



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, zastoupené Mgr. Ondřejem Faistem, advokátem, se sídlem Kamenická 1, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2013, č. j. 10956/13/5000-14202-702271, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 8. 2014, č. j. 30 Af 29/2013 – 78,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 8. 2014, č. j. 30 Af 29/2013 - 78, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad v Domažlicích uložil žalobkyni rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, č. j. 116825/12/118930400611 (dále jen „rozhodnutí správního orgánu prvního stupně“), podle § 37 odst. 1 písm. i) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění (dále jen „zákon o účetnictví“), pokutu ve výši 291 000 Kč za nesprávné vedení účetnictví za účetní období roku 2010. Na základě odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 4. 2013, č. j. 10956/13/5000-14202-7002271 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změnil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v identifikaci bankovního účtu, na nějž měla žalobkyně uloženou pokutu uhradit, ve zbytku odvolání zamítl. Správní orgán prvního stupně rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, č. j. 116760/12/118930400611, uložil žalobkyni pokutu rovněž za nesprávné vedení účetnictví za účetní období roku 2009, avšak žalovaný toto rozhodnutí ve zkráceném přezkumném řízení jako nezákonné zrušil (neboť bylo vydáno až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro uložení pokuty uvedené v § 37 odst. 5 zákona o účetnictví) a řízení o tomto správním deliktu zastavil.

[2] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu, v níž se domáhala jeho zrušení a případně toho, aby bylo od pokuty upuštěno nebo byla snížena její výše. Oba žalobní návrhy Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 26. 8. 2014, č. j. 30 Af 29/2013 – 78 (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“), zamítl. Dle jeho názoru žalobkyně nevyjevila, že by bylo porušeno ustanovení o správním řízení natolik podstatně, aby to mohlo mít za následek

[3] nezákonné rozhodnutí o věci samé. K otázce aplikace § 37 odst. 4 zákona o účetnictví krajský soud uvedl, že zákonnými kritérii pro stanovení výše pokuty se zabývali jak správní orgán prvního stupně, tak žalovaný. Jelikož jejich rozhodnutí tvoří jeden celek, lze říci, že správní orgány své povinnosti řádně se vypořádát s hledisky pro určení výše pokuty patřičně dostály. Podle krajského soudu jsou jejich rozhodnutí přezkoumatelná, je z nich zřejmé, že správní orgány zkoumaly zákonem stanovená kritéria a posuzovaly je z hlediska konkrétního dopadu na daný případ. Výše uložené pokuty byla zdůvodněna způsobem nepřipouštějícím rozumné pochybnosti o tom, že odpovídá konkrétním okolnostem individuálního případu; napadené rozhodnutí tedy není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[4] Krajský soud přisvědčil žalovanému v tom, že z hlediska veřejného práva je osobou odpovědnou za vedení účetnictví žalobkyně, která také musí nést veřejnoprávní následky, i když vedením svého účetnictví pověřila jinou osobu. K námitkám žalobkyně ohledně rozdílných částek uložených pokut za účetní období let 2009 a 2010 krajský soud uvedl, že absolutní výše pokuty byla v jednotlivých letech různá z důvodů jiné hodnoty vykázaných aktiv a rozdílného dopadu nesprávností ve vztahu k míře zkreslení výsledku hospodaření účetní jednotky. K námitce nepřiměřené výše uložené pokuty krajský soud podotkl, že žalobkyni byla uložena pokuta v částce odpovídající polovině její maximálně možné výše. K takovému řešení přistupují správní orgány zpravidla v těch případech, kdy jsou polehčující a přitěžující okolnosti v rovnováze. Z toho je zřejmé, že žalovaný v daném případě zohlednil nejen to, co hovoří v neprospěch žalobkyně, ale také to, co hovoří v její prospěch. Již z rozhodnutí správního orgánu prvního stupně je zřejmé, že ve prospěch žalobkyně byla zohledněna skutečnost, že základ daně bylo možné stanovit dokazováním. Krajský soud se také ztotožnil s argumentací žalovaného, že správní řízení ve věci porušení povinností při vedení účetnictví je samostatné řízení, při kterém nemůže být zohledňována výše doměřené daně či uložených daňových sankcí, neboť to je účelem daňového řízení; výše uložené pokuty je tak vázána na závažnost porušení zákona o účetnictví a majetkovou situaci účetní jednotky, tj. celkovou hodnotu jejích aktiv. Krajský soud se zcela ztotožnil s žalovaným i v tom, že při stanovení výše pokuty bylo možné vycházet z celkové hodnoty aktiv žalobkyně za rok 2010. Vzhledem k tomu, že související žalobní námitku vypořádal žalovaný přiléhavou a vyčerpávající právní argumentací v napadeném rozhodnutí, nebylo dle krajského soudu třeba, aby se k ní duplicitně vyjadřoval i on a postačilo odkázat na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí. Krajský soud nevyhověl ani návrhu žalobkyně na upuštění od trestu (resp. na snížení výše pokuty), neboť dle jeho názoru žalobkyně nepředestřela žádné skutečnosti, které by svědčily o naplnění znaku „zjevně“ v dikci „trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši“ obsažené v § 78 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Jeho nezákonnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spatřovala v tom, že krajský soud nevzal při aplikaci § 37 odst. 4 zákona o účetnictví v úvahu její žalobní námitky, že její účetnictví bylo vedeno externí osobou (a stěžovatelka neměla informaci o tom, že by bylo vedeno nesprávně), následky

pokračování

nesprávně vedeného účetnictví nebyly takového charakteru, aby na jeho základě nebylo možné daň z příjmů právnických osob doměřit dokazováním, stěžovatelka chyby v účetnictví odstranila a učinila taková opatření, aby se pochybení neopakovala, nedoplatek na dani včetně penále uhradila již před tím, než jí byla správním orgánem prvního stupně vyměřena pokuta, a při daňové kontrole ve vztahu k dani z přidané hodnoty za období roku 2009 a 2010 nebyly zjištěny ve vedení účetnictví stěžovatelky žádné nesprávnosti. Stěžovatelce vytýkaná pochybení tedy zůstala v podstatě bez následku. Stěžovatelka namítla, že správní orgány vycházely při ukládání pokuty z nesprávné výše celkových aktiv, avšak krajský soud se s touto námitkou vůbec nevyřadil a v napadeném rozsudku pouze odkázal na argumenty žalovaného. Výše uložené sankce je zjevně nepřiměřená i s ohledem na to, že stěžovatelce byla za pochybení za účetní období roku 2009 uložena pokuta ve výši 20 % maximální výše, avšak za pochybení za účetní období roku 2010 ve výši 50 % maximální výše, přestože v obou obdobích byly v jejím účetnictví zjištěny shodné nedostatky. V obdobných věcech má přitom být rozhodováno obdobně. Stěžovatelka brojila i proti způsobu, jakým krajský soud rozhodl o jejím návrhu na moderaci pokuty podle § 78 odst. 2 s. ř. s.

[6] Stěžovatelka namítla, že správní orgán prvního stupně zatížil správní řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, neboť nesprávně zahajoval dvě správní řízení, ačkoli vzhledem k tomu, že se jednalo o trvajícím správní delikt, měl zahájit pouze jedno správní řízení, což potvrdil i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Pokud žalovaný i krajský soud tento stav přijali a vycházeli z něho při hodnocení výše pokuty za účetní období roku 2010, je zřejmé, že nesprávně aplikovali procesní předpisy. K tomu stěžovatelka podotkla, že odpovědnost za nesprávné vedení účetnictví za období roku 2009 zanikla prekluzí a nelze ji tedy klást stěžovatelce k tíži.

[7] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřovala stěžovatelka zejména v tom, že krajský soud při vypořádání jednotlivých žalobních bodů týkajících se nesprávné aplikace § 37 odst. 4 zákona o účetnictví neuvedl žádné konkrétní argumenty. Krajský soud buď odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, nebo bez jakýchkoli konkrétních důvodů činí závěr, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je dostatečné, případně na základě obecných důvodů bez přihlídnutí ke konkrétním okolnostem případu uzavírá, že nelze žalobním bodům přisvědčit. K žalobnímu bodu specifikovanému v čl. 3.1 žaloby, tj. k tvrzeným vadám řízení před správními orgány, se pak nevyjádřil vůbec. Krajský soud rovněž vůbec neodůvodnil svůj závěr o tom, že stěžovatelka nepředestřela žádné skutečnosti, které by svědčily o naplnění znaku „zjevně“ v dikci „trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši“ podle § 78 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud se nijak nevyřadil s žalobními body, v nichž stěžovatelka namítla nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí, pokud se jedná o rozdílnou výši pokuty za nesprávně vedené účetnictví za období let 2009 a 2010. Hodnocení výše pokuty za nesprávné vedení účetnictví za rok 2010 mělo být provedeno samostatně, bez srovnání s rokem 2009, což však žalovaný ani krajský soud neučinili.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku považuje za bezpředmětnou, neboť krajský soud v napadeném rozsudku jasně uvedl, o co svůj postup opřel. Ke skutečnosti, že daň z příjmů z právnických osob bylo možno stěžovatelce stanovit dokazováním, bylo při rozhodování o výši pokuty přihlídnuto ve prospěch stěžovatelky, stejně jako k ostatním okolnostem svědčícím jak ve prospěch, tak v neprospěch stěžovatelky. Žalovaný konstatoval, že pokuta uložená podle zákona o účetnictví není v žádném vztahu s předpisy upravujícími daňové povinnosti poplatníků. Výše pokuty není výsledkem pouze matematického propočtu, ale správního uvážení, v jehož rámci se správní orgán zabývá všemi hledisky, jejichž demonstrativní výčet obsahuje § 37 zákona

o účetnictví. Úhrn aktiv brutto tvoří pouze jakýsi objektivizovaný základ pro stanovení maximální možné výše pokuty. Nadhodnocení úhrnu aktiv je možné hodnotit jako okolnost, ke které lze přihlídnout při stanovení výše pokuty, což také žalovaný učinil, a tuto skutečnost zohlednil ve prospěch stěžovatelky. Žalovaný neuložil pokutu v maximální možné výši, neboť i přes zjištěné nedostatky byla zachována vypovídací schopnost účetnictví, stěžovatelka si byla porušení povinností vědoma a v následujících účetních obdobích přistoupí k nápravě. Absolutní výše pokuty byla v letech 2009 a 2010 různá z důvodů jiné hodnoty vykázaných aktiv a rozdílného dopadu nesprávností ve vztahu k míře zkreslení výsledku hospodaření. Pokutu ve výši 50 % z maximální možné výše sankce považoval žalovaný vzhledem k délce trvání protiprávního stavu za přiměřenou.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Podmínka povinného zastoupení ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. je také splněna. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[10] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti. Zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[11] Nejvyšší správní soud jako první posoudil námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka nenamítala, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné mimo jiné tehdy „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené“. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se s žalobní argumentací pouze konstatuje, že je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech, resp. v jakých právních či skutkových důvodech) její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS; všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Krajský soud je povinen se v rozhodnutí o žalobě vypořádat se všemi žalobními námitkami. Zamítne-li žalobu, přičemž se opomene zabývat byť i marginální námitkou, nezbývá Nejvyššímu správnímu soudu než jeho rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů, byť důvodnost námitky by Nejvyšší správní soud mohl sám spolehlivě posoudit podle obsahu spisu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 – 111). Z § 157 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, za použití § 64 s. ř. s., plyne, že soudy ve správním soudnictví v odůvodnění svých rozsudků musí (kromě dalších zákonných náležitostí) uvést, jak věc posoudily po právní stránce; není přípustné ze spisu opisovat skutkové přednesy účastníků a provedené důkazy. Soudy dbají o to, aby odůvodnění rozsudku bylo přesvědčivé. V této souvislosti lze odkázat také na závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2005, sp. zn. I. ÚS 403/03 (dostupného z <http://nalus.usoud.cz>), z něhož plyne, že pokud právní řešení bez dalšího nevyplývá ze zákonného textu, obecný soud musí v odůvodnění dostatečným způsobem vysvětlit své právní úvahy s případnou citací publikované judikatury nebo názorů právní vědy. Jen tak může být odůvodnění rozhodnutí soudu přesvědčivé

pokračování

a jen tak může legitimizovat rozhodnutí samotné v tom, že správný výklad práva je právě ten výklad, který soud zvolil.

[12] Ve své první žalobní námitce stěžovatelka uvedla, že jí vytýkané nesprávné vedení účetnictví za roky 2009 a 2010 představovalo jediný trvajících správních delikt, a proto měl správní orgán prvního stupně zahájit pouze jedno správní řízení. Správní orgány také měly postupovat podle zákona o účetnictví ve znění účinném ke dni porušení povinnosti (tj. k počátku roku 2009), nikoli ve znění účinném ke dni 31. 12. 2010. Krajský soud při vypořádání této žalobní námítky stručně rekapituloval průběh správního řízení a konstatoval, že „[ž]alobce tu podle názoru soudu nevyjevil, že byl zkrácen na svých veřejných subjektivních právech, resp. že bylo tak podstatně porušeno ustanovení o řízení před správním orgánem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a proto nebyl tento žalobní bod shledán důvodným.“ Z takto koncipovaného odůvodnění však není patrné, co vlastně bylo důvodem pro zamítnutí žalobní námítky, resp. z jakého (právního či skutkového) důvodu krajský soud této žalobní námitce nevyhověl. Napadený rozsudek tak v této části postrádá úplnost, srozumitelnost a přesvědčivost, která je zákonem předpokládána a ze strany účastníků i důvodně očekávána, takže je v této části nepřezkoumatelný. Již tato vada napadeného rozsudku je podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. důvodem pro jeho zrušení, Nejvyšší správní soud se však pro úplnost vyjádří i ke zbývajícím kasačním námitkám stěžovatelky.

[13] Dalším okruhem žalobních námítek stěžovatelka polemizovala s výší uložené pokuty, resp. vytýkala žalovanému jak nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, tak i nesprávnou aplikaci § 37 odst. 4 zákona o účetnictví (které zní: „Při určení výměry pokuty účetní jednotce se přiblíží k závažnosti protiprávního jednání, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a k okolnostem, za nichž bylo spácháno.“). Stěžovatelka v této souvislosti mj. namítla, že v obou účetních obdobích, za něž jí byla správním orgánem prvního stupně udělena pokuta, se dopustila stejného jednání se stejnými následky, avšak za rok 2009 jí byla uložena pokuta ve výši 20 % z maximální výše pokuty, za rok 2010 ve výši 50 % z maximální výše pokuty. Obecné konstatování žalovaného, že správní orgány posuzovaly objem nesprávně účtovaných hospodářských operací a jeho dopad na podání věrného a poctivého obrazu účetnictví, považovala stěžovatelka ve vztahu k jejímu případu za zcela nedostatečné, mj. kvůli absenci úvah, které by objem nesprávně účtovaných hospodářských operací vztáhly k výši udělené pokuty. Krajský soud při vypořádání této námítky do odůvodnění svého rozhodnutí doslova převzal pasáž ze str. 11 a 12 napadeného rozhodnutí a připojil k ní dovětek: „S ohledem na uvedené nemůže soud akceptovat žalobní bod, že se žalovaný zcela nedostatečně vypořádal s námitkou žalobce týkající se rozdílné výše pokuty za nesprávné vedení účetnictví za účetní období roku 2009 a roku 2010.“ Tento způsob odůvodnění napadeného rozsudku však nesplňuje výše shrnuté zákonné požadavky na odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť z něj není zcela zřejmé, proč krajský soud považoval příslušnou žalobní námitku ve všech jejích částech za lichou, mylnou či vyvrácenou.

[14] Uvedenou žalobní námitku totiž nelze chápat ve smyslu, jak ji vypořádal krajský soud, tedy že jí stěžovatelka namítala pouze absenci důvodů pro napadené rozhodnutí. Stěžovatelka v ní předestřela zcela konkrétní argumenty, proč s odůvodněním napadeného rozhodnutí ve vztahu k rozdílné relativní výši pokuty za období let 2009 a 2010 nesouhlasila, a k úplnému vypořádání této námítky tedy nepostačoval pouhý přepis části správního rozhodnutí do odůvodnění napadeného rozsudku. Přenesením výňatku z napadeného rozhodnutí do textu odůvodnění (pasáž 3.2.C) sice krajský soud jasně demonstroval, že žalovaný uvedl objem nesprávně účtovaných operací a dopad na účetnictví stěžovatelky, čímž vypořádal námitku nepřezkoumatelnosti, avšak v napadeném rozsudku chybí mj. přezkoumatelná úvaha, jaký vztah měl objem stěžovatelkou nesprávně účtovaných hospodářských operací k výši udělené pokuty (resp. jasné vysvětlení, proč správní orgány nepochybily, když stěžovatelce za rok 2009 uložily

pokutu ve výši 20 % z maximální výše pokuty, zatímco za rok 2010 ve výši 50 % z maximální výše pokuty).

[15] Ve své polemice s výší pokuty stěžovatelka v žalobě vytýkala žalovanému také to, že nepřihlédl ke skutečnosti, že již před vydáním rozhodnutí správního orgánu prvního stupně jasně deklarovala připravenost doměřenou daň včetně penále a úroků z prodlení uhradit. Dle názoru stěžovatelky tedy uložená pokuta v tomto směru postrádá výchovný charakter s cílem nápravy a je naopak druhou sankcí vedle daňových sankcí souvisejících s doměřenou daní. Správní orgány nepřihlédly také k tomu, že stěžovatelka napravila veškerá pochybení, učinila opatření, aby bylo její účetnictví vedeno řádně, v obchodním rejstříku zveřejnila účetní závěrku za období roku 2009 a 2010 a nedostatky ve vedení jejího účetnictví nedosáhly takové intenzity, aby daň nebylo možno stanovit dokazováním. K této žalobní námitce krajský soud uvedl, že z toho, že pokuta byla stěžovatelce uložena v polovině maximálně možné výše, je zřejmé, že správní orgány zohlednily nejen to, co hovoří v neprospěch stěžovatelky, ale také to, co hovoří v její prospěch; z rozhodnutí správního orgánu prvního stupně je pak zřejmé, že správní orgány zohlednily to, že daň bylo možno stanovit dokazováním. Krajský soud poté citoval pasáž ze str. 12 napadeného rozhodnutí a konstatoval, že se s citovanou a další argumentací správních orgánů ztotožňuje a související žalobní bod stěžovatelky tedy není důvodný. Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatelka těmito žalobními námitkami chtěla vyjádřit přesvědčení, že společenská nebezpečnost jí přičítaného jednání byla nízká a následek jejího protiprávního jednání nebyl natolik závažný, aby odůvodňoval výši uložené pokuty. Úvahy krajského soudu (kromě poukazu na konkrétní pasáž rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, v níž bylo zohledněno, že daň bylo možné stanovit dokazováním) pak nepředstavují přesvědčivý právní názor vztažený ke konkrétnímu případu stěžovatelky, ale pouze obecné teze, které nemohou poskytovat uspokojivou odpověď na stěžovatelkou dostatečně konkretizované žalobní námitky. Na žalobní tvrzení stěžovatelky krajský soud nereaguje žádnou vlastní úvahou, pouze mechanicky odkazuje na závěry správních orgánů, aniž by ty z nich, které pokládá za správné, blíže konkretizoval. Pasáž ze str. 12 napadeného rozhodnutí, již krajský soud citoval, se pak vůbec netýkala hodnocení závažnosti následku stěžovatelkou spáchaného deliktu, ale žalovaný v ní vypořádával odvolací námitku, že stěžovatelka byla potrestána za stejné pochybení dvakrát (tj. jednak pokutou za správní delikt, jednak doměřením penále na dani).

[16] Stěžovatelka v žalobě spatřovala nesprávnost napadeného rozhodnutí také v tom, že žalovaný při stanovení maximální výše pokuty vyšel z nesprávné výše aktiv, kterou odvodil z jejího nesprávně vedeného účetnictví. Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že tato námitka byla vznesena již ve správním řízení, v němž byla vypořádána přílehlavou a vyčerpávající právní argumentací obsaženou v napadeném rozhodnutí, a proto není třeba, aby se k ní ještě duplicitně vyjadřoval. Krajský soud tedy pouze odkázal na str. 12 až 13 napadeného rozhodnutí, přičemž svůj přístup opřel o názor vyjádřený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS: „*Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.*“ Nejvyšší správní soud však má za to, že závěry citovaného rozsudku na nyní posuzovanou věc použít nelze, neboť příslušná odvolací námitka stěžovatelky nebyla a ani nemohla být shodná s námitkou žalobní. Stěžovatelka totiž v žalobě mj. citovala podstatné závěry žalovaného k této otázce a namítla, že s uvedeným stanoviskem žalovaného byl v rozporu postup správního orgánu prvního stupně. Tím stěžovatelka napadla konkrétní závěry odvolacího orgánu, které pokládala za nesouladné s rozhodnutím správního orgánu prvního stupně; je tedy zřejmé, že žaloba obsahuje novou argumentaci, na kterou žalovaný v napadeném rozhodnutí přirozeně neposkytl a ani nemohl poskytnout žádnou odpověď. Krajský soud tedy pochybil a zatížil svůj rozsudek vadou

pokračování

nepřezkoumatelnosti, když související žalobní námitku zamítl pouze s poukazem na to, že si osvojil argumentaci žalovaného.

[17] Nejvyšší správní soud pokládá napadený rozsudek za nepřezkoumatelný i v části, v níž krajský soud rozhodoval o návrhu stěžovatelky na moderaci pokuty. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že v § 65 odst. 3 a § 78 odst. 2 s. ř. s. je zakotven princip tzv. plné jurisdikce, na základě kterého při obecně zachovaném kasačním principu soudního přezkoumávání rozhodnutí správních orgánů se navíc připouští, aby soud rozhodl i o výši trestu, a to zcela jinak než správní orgán. Právní úprava, podle které soud o návrhu na moderaci rozhoduje, tak obsahuje jiná hlediska než právní úprava platná pro rozhodování o výši trestu ve správním řízení. Stěžovatel totiž může být úspěšný i tehdy, když soud dojde k závěru, že nejsou dány důvody ke zrušení rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Smyslem a účelem moderace (§ 78 odst. 2 s. ř. s.) je korekce sankce v případech, že by sankce, pohybující se nejen v zákonném rozmezí a odpovídající i všem zásadám pro její ukládání a zohledňující kritéria potřebná pro její individualizaci, zjevně neodpovídala zobecnitelné představě o adekvátnosti a spravedlnosti sankce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 7 As 22/2012 - 23, publ. pod č. 2672/2012 Sb. NSS). Proto povinnost soudu rozhodnout o návrhu na moderaci sankce i v případě nedůvodné žaloby nelze považovat za projev formalismu, ale naopak za naplnění principu ochrany práv dle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2007, č. j. 6 As 39/2006 - 45). Povinností krajského soudu tedy bylo řádně se vypořádat s oběma žalobními návrhy stěžovatelky, tj. uvést rovněž skutkové a právní důvody a závěry týkající se návrhu stěžovatelky na moderaci uložené sankce. Závěr krajského soudu, který k tomuto návrhu konstatoval pouze: „*Jelikož žalobce soudu nepředestřel žádné skutečnosti, které by svědčily o naplnění znaku „zjevně“ v důsledku „trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši“ (§ 78 odst. 2 s. ř. s.), soud nevyhověl ani žalobě na upuštění od trestu za správní delikt nebo na jeho snížení.*“, uvedení takových skutkových a právních důvodů postrádá a navíc je obtížně srozumitelný, neboť právě tvrzená nepřiměřenost uložené sankce tvořila stěžejní argumentaci žaloby a stěžovatelka v této souvislosti uvedla celou řadu konkrétních důvodů, proč považovala uloženou pokutu za nepřiměřeně vysokou (např. že její účetnictví bylo vedeno externí osobou, následek nesprávně vedeného účetnictví nebyl závažný a byl stěžovatelkou napraven, stěžovatelka rovněž uhradila doměřenou daň včetně penále a úroku z prodlení atp.). Krajský soud přitom tyto námitky stěžovatelky přezkoumatelným způsobem nevypořádal a neposkytl tak konzistentní a srozumitelnou argumentaci, jíž by v intencích případu stěžovatelky komplexně vyložil § 37 odst. 4 zákona o účetnictví a mohl svůj závěr ohledně moderace výše pokuty odůvodnit odkazem na obsah předcházejících částí napadeného rozsudku.

[18] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že napadený rozsudek je ze shora uvedených důvodů nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že v přezkumném řízení vznikají situace, kdy se soud ztotožní s argumentací jedné ze stran sporu. V takovém případě jistě není jeho úkolem v odůvodnění svého rozhodnutí uměle konstruovat jinou formu pro sdělení totožného obsahu, aby se za každou cenu vyhnul přímé citaci vyčerpávajících souladných závěrů či odkazu na ně. Krajskému soudu se nevytýká, že přehledně rozčlenil napadený rozsudek podle žalobních námitek, k nimž připojil odkaz na příslušnou část napadeného rozhodnutí; soud však nesmí rezignovat na svou povinnost vážít důvodnost konkrétních žalobních tvrzení a v případě zamítavého rozhodnutí připojit zřetelné úvahy o tom, proč považuje vznesené výtky za liché, mylné nebo vyvrácené. V opačném případě by rozhodnutí soudu nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že sice není úkolem soudu domýšlet za účastníka řízení argumenty, ale podání osoby dovolávající se ochrany svých práv je třeba vždy posuzovat podle jeho obsahu

a skutečného smyslu. Nelze tedy ustát na formálním vypořádání námitek jen proto, že byly formulovány neobratně. Z obsahu žaloby a z postoje stěžovatelky během celého správního řízení je zřejmé, že se nesoudí vedena snahou, aby správní soud toliko závazně konstatoval, zda je odůvodnění výše uložené pokuty dostatečně konkrétní, podrobné apod. Z jejich podání naopak zcela jasně plyne, že ač existenci pochybení ve vedení účetnictví nepopírá, pokutu, jež jí byla uložena, považuje za nepřiměřeně vysokou, a tedy nezákonnou. Na podporu tohoto svého názoru uvádí řadu argumentů, s nimiž je třeba se jednoznačně a transparentně vypořádat tak, aby stěžovatelka obdržela jasný a podložený právní názor soudu a mohla ho jako přesvědčivý přijmout nebo naopak proti němu zformulovat konkrétní výtky, jejichž důvodnost by uvážil kasační soud. V tomto ohledu považuje Nejvyšší správní soud za krajským soudem adekvátně vypořádané pouze námitky formulované jako ryzí výtky proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (krajským soudem označené jako 3.2.A a 3.2.B).

[19] Kasačními námitkami podřaditelnými pod § 103 odst. 1 písm. a), resp. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. se Nejvyšší správní soud nezabýval a ani zabývat nemohl, neboť by tím nepřipustně předjímal závěry, které měl na základě žalobních námitek stěžovatelky učinit krajský soud. K vypořádání těchto kasačních námitek by bylo možné přistoupit až poté, kdy by výsledkem řízení před krajským soudem bylo přezkoumatelné rozhodnutí.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[20] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto podle § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu a pečlivě se vypořádá se všemi žalobními body vznesenými stěžovatelkou. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 23. dubna 2015

JUDr. Karel Šimka  
předseda senátu