. 1 písm. c) a d) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o účetnictví“), a jímž jí byla dle § 37a

odst. 4 písm. b) téhož zákona uložena pokuta ve výši 326 220 Kč. Uvedeného správního deliktu se žalobkyně měla dopustit tím, že v účetních obdobích roku 2013 a 2014 neprokázala provedení inventarizace majetku a závazků v souladu s § 29 a § 30 zákona o účetnictví, a dále tím, že nevedla skladovou evidenci zásob v souladu s § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška"); čímž porušila § 8 odst. 1, 2, 3 a 4 zákona o účetnictví, dle nějž byla povinna vést účetnictví správné, úplné a průkazné, taktéž § 7 odst. 1 a 2 daného zákona, který jí ukládal vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, a dále také § 3 odst. 1 téhož zákona, který jí stanovoval povinnost účtovat podvojnými zápisy o skutečnostech, jež jsou předmětem účetnictví, a to do období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisí.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud") žalobou, jíž se domáhala jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítala jeho nepřezkoumatelnost, neboť se nikterak nevypořádalo s naplněním skutkové podstaty předmětného správního deliktu; neuvádí totiž, v čem spočívá pochybení žalobkyně a jakým jednáním se ho měla dopustit. Označila jej taktéž za překvapivé, neboť správního deliktu dle § 37a odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví se nemohla dopustit, protože není subjektem, který je povinen vyhotovovat výroční zprávu. Brojila proti opomenutí důkazů, protože prvostupňový správní orgán nehodnotil ty důkazy, které mu předložila po jeho sdělení, že dokazování v daňovém i správním řízení bude spojeno. Tvrdila též promlčení daného správního deliktu minimálně za rok 2013; nesouhlasila totiž s posouzením žalovaného, že se jedná o pokračující delikt. Napadala i výši uložené pokuty, kterou považovala za nepřiměřenou a neobjektivní.

Rozsudek krajského soudu

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 24. 10. 2018, č. j. 50 A 14/2018 – 46 (dále jen „napadený rozsudek") žalobu zamítl. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí uvedl, že není stiženo žalobou vytýkanými nedostatky; je z něj totiž patrné, jaký skutkový stav vzal žalovaný za rozhodný a jaká konkrétní pochybení žalobkyně z něj plynou, přičemž je podřadil pod skutkovou podstatu konkrétního správního deliktu. Z odůvodnění rozhodnutí správních orgánů obou stupňů dle krajského soudu jasně vyplývá, že žalobkyni bylo kladeno za vinu nevedení průkazné evidence skladových zásob (§ 9 odst. 7 vyhlášky), neprovedení inventarizace zboží skladových zásob (§ 29 a § 30 zákona o účetnictví) a nepromítnutí veškerých účetních případů do svého účetnictví (§ 3 odst. 1 zákona o účetnictví), v důsledku čehož nezajistila věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, které pak z tohoto důvodu nebylo v kontrolovaném období let 2013 a 2014 správné, úplné a průkazné.

[4] Ohledně tvrzené překvapivosti napadeného rozhodnutí dospěl krajský soud k závěru, že ze strany žalobkyně zjevně došlo k nesprávnému výkladu jeho výroku. Správní delikt spočívající v nevyhotovení výroční zprávy, o němž je pojednáno v žalobě, byl do § 37a odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví zaveden až po 1. 1. 2016; v řešené věci sice bylo shledáno pochybení naplňující skutkovou podstatu správního deliktu uvedenou v § 37 a odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví, avšak v jeho znění do 31. 12. 2015, v němž toto

ustanovení zakládá odlišný správní delikt spočívající v nevedení účetnictví dle § 8 odst. 2 téhož zákona (což bylo žalobkyni skutečně vytýkáno). Rozhodné znění zákona přitom vychází z doby, kdy byl správní delikt spáchán; tímto obdobím jsou roky 2013 a 2014, proto byl zákon aplikován ve znění účinném do 31. 12. 2015.

[5] Krajský soud též konstatoval, že v námitce směřující proti opomenutí důkazů a jejich neobjektivnímu hodnocení žalobkyně zásadně směšuje řízení o uložení pokuty za správní delikt v oblasti účetnictví a daňové řízení, v rámci něhož jí byla doměřena daň z přidané hodnoty. Žalobkyně sice namítá, že některé důkazy jí předložené v daňovém řízení nebyly zhodnoceny též v řízení správním, neuvádí ovšem, o které důkazy konkrétně by se mělo jednat; krajský soud přitom zjistil, že prvostupňový správní orgán se zabýval všemi žalobkyní předloženými důkazními prostředky, jež řádně provedl a vyhodnotil, a to i ve vztahu k důkazním prostředkům předloženým v daňovém řízení. Navíc dospěl k závěru, že tyto důkazy nemohly zvrátit pochybnosti o správnosti žalobkyní vedeného účetnictví; jí předložené doklady týkající se inventarizace majetku totiž nebyly s to založit průkaznost takové inventarizace, rovněž výdejky materiálu a provedené výslechy navržených svědků nemohly nahradit řádně vedené účetnictví. Za zcela obecnou pak označil též námitku brojící proti neobjektivnímu hodnocení důkazů; z hodnocení provedených důkazů totiž vyplývá, že správní orgány postupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, přičemž jejich úvahy plynoucí z provedeného dokazování jsou logicky a přehledně vyjádřeny.

[6] Prekluzivní dobu bylo v řešeném případě dle krajského soudu nutno stanovit dle § 37ab odst. 3 zákona o účetnictví, neboť takový postup odpovídá dikci přechodného ustanovení § 112 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich; dospěl tedy k závěru odlišnému od názoru žalovaného uvedeného ve vyjádření k žalobě. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokutu za správní delikt je nutno pravomocně uložit v rámci objektivních lhůt pro zánik odpovědnosti. Správní řízení bylo zahájeno oznámením prvostupňového správního orgánu ze dne 8. 9. 2016 poté, co se dozvěděl o deliktním jednání žalobkyně na základě konkrétních důkazních prostředků jí předložených dne 29. 8. 2016 v daňovém řízení; jednoletá subjektivní prekluzivní lhůta tedy byla zachována. Objektivní prekluzivní lhůta taktéž zůstala v obou účetních obdobích dodržena, neboť se jedná o trvající správní delikt; žalobkyně totiž svým jednáním v roce 2014 pouze udržovala protiprávní stav založený stejným jednáním již v roce 2013. V případě, že protiprávní stav nebyl ukončen, běží prekluzivní lhůta pro projednání správního deliktu od doručení oznámení, a pokud je tento stav i nadále udržován, jedná se o skutek nový, za který lze uložit další sankci. Objektivní prekluzivní lhůta tudíž začne běžet až ukončením protiprávního stavu, který v projednávaném případě v době rozhodování správního orgánu doposud ukončen nebyl. Nad rámec výše uvedeného pak krajský soud korigoval některé závěry žalovaného obsažené ve vyjádření k žalobě, které se týkaly běhu objektivní tříleté lhůty.

[7] Pokutu za příslušný správní delikt bylo možné podle § 37a odst. 4 písm. b) zákona o účetnictví uložit až do výše 3 % hodnoty aktiv celkem; prvostupňový správní orgán při stanovení její výše vycházel na základě § 37aa téhož zákona z hodnoty aktiv plynoucích z rozvahy sestavené ke dni 31. 12. 2014, přičemž dle novely zákona o účetnictví účinné ode dne 1. 1. 2016 (čl. II bod 6 zákona č. 221/2015 Sb.) vymezil „aktiva celkem“ jako aktiva

netto, která dle uvedené rozvahy činila částku 23 043 000 Kč. Z maximální výše pokuty, která by v daném případě činila částku 691 290 Kč, uložil pouze částku 326 220 Kč. Jelikož žalobkyně nijak blíž nezdůvodnila, proč by měla být uložená pokuta nepřiměřená či neobjektivní, shledal krajský soud tento způsob stanovení pokuty a její výše správným, odpovídajícím okolnostem dané věci. Bylo totiž nutno zohlednit především ekonomický charakter činnosti žalobkyně, která obchoduje se stavebními materiály, pročež je vedení průkazné evidence zásob v jejím případě stěžejní pro zjištění relevantních údajů o reálné hospodářské a finanční situaci; pokutu uloženou v polovině zákonné sazby proto považoval za zcela přiměřenou. Správní orgán navíc výši pokuty dostatečně a přezkoumatelným způsobem odůvodnil, přičemž neopomněl zohlednit ani polehčující okolnost spočívající v prvotním účetním pochybení žalobkyně.

II. Kasační stížnost a vyjádření

Kasační stížnost žalobkyně

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které navrhla jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Poukazuje na to, že její pochybení mělo spočívat v tom, že materiál, který vykazovala v nákladech, si ponechávala v evidenci materiálu (zásob zboží) až do doby ukončení investice, kdy teprve následně všechen spotřebovaný materiál ze skladu odepsala a provedla aktivaci obchodního majetku; o tomto materiálu však vedla prokazatelnou evidenci, kterou ovšem správní orgán vyhodnotil jako nedostatečnou, hodnotu této investice převedl do „zatajených tržeb“ a doměřil jí daň. Na druhé straně přitom tuto evidenci jednoznačně použil jako věrohodnou pro výpočet daně dle pomůcek.

[9] Závěr krajského soudu, že neprováděla inventarizace zboží skladových zásob dle § 29 a § 30 zákona o účetnictví, neodpovídá obsahu daňového spisu, neboť vychází pouze z původního kontrolního zjištění ještě před doplněným dokazováním. Správce daně uvedl, že jediným důvodem pro použití pomůcek k výpočtu daně bylo zjištění, že stěžovatelka nevedla řádně evidenci majetku a neprováděla inventarizaci zásob; to však dle stěžovatelky nemá oporu v provedeném dokazování. O zásobách totiž účtovala „periodickým způsobem B“; u něj se v průběhu roku účtují veškeré výdaje na pořízení zásob rovnou do nákladů (spotřeby) a teprve na konci účetního období se provede inventura a zjištěný zůstatek (aktuální stav) se zaúčtuje na účty zásob. Správci daně předložila inventurní soupisy za roky 2012, 2013, 2014, byť tyto neměly jednotnou formu, neboť část jich byla psána rukou a část byla sjetinou z počítače; správce daně navíc obdržel i denní přehled výdejek ze skladu. Neprováděla žádnou rekonstrukci inventarizace majetku, ale pouze na žádost správce daně přepsala ručně psané inventurní soupisy do počítače; tyto sestavy pak měly datum vyhotovení v době, kdy probíhala daňová kontrola, čehož se správce daně chytil a soupisy stále zpochybňoval, přestože měl k dispozici ručně psané originály inventur. Tyto doklady pak odmítl s tvrzením, že se nejedná o skladovou evidenci; s tím však stěžovatelka nesouhlasí. Má za to, že obsahově své povinnosti splnila, avšak správce daně trval na formě dokladů, kterou má zažitou u jiných subjektů. Její účetnictví bylo vedeno v souladu se zákonem o účetnictví a bylo průkazné, jenom ručně psané výdejky a evidence nebyly pro správce daně sympatické a snadno kontrolovatelné. Prvostupňový správní orgán ovšem ve zprávě o kontrole tuto ručně

psanou evidenci nehodnotil a krajský soud ji také zcela opomenul, i když byla založena v daňovém spise. Objektivně však stěžovatelka uvádí, že nesprávně účtovala o vlastních investicích, když spotřebovaný materiál na ně ponechávala až do aktivace investic ve skladové evidenci; tuto chybu však lze snadno početně napravit, pročež nečiní účetnictví neprůkazným.

[10] Ohledně neoprávněné výše pokuty upozornila na to, že se v daňovém řízení bránila proti dani doměřené dle pomůcek, přičemž žalovaný dodatečné daňové výměry na DPH za rok 2014 rozhodnutím ze dne 4. 6. 2018, č. j. 25622/18/5300-22442-605186 (dále jen „rozhodnutí o DPH 2014“), změnil tak, že doměřenou daňovou povinnost výrazně snížil. Stěžovatelka tvrdí, že jí byla výše pokuty vyměřena na základě výsledků kontrolního zjištění, v němž však byla výše doměřované daně stanovena podle pomůcek. Na základě takto vypočtené daně uložil prvostupňový správní orgán stěžovatelce (prvním rozhodnutím ve věci) pokutu, která byla žalovaným zrušena jako předčasná, neboť ještě probíhalo dokazování v daňovém řízení; po doplnění dokazování pak prvostupňový správní orgán znova uložil pokutu ve stejné výši. Žalovaný však následně takto provedené dokazování zohlednil až v daňovém řízení, když rozhodnutím o DPH 2014 radikálně změnil výši doměřené daně za rok 2014; v době podání žaloby proti napadenému rozhodnutí však stěžovatelka ještě neznala výsledek odvolání proti dodatečným výměrům (rozhodnutí o DPH 2014), pročež argumentaci o nesprávné výši uložené pokuty rozsáhleji odůvodňovala až ústně při soudním projednávání žaloby. Krajský soud však toto odůvodnění v napadeném rozsudku nikterak nezmiňuje a vypořádává pouze tvrzení učiněná v žalobě. Stěžovatelka ovšem nepokládá provedený způsob výpočtu vyměřené pokuty za spravedlivý; pokud se totiž bude brát při výpočtu výše pokuty v potaz pouze výše aktiv majetku, dochází ke značné disproporcionalitě mezi jednotlivými daňovými subjekty. Správní orgán má možnost dle vlastní úvahy stanovit výši konkrétní pokuty s ohledem na závažnost deliktu; v případě stěžovatelky přitom seznal, že přiměřená je pokuta ve výši 1,5 % z hodnoty aktiv. To však bylo v době, kdy (ještě) tvrdil, že stěžovatelka řádně nevede účetnictví, nemá inventarizaci majetku ani evidenci zboží na skladě. Následně ovšem byla stěžovatelkou v rámci doplnění dokazování v daňovém řízení doložena evidence zásob, výdej zboží ze skladů a byly dodány též inventarizační soupisy majetku a zásob, což bylo důvodem snížení doměřené DPH. Krajskému soudu přitom bylo rozhodnutí o DPH 2014 známo jak z vyjádření stěžovatelky při soudním jednání v této věci, tak i z předchozího jednání totožně složeného senátu při projednávání žaloby ve věci doměření DPH za roky 2012 a 2013 [srov. rozsudek téhož krajského soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 50 Af 15/2018 – 53 (dále jen „rozsudek o DPH“)]. Dále stěžovatelka poukazuje na to, že na svoji obranu použila i výsledky předchozích kontrol provedených stejným správcem daně za rok 2009, kdy vedla evidenci zásob stejným způsobem a nebylo jí nic vytknuto, pročež žila v dobré víře, že její účetnictví je vedeno řádně; nesouhlasí proto s tvrzením krajského soudu, že předložené ocenění zásob za rok 2009 je irelevantní. Navíc již obdržela trest v podobě penále a vyměřených úroků, což již v sobě zahrnuje i sankční složku; uložená pokuta bez ohledu na výsledek daňového řízení přitom rozhodně nepůsobí preventivně ani výchovně, ale spíše jako snaha vybrat co nejvíce peněz.

Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelkou uplatněné námitky jsou fakticky totožné s žalobními námitkami a též odvolacími důvody, proto odkázal na své vyjádření k žalobě. Citoval z napadeného rozsudku, přičemž má za to, že jeho závěry jsou přezkoumatelné a zcela správné. Výsledky daňové kontroly jsou totiž zásadně použitelné pro účely správního řízení, jehož předmětem je uložení pokuty za spáchání správního deliktu dle zákona o účetnictví. Nesouhlasí s tím, že by přiměřenost pokuty ve výši 1,5 % hodnoty aktiv seznal v situaci před doplněním dokazování, neboť v rozhodnutí o DPH 2014 jasně konstatoval, že správce daně použil jako pomůcku i stěžovatelkou předložené inventurní soupisy k 31. 12. 2014, které porovnával se zjištěným reálným stavem jejích zásob. V tomto rozhodnutí o DPH 2014 učiněné závěry však nemají žádný vliv na účetní pochybení, kterých se dopustila v letech 2012 až 2014. K námitce, že stěžovatelka již obdržela trest v podobě penále a vyměřených úroků, uvádí, že předmětem posuzovaného řízení o uložení pokuty je jednání v rozporu se zákonem o účetnictví, a to bez ohledu na to, zdali současně došlo k doměření daně v důsledku porušení daňových předpisů či nikoliv. Správní řád nevylučuje, aby výsledky daňové kontroly byly podkladem správního řízení, které je však na daňovém řízení nezávislé; při stanovení výše pokuty proto nemůže být zohledňována výše doměřené daně, neboť ta vyplynula z porušení daňového předpisu. Jedná se tedy o dvě samostatná řízení, která ač spolu navzájem souvisí, jsou vedena dle odlišných procesních předpisů; mají jiný předmět, je v nich postihován jiný druh jednání a je v nich ukládán jiný druh postihu. Souběh pokuty za nesprávné vedení účetnictví a penále z titulu doměřené daně přitom nepředstavuje dvojí sankci za totéž pochybení; odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2016, č. j. 4 Afs 241/2015 – 32.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatelka uplatnila kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud nejprve upozorňuje, že stěžovatelka opakovaně zaměňuje právní argumentaci směřující vůči (nyní přezkoumávanému) správnímu řízení o uložení pokuty za správní delikt dle § 37a odst. 1 písm. c) a d) zákona o účetnictví s námitkami uplatnitelnými pouze v daňovém řízení o dodatečném doměření DPH; řada jejích dříve vznesených tvrzení proto nebyla pro posuzovanou věc vůbec relevantní. Tak tomu bylo již v odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí, což žalovaný také uvedl v odst. [86] napadeného rozhodnutí: „*vzhledem k tomu, že odvolací námitky účetní jednotky prioritně směřují proti daňovému řízení, vyjádřil se odvolací správní orgán pouze k těm odvolacím námitkám, které mají vztah ke správnímu řízení a účetním zjištěním*“; stejně tak

tato řízení stěžovatelka zaměňovala též v žalobě, což zdůraznil krajský soud v odst. [48] napadeného rozsudku: *„žalobou* (je) *směšováno řízení o uložení pokuty za správní delikt v oblasti účetnictví a řízení daňové, v rámci něhož žalobkyni byla doměřena daň z přidané hodnoty"*. Nejvyšší správní soud proto považuje za vhodné úvodem stručně připomenout některé závěry své judikatury týkající se vztahu řízení o účetním správním deliktu a daňového řízení, včetně sankcí v nich uložitelných.

[16] Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, č. j. 5 Afs 129/2004 – 43, jsou výsledky daňové kontroly zásadně použitelné pro účely správního řízení, jehož předmětem je uložení pokuty za spáchání správního deliktu dle zákona o účetnictví; použití výhradně zjištění z daňové kontroly pro dokázání spáchání účetního deliktu je však možné pouze za předpokladu, že další námitky účastníka, jimiž by se hájil, byly řádně vypořádány. V rozsudku ze dne 31. 5. 2018, č. j. 9 Afs 146/2017 – 41, pak Nejvyšší správní soud dále rozvedl: *„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 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* (...) *prvostupňový správní orgán 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."* K námitce, že postih za neodvedení daně je ve skutečnosti postihem za nesprávné vedení účetnictví, se pak Nejvyšší správní soud již vyjádřil v rozsudku ze dne 27. 1. 2016, č. j. 4 Afs 241/2015 – 32, kde uvedl, že *„předmětem řízení o uložení pokuty bylo porušení zákona o účetnictví ze strany stěžovatele (správní delikt), kdežto v posuzované věci bylo předmětem řízení doměření daně z příjmů právnických osob a uložení penále. Obě řízení spolu souvisí tím, že stěžovatel při vyskladnění zásob používal ceny, které neodpovídaly pořizovací ceně. Jednalo se však zároveň o řízení se zcela jiným předmětem a druhem postihu, byť se stejnými účastníky. Námitce stěžovatele, že doměření daně a stanovení penále je ve skutečnosti postihem za nesprávné vedení účetnictví nelze přisvědčit. Za nesprávné vedení účetnictví totiž byl stěžovatel potrestán pokutou v jiném řízení a toto jeho pochybení tak již nebylo a nemohlo být předmětem řízení v posuzované věci. V řízení o vydání přezkoumávaných dodatečných platebních výměrů byla posuzována daňová povinnost stěžovatele za předmětná zdaňovací období, respektive (v souvislosti s rozhodnutím o penále) to, že daň přiznal v nesprávné výši a ta mu byla zvýšena. To, že k nesprávnému zkrácení základu daně došlo v souvislosti s nesprávným vedením účetnictví, proto neznamená, že postih za nesprávné tvrzení daně je postihem za nesprávné vedení účetnictví, jak namítá stěžovatel v kasační stížnosti. Jedná se o skutkově odlišné jednání, proto může být postihováno v samostatných řízeních samostatnými sankcemi."* Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že nyní přezkoumávané správní řízení sice má jistou souvislost s příslušným daňovým řízením, a to v tom rozsahu, v jakém bylo (zcela oprávněně) vycházeno z důkazních prostředků v něm předložených a provedených; námitky stěžovatelky brojící proti

postupu a závěrům žalovaného či správce daně směřující výhradně do doměření daně, resp. k ní příslušného penále a úroků, ovšem nejsou v tomto řízení vůbec relevantní.

[17] Stěžovatelka v kasační stížnosti předně namítala odlišné posouzení jí vedené účetní evidence v rámci správního a daňového procesu; v řízení o správním deliktu totiž tuto evidenci měl prvostupňový správní orgán nesprávně vyhodnotit jako nedostatečnou, kdežto v řízení o doměření DPH *„tuto evidenci jednoznačně použil jako věrohodnou pro výpočet daně dle pomůcek“*. Pro posuzovanou věc však není vůbec rozhodné, přesně jakým způsobem, na základě kterých úvah, postupů a nakolik vhodně zvolených pomůcek správce daně stěžovatelce doměřil DPH, nýbrž pouze samotné obecné zhodnocení věrohodnosti jí předložené účetní evidence provedené v daňovém řízení. Jestliže by totiž správce daně v daňovém řízení naznal, že účetnictví stěžovatelky bylo vedeno správně, úplně a průkazně, pročež pouze na jeho základě bylo možno daň doměřit skrze dokazování, mohl by tento závěr být skutečně v rozporu s posouzením dané dokumentace učiněným v rámci řízení o správním deliktu. Taková situace však v nyní řešené věci rozhodně nenastala. Ve stěžovatelkou odkazovaném rozhodnutí o DPH 2014 žalovaný jasně uvedl, že *„prvostupňový správce daně zcela oprávněně konstatoval, že* (předložené inventurní soupisy) *byly odvolatelem zpracovány v rozporu s příslušnými ustanoveními zákona o účetnictví (viz bod [60]), čímž je jako důkazní prostředek zcela jednoznačně zpochybnil. Neprovedení inventarizace skladových zásob způsobem uvedeným v zákoně o účetnictví bylo přitom jedním z důvodů pro přechod na stanovení daně za zde řešená kontrolovaná zdaňovací období podle pomůcek.“* Posouzením dané účetní evidence se zabýval též krajský soud v rozsudku o DPH, v němž konstatoval, že *„bylo prokazatelně zjištěno, že minimálně inventarizace a skladová evidence nezobrazují věrně stav zásob* (...) *Tyto závady představující rozpor s předpisy o účetnictví žalobce v průběhu daňové kontroly neodstranil.* (...) *Pro tyto vady v účetnictví žalobce nelze při prokazování správnosti údaje žalobce o výši zdanitelných plnění z účetnictví žalobce vycházet* [odst. 30]. *Písemnostmi* (důkazy nabízenými stěžovatelkou v rámci doplnění dokazování) *nebylo možno napravit vady účetnictví vedeného v rozporu se zákonem o účetnictví a jeho prováděcími předpisy. Dovolává-li se žalobce vyhotovených inventurních soupisů, pak ty v žádném případě nemohou zobrazovat realitu.* (...) *Žalobce dalšími listinnými důkazy vady účetnictví nezhojil a nebyly tu jiné důkazní prostředky, jimiž by byl způsobilý prokázat rozsah jím uskutečněných zdanitelných plnění* [odst. 42]. *Žalobní tvrzení o tom, že při stanovení daně podle pomůcek bylo vycházeno z žalobcem předložených inventurních soupisů, není zcela odpovídající. Finanční orgány totiž vyšly z údaje žalobce samého o údaji o uplatněném nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Tento žalobcův nárok nebyl nikterak zpochybněn. Pro důvody uvedené v žalobě není proto opodstatněné žalobcovo tvrzení o tom, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě* [odst. 55 in fine]. Na základě výše citovaného má Nejvyšší správní soud za to, že nelze přisvědčit stěžovatelce v tom, že by jí předložená účetní dokumentace byla hodnocena zcela odlišně v řízení o správním deliktu a v daňovém řízení, neboť v obou byla shledána za nevěrohodnou; ve správním řízení se to projevilo uložením pokuty za spáchání správního deliktu spočívajícího v porušení zákona o účetnictví, v daňovém řízení nemožností prokázat daňovou povinnost dle této dokumentace a nutností přechodu na její vyměření dle pomůcek.

[18] Dále stěžovatelka brojila proti vypořádání námitky opomenutí některých důkazů a jejich nesprávného hodnocení krajským soudem; nutno ovšem podotknout, že příslušná

žalobní námitka byla velmi nekonkrétní. Rekapitulovala v ní předcházející řízení či vytýkala nezaložení některých listin předložených v řízení o správním deliktu též v daňovém spise (tedy argumentace nesouvisející s předmětem tohoto řízení); dále pak obecně namítala, že v napadeném rozhodnutí nejsou hodnoceny všechny jí předložené důkazy. Krajský soud v reakci na tuto námitku konstatoval, že „*žalobkyně, ač namítá, že některé důkazy, které měla předložit v daňovém řízení, nebyly zhodnoceny v řízení správním, neuvádí, o které konkrétní důkazy by se mělo jednat. Z průběhu správního řízení soud zjistil, že správní orgán se zabýval všemi žalobkyní předloženými důkazními prostředky, které řádně provedl a vyhodnotil, a to i ve vztahu k důkazním prostředkům předloženým žalobkyní v řízení daňovém. Na základě vyhodnocení těchto důkazů však správní orgán dospěl k závěru, že uvedené důkazy nemohou zvrátit jeho pochybnosti o správnosti žalobkyní vedeného účetnictví. V této souvislosti lze poukázat na žalobkyni předložené doklady týkající se inventarizace majetku, které však nebyly s to založit průkaznost takové inventarizace* (...) *byla správním orgánem zjištěna řada rozporů mezi žalobkyní předloženými inventurními soupisy a údaji vyplývajícími z účetnictví. Z inventurních soupisů neplynou konkrétní údaje o zboží, u něhož žalobkyně účtovala jako o zboží použitém pro vlastní potřebu (opravy a investice do vlastních nemovitostí). Skladové zásoby tohoto zboží obsažené na výdejkách neodpovídají množství a ceně tohoto zboží uvedeném v účetnictví. V důsledku neprovedení řádné inventarizace majetku pak žalobkyně nezjistila rozdíly v množství zboží nacházejícím se na skladu a množstvím tohoto zboží uváděném v účetnictví. Skutečné údaje o tomto zboží pak nebyly schopny osvědčit ani svědecké výpovědi realizované v průběhu řízení. Tyto důkazy nemohly nahradit řádnou a průkaznou inventarizaci majetku, kterou žalobkyně nevedla.* (...) *Rovněž výdejky materiálu a provedené výslechy žalobkyní navržených svědků nemohly nahradit řádně vedené účetnictví. Žalobkyně tedy ani v řízení správním ani v řízení daňovém nepředložila důkazy, které by byly schopny zvrátit závěry správního orgánu. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neoznačila žádný konkrétní opomenutý důkaz, který nebyl ve správním řízení o uložení pokuty, soud v obecné rovině shrnuje, že ve správním řízení byly provedeny a vyhodnoceny veškeré žalobkyní předložené důkazní prostředky včetně těch, které byly provedeny v řízení daňovém a byly pro řízení správní relevantní.*“ S ohledem na vysokou míru obecnosti uvedené žalobní námitky považuje Nejvyšší správní soud její vypořádání krajským soudem za zcela dostatečné; jasně totiž uvádí, že údajně nezohledněné důkazní prostředky (stěžovatelkou dodatečně předložené inventarizace majetku) byly správními orgány patřičně posouzeny, avšak nebyly shledány jako dokumenty způsobilé nahradit evidenci řádně vedenou dle příslušné vyhlášky.

[19] K argumentaci stěžovatelky uvedené v kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud konstatuje, že zásadně přesahuje rozsah a konkrétnost tvrzení jí podaných v žalobě; do značné míry se však pouze jedná o opakování odvolacích důvodů (srov. str. 4 – 7 odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí). Je také nezbytné připomenout, že námitku spočívající jednoduše shrnuto v tom, že stěžovatelka správci daně předložila určité ručně vedené soupisy inventur za jednotlivé účetní roky, které však správce daně dle jejího přesvědčení v rámci doplnění dokazování v řízení nehodnotil, neboť trval na svých dřívějších zjištěních, přičemž ani neuvedl, z jakého důvodu je neuznává (srov. odst. [23] napadeného rozhodnutí), již velmi obsáhle a zevrubně vypořádal žalovaný v odst. [97 – 112] napadeného rozhodnutí. Vyjmenovává tam jednotlivé písemnosti stěžovatelkou předložené jakožto důkazní prostředky, jež individuálně hodnotí, a konstatuje přitom, z jakého důvodu je nelze považovat za řádně vedenou inventarizaci

skladových zásob. Nelze tedy přisvědčit stěžovatelce v tom, že by žalovaný jí předložené ručně vedené inventury opomenul jakožto důkaz, neboť je z napadeného rozhodnutí zcela zjevné, že se jimi zabýval; pakliže ovšem stěžovatelka nesouhlasila s jejich hodnocením, měla možnost proti konkrétním závěrům učiněným vůči jednotlivým podkladům odůvodněně brojit v rámci jí podané žaloby, což však neučinila. Za takovéto procesní situace jsou námitky směřující vůči samotnému posouzení těchto podkladů žalovaným, které byly vzneseny poprvé až v řízení o kasační stížnosti, nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Ve zbytku je třeba konstatovat, že argumentace stěžovatelky je opět velmi obecného charakteru; pouze totiž tvrdí, že se v případě ručně psaných inventurních soupisů jednalo o řádnou skladovou evidenci, neboť v ní obsahově splnila své povinnosti, pročež tedy její účetnictví bylo průkazné a vedené v souladu se zákonem. Neuvádí však žádné vypořádatelné důvody, jimiž by konkrétně se závěry krajského soudu polemizovala.

[20] Poslední kasační námitka pak směřuje proti výši stěžovatelce uložené pokuty; tvrdí přitom, že během ústního jednání před krajským soudem uváděla nové argumenty (nepředestřené v podané žalobě) plynoucí z rozhodnutí o DPH 2014, které bylo vydáno až po podání žaloby, přičemž krajský soud se s nimi nikterak nevypořádal. Nejvyšší správní soud však k tomu konstatuje, že z Protokolu o jednání před soudem prvního stupně ze dne 24. 10. 2018, č. j. 50 A 14/2018 – 43 (dále jen „protokol“), plyne pouze následující: „*Právní zástupkyně žalobkyně přednáší žalobu jako na č. l. 1 – 3 spisu. Poukazováno je na námitku opomenutí důkazů, kdy žalobkyně uvádí, že důkazy, které byly předloženy do daňového řízení, nebyly použity v řízení správním, ač tak bylo žalobkyní navrhováno.* (...) *Žádná z procesních stran nemá návrhy na doplnění dokazování.* (...) *Hlasitě diktováno s tím, že reprodukce zvukového záznamu nebyla požadována.*“ V protokolu tedy není vůbec zachyceno, že by stěžovatelka jakkoli (natož takto zásadně) rozšiřovala svá tvrzení uvedená v žalobě; nadto z něj plyne, že byl předmětný zápis z jednání hlasitě diktován a ona k jeho obsahu neměla žádné připomínky, ani nepožadovala přehrání zvukového záznamu. V kasační stížnosti odkazované rozšíření argumentace o nesprávné výši uložené pokuty s ohledem na vydané rozhodnutí o DPH 2014 tedy není nikterak doloženo. Nejvyšší správní soud proto (stejně jako krajský soud v napadeném rozsudku) vycházel především z dané žalobní námitky, jak byla formulována v žalobě. V ní stěžovatelka velmi stručně uvedla, že „*vzhledem k faktu, že se žalobkyně nedopustila deliktního jednání, které je v petitu rozhodnutí žalovaného kladeno za vinu, pokládá výši uložené pokuty za nepřiměřenou a neobjektivní*“. Krajský soud na tuto zcela obecnou námitku reagoval předestřením příslušné zákonné úpravy (resp. způsobu výpočtu) rozpětí správního uvážení pro uložení pokuty, přičemž konkrétně v případě stěžovatelky uzavřel, že „*z maximální výše pokuty, která by v daném případě (3 % z částky 23 043 000 Kč) činila částku 691 290 Kč, uložil správní orgán částku 326 220 Kč, odpovídající podílu zásob evidovaných žalobkyní nesprávným a neprůkazným způsobem.* (...) *Pro dosažení účelu trestu musí být uložená sankce z povahy věci citelným zásahem do sféry přestupce. V daném případě uložená výše sankce odpovídá konkrétnímu pochybení žalobkyně v podobě nesprávného účtování skladovaných zásob.* (...) *pokuta uložená v polovině zákonné sazby* (je) *odpovídající okolnostem dané věci, kdy je nutno zohlednit především ekonomický charakter činnosti žalobkyně, která obchoduje se stavebními materiály, vedení průkazné evidence zásob je v jejím případě stěžejní pro zjištění relevantních údajů o reálné hospodářské a finanční situaci. Správní orgán výši pokuty dostatečně a přezkoumatelným způsobem odůvodnil, když neopomněl zohlednit ani polehčující okolnosti svědčící ve prospěch žalobkyně v podobě prvotního účetního pochybení žalobkyně.*“ Nejvyšší

správní soud opět s ohledem na vysokou míru neurčitosti uvedené žalobní námitky považuje její vypořádání učiněné krajským soudem za zcela dostatečné. Nadto je třeba zdůraznit, že námitkou nepřiměřené výše uložené pokuty se velmi precizně a přesvědčivě zabýval již žalovaný v odst. [120 - 185] napadeného rozhodnutí.

[21] K argumentaci stěžovatelky uvedené v kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud, byť se taktéž jedná zčásti o námitky nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., stručně konstatuje, že rozhodnutí o DPH 2014 nemá na závěry krajského soudu, resp. žalovaného, ohledně přiměřenosti uložené pokuty žádný vliv. Jak již bylo rozvedeno v odst. [17] tohoto rozhodnutí, není pravdou, že by důvodem pro snížení stěžovatelce doměřené daně rozhodnutím o DPH 2014 bylo hodnocení jí předložených účetních podkladů žalovaným jakožto věrohodných; daným rozhodnutím řešené posouzení vhodnosti správcem daně zvolených a provedených pomůcek pro doměření daně je ve vztahu k předmětné námitce hodnocení přiměřenosti pokuty za účetní správní delikt zcela irelevantní. Stěžovatelka též vytýká krajskému soudu „nepochopení důkazu“, když k předloženým výsledkům předchozích kontrol provedených stejným správcem daně za rok 2009 uvedl, že „*žalobkyní předložené ocenění zásob skladů v Českých Budějovicích a v Českých Velenicích ke dni 31. 12. 2009 je pro dané řízení, s ohledem na kontrolovaná období v dané věci, irelevantní*“. Jestliže až nyní v kasační stížnosti stěžovatelka tvrdí, že těmito podklady chtěla poukázat na skutečnost, že v roce 2009 údajně vedla evidenci zásob stejným způsobem a nebylo jí správcem daně nic vytknuto, pročež žila v dobré víře, že její účetnictví je vedeno řádně, mohla a měla tuto argumentaci ozřejmit již krajskému soudu v podané žalobě, což však neučinila. Nelze tedy *ex post* vyčítat krajskému soudu nepochopení něčeho, co nebylo v žalobě vůbec uvedeno; úlohou krajského soudu totiž není jasnozřivě domýšlet možné myšlenkové pochody stěžovatelky. Pokud jde o její přesvědčení, že již obdržela trest za své účetní pochybení v podobě penále k dani a vyměřených úroků, odkazuje Nejvyšší správní soud na rozsudek ze dne 27. 1. 2016, č. j. 4 Afs 241/2015 – 32 (citován v odst. [16] tohoto rozhodnutí), dle nějž doměření daně a stanovení penále není postihem za nesprávné vedení účetnictví, neboť v obou případech se jedná o skutkově odlišná jednání, která proto mohou být postihována v samostatných řízeních na sobě vzájemně nezávislými sankcemi; pokutu za účetní správní delikt proto lze uložit bez ohledu na výsledek daňového řízení, resp. v něm uloženou sankci.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nebyly naplněny stěžovatelkou uplatněné kasační námitky, pročež kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[23] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla v tomto kasačním řízení úspěch a úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost. Proto soud vyslovil, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému ji nepřiznal.

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

V Brně dne 12. prosince 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu