



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky 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 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2013, č. j. 10956/13/5000-14202-702271, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 11. 2015, č. j. 30 Af 29/2013 – 131,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyni **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**
- III. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

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 žalobkyni rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, č. j. 116825/12/118930400611, pokutu ve výši 291 000 Kč za porušení § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví za nesprávné vedení účetnictví za účetní období roku 2010. Na základě odvolání žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) změnil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v identifikaci bankovního účtu, na nějž měla žalobkyně uloženou pokutu uhradit, a ve zbytku odvolání zamítl.

[3] 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 rovněž 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.

[4] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu, v níž se domáhala jeho zrušení a případně toho, aby bylo upuštěno od uložení pokuty 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 „původní rozsudek“), zamítl. Ke kasační stížnosti žalobkyně však Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 4. 2015, č. j. 2 Afs 186/2014 – 58 (dostupném stejně jako ostatní zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz), původní rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť dospěl k závěru, že původní rozsudek byl nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Krajský soud poté vydal v záhlaví uvedený rozsudek (dále jen „napadený rozsudek“), jímž dospěl k závěrům odlišným oproti původnímu rozsudku a napadené rozhodnutí v celém rozsahu zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V první řadě konstatoval, že deliktní jednání přičitatelné žalobkyni v obou účetních obdobích let 2009 a 2010 měla řadu shodných rysů, lze mezi nimi však také nalézt rozdíly. Proto se krajský soud neztotožnil s názorem, že v posuzované věci šlo o jeden trvající správní delikt. Naopak usoudil, že se jednalo o dva správní delikty. Z důvodu zániku odpovědnosti za první z nich bylo možno zrušit rozhodnutí č. j. 116760/12/118930400611, kterým byla žalobkyni uložena pokuta za porušení povinností v účetním období roku 2009. Žalobní námitku opírající se o porušení pravidel pro řízení před správním orgánem krajský soud neshledal důvodnou.

[6] Pochybení správních orgánů spatřoval krajský soud v tom, že nepředestřely přezkoumatelnou úvahu o tom, jaký vztah měl objem žalobkyní nesprávně účtovaných hospodářských operací k výši udělené pokuty, a explicitně se nezabývaly otázkou společenské nebezpečnosti jednání žalobkyně a závažnosti následků jejího jednání. Krajský soud měl také za to, že správní orgány nedostály požadavkům kladeným na individualizaci sankce, neboť výši uložené pokuty dostatečně neodůvodnily ve vztahu k jednotlivým přitěžujícím a polehčujícím okolnostem. Hodnocení významu přitěžujících a polehčujících okolností v jejich vzájemných souvislostech ve správních rozhodnutích dle názoru krajského soudu zcela absentuje. Krajský soud vytýkal také chybějící podrobné vysvětlení, jak se správním orgánům podařilo – navzdory nesprávně vedenému účetnictví žalobkyně – vyčíslit výši aktiv v roce 2010 na celkovou částku 19 410 000 Kč. Krajský soud zavázal žalovaného k odstranění těchto pochybení. Závěrem připomněl, že žalobkyně byla shledána odpovědnou pouze za porušení povinností v účetním období roku 2010, a tudíž nelze brát v úvahu, že zákonem stanovené povinnosti porušovala rovněž v účetním období roku 2009.

[7] Ostatní žalobní námitky krajský soud neshledal důvodnými.

II. Obsah kasační stížnosti

[8] Proti napadenému rozsudku brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností podanou podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Předně připomíná, že Nejvyšší správní soud

pokračování

zrušil původní rozsudek pro nepřezkoumatelnost, a tedy zpochybňoval kvalitu úvah krajského soudu, případně jejich neexistenci, nikoliv však závěry krajského soudu jako takové. Krajský soud ovšem napadeným rozsudkem přenesl požadavek na zdůvodnění soudního rozhodnutí na správní orgán, aniž připojil vlastní přesvědčivou polemiku s původně přesvědčivou správní úvahou stěžovatele. Napadený rozsudek je tudíž nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Stěžovatel také zastává názor, že tvrzené vady řízení, pro které krajský soud zrušil napadené rozhodnutí, neměly vliv na jeho zákonnost. V napadeném rozsudku taktéž zcela absentuje posouzení hmotněprávních otázek krajským soudem. Procesněprávní otázky přitom byly krajským soudem zodpovězeny nesprávně.

[9] Stěžovatel rozporoval názor krajského soudu o nedostatečném zdůvodnění vztahu objemu nesprávně účtovaných hospodářských operací k výši udělené pokuty. Podrobné zdůvodnění i s výpočtem daně z příjmu právnické osoby je obsaženo ve zprávě o daňové kontrole ze dne 23. 1. 2013, č. j. 93084/13/2305-05400-400511, a odůvodnění uložené pokuty je uvedeno v rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Nadto se stěžovatel v napadeném rozhodnutí vypořádal i se všemi odvolacími výtkami týkajícími se období roku 2009, přestože to bylo řešeno i samostatným rozhodnutím.

[10] I v otázce společenské nebezpečnosti a závažnosti následků jednání žalobkyně krajský soud nepodpořil svůj původní právní názor, ale opět překvapivě a rezignovaně přenesl tíhu argumentace na stěžovatele bez toho, aby uvedl, proč a z jakého důvodu je argumentace správních orgánů dotýkající se této problematiky nedostatečná. Při posuzování opodstatněnosti výše uložené pokuty krajský soud podle všeho vycházel jen z napadeného rozhodnutí a zcela pominul zprávu o daňové kontrole a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

[11] Názor krajského soudu, že správní orgány řádně nezdůvodnily, z jaké výše aktiv vycházely a jak stanovily maximální možnou výši pokuty, stěžovatel taktéž rozporoval. Dle mínění stěžovatele je dostatečně zřejmé, z jakých podkladů správní orgány vycházely a jak je vyhodnotily. Celková aktiva jsou vyjádřením majetku účetní jednotky, jehož existence je výsledkem minulých událostí a od něhož se očekává, že účetní jednotce přinese budoucí ekonomický prospěch. Proto se zákon o účetnictví při stanovení pokuty opírá o aktiva brutto celkem. Výše pokuty je pak na hodnotu aktiv navázána, a odpovídá tak zjištěnému dopadu nesrovnalostí ve vztahu k míře zkreslení výsledku hospodaření a finanční pozice účetní jednotky a tím nebezpečnosti takového jednání ve vztahu k veřejnému zájmu. Výši pokuty stěžovatel zohlednil intenzitu deliktního jednání žalobkyně a zároveň reflektoval judikaturu, která brání ukládání likvidačních pokut.

[12] Žalobkyně svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti nevyužila.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[13] Poté, co Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost má požadované formální náležitosti, byla podána včas a osobou k tomu oprávněnou, přistoupil k posouzení přípustnosti kasační stížnosti i s ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť krajský soud ve věci rozhodoval znovu po zrušení jeho původního rozsudku Nejvyšším správním soudem.

[14] Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro krajský soud vyslovil, a to v situaci, kdy se jím tento soud řídil. Citované ustanovení je třeba vykládat ve světle zachování co možná nejširšího přístupu k soudu tak, že kasační stížnost není

možné podat opakovaně z týchž důvodů. Proto rozhodne-li Nejvyšší správní soud o zrušení prvního rozsudku krajského soudu pro procesní vady, nevytváří takové rozhodnutí Nejvyššího správního soudu překážku pro přezkum nového rozhodnutí krajského soudu ve věci samé na základě opakované kasační stížnosti, neboť takový zrušující rozsudek zpravidla neobsahuje žádný právní názor k meritu věci (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2008, č. j. 2 Afs 26/2008 – 119). V předcházejícím řízení zrušil Nejvyšší správní soud původní rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost, přičemž k věci samé žádný závazný právní názor nevyslovil. Nadto v souzené věci uplatňuje stěžovatel své kasační námitky poprvé, neboť předcházející kasační stížnost podala žalobkyně. Vypořádáním kasačních námitek stěžovatele tedy nemůže dojít ke konkurenci se závěry vyslovenými v předcházejícím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Kasační stížnost je přípustná.

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

[16] Nejvyšší správní soud předně rekapituluje, že správní řízení ve věci správního deliktu spáchaného žalobkyní podle zákona o účetnictví bylo zahájeno správním orgánem prvního stupně z úřední povinnosti na základě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly žalobkyně. Správní orgán prvního stupně zahájil dvě samostatná správní řízení, jedno se týkalo uložení pokuty za porušení povinností pro rok 2009 a druhé pro rok 2010, přičemž v každém z těchto řízení vydal rozhodnutí, jímž žalobkyni uložil povinnost uhradit pokutu ve vyměřené výši (tj. 57 000 Kč a 291 000 Kč). V odvolacím řízení proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně č. j. 116760/12/118930400611, jímž byla žalobkyni uložena povinnost uhradit pokutu za porušení povinností pro rok 2009, stěžovatel toto rozhodnutí zrušil z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty stanovené k projednání správního deliktu a pravomocnému uložení pokuty. V napadeném rozhodnutí, jímž stěžovatel přezkoumával rozhodnutí správního orgánu prvního stupně č. j. 116825/12/118930400611, kterým byla žalobkyni uložena pokuta za porušení povinností pro rok 2010, pak konstatoval, že žalobkyně porušovala zákon o účetnictví minimálně po dobu kontrolovaných období let 2009 a 2010, přičemž její jednání bylo dle stěžovatele možno považovat za trvalý správní delikt a za jeho spáchání uložit jedinou sankci při respektování zásady absorpce postihu.

[17] Ačkoliv žalobkyně nebrojila proti dílčímu závěru stěžovatele, že se jednalo o trvalý správní delikt, naznal krajský soud, že ke spáchání trvalého správního deliktu nedošlo, neboť žalobkyně spáchala dva správní delikty. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že podle jeho rozsudku (na nějž odkazoval i krajský soud) ze dne 22. 2. 2005, č. j. 5 A 164/2002 - 44, publ. pod č. 832/2006 Sb. NSS, „*[t]rvajícím jiným správním deliktem je takový správní delikt, jímž pachatel vyvolá protiprávní stav, který posléze udržuje, popřípadě jímž udržuje protiprávní stav, aniž jej vyvolal. Jednání, jímž pachatel udržuje protiprávní stav, závadný z hlediska správního práva, tvoří jeden skutek a jeden správní delikt až do okamžiku ukončení deliktního jednání, tj. až do okamžiku odstranění protiprávního stavu.*“ Za trvalý správní delikt bylo v judikatuře označeno například umožnění nájemci užívat na základě nájemní smlouvy konkrétní část stavby bez kolaudačního rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 As 40/2007 – 65) nebo provozování linkové osobní dopravy bez licence (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007 – 135). S ohledem na vymezení trvalého správního deliktu přisvědčuje Nejvyšší správní soud názoru krajského soudu, že na jednání žalobkyně je třeba nazírat jako na dva správní delikty (šlo o tzv. vícečinný stejnorodý souběh), neboť žalobkyně měla v každém ze dvou (na sobě relativně nezávislých) kontrolovaných obdobích povinnost účtovat o skutečnostech, jež jsou předmětem účetnictví, přičemž v každém z nich sice shodně vedla účetnictví nesprávně, skutkovou podstatu správního deliktu ovšem pokaždé naplnila

pokračování

odlišným jednáním, tj. odlišnými pochybeními při účtování. Krajskému soudu lze dát zapravdu, že zde absentoval pojmový znak trvajících správních deliktů, kterým je nastolení protiprávního stavu a jeho následné udržování (nejde zde tedy o jediný skutek). Touto otázkou se přitom krajský soud musel zabývat, přestože žalobkyně její nesprávné posouzení stěžovatelem nezpochybňovala, neboť její zodpovězení bylo nezbytné pro posouzení žalobní námitky týkající se porušení ustanovení o řízení před správními orgány spočívajícího dle žalobkyně v tom, že o trvajícím správním deliktu byla zahájena dvě řízení, nikoliv jedno.

[18] V případech, kdy dochází ke spáchání dvou správních deliktů v souběhu, je namíste vést o nich společné řízení a uložit jednu sankci za užití zásady absorpční, podle níž přísnější trest pohlcuje mírnější (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2005, č. j. 6 As 57/2004 – 54, nebo ze dne 19. 2. 2015, č. j. 1 As 143/2014 – 52). Za situace, kdy odpovědnost za jeden z těchto správních deliktů (spáchaných ve vícečinném souběhu) v průběhu společného řízení zanikne z důvodu prekluze, je třeba řízení v rozsahu, v jakém se vede o tomto správním deliktu, zastavit. S ohledem na tato pravidla Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu taktéž v tom, že o správních deliktech spáchaných žalobkyní mělo být zahájeno jedno společné řízení. Samotná skutečnost, že takto postupováno nebylo, ovšem neměla za následek nezákonné rozhodnutí, neboť ve vztahu k porušení povinnosti vést správné účetnictví pro rok 2009 došlo k zániku odpovědnosti žalobkyně uplynutím času (§ 37 odst. 5 zákona o účetnictví). Správní orgány tedy mohly žalobkyni uložit sankci pouze za nesprávné vedení účetnictví pro rok 2010, nebyly však již oprávněny přihlížet k tomu, že žalobkyně nesprávně účtovala i v roce 2009.

[19] Z východisek nastíněných v předcházejícím odstavci tohoto rozsudku je třeba vycházet při přezkumu výše pokuty uložené žalobkyni podle § 37 odst. 1 písm. i) zákona o účetnictví za porušení povinností v účetním období roku 2010. Správní orgán se při ukládání sankce musí zabývat všemi kritérii, která zákon stanovuje. Krajskému soudu pak přísluší k žalobní námitce přezkoumávat zejména to, zda správní orgán při stanovení výše sankce zohlednil všechna zákonem stanovená kritéria, zda jeho úvahy o výši pokuty jsou racionální, ucelené, koherentní a v souladu se zásadami logiky, zda správní orgán nevybočil z mezí správního uvážení, jak jsou zákonem stanoveny, nebo jej nezneužil, ale rovněž i to, zda uložená pokuta není likvidační (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2012, č. j. 6 Ads 129/2011 - 119).

[20] V právě souzené věci nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit názoru stěžovatele, podle něhož správní řízení netrpělo vadami majícími za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Naopak souhlasí se závěrem krajského soudu, že odůvodnění výše pokuty uložené správními orgány bylo v některých ohledech nepřezkoumatelné. Především je Nejvyšší správní soud pokládá za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a vnitřní rozpornost. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí totiž na jedné straně chybně vychází z premisy, že se žalobkyně dopustila trvajících správních deliktů, avšak současně na straně druhé zdůrazňuje užití absorpční zásady, jejíž aplikace ovšem přichází v úvahu u souběhu správních deliktů (nikoliv u trvajících správních deliktů, které se posuzují jako jeden skutek a jeden správní delikt, za nějž připadá v úvahu jeden postih, a tedy není co absorbovat). Ve vzájemném rozporu je pak také stěžovatelova úvaha, že odpovědnost žalobkyně za nesprávné účtování pro rok 2009 zanikla prekluzí, a současně jeho závěr, že jednání žalobkyně v letech 2009 a 2010 bylo trvajícím správním deliktem. V případě trvajících správních deliktů totiž počíná lhůta pro uložení pokuty, případně pro zahájení řízení o uložení pokuty, běžet teprve od okamžiku ukončení trvajících správních deliktů (viz již zmiňovaný rozsudek č. j. 5 A 164/2002 – 44), a tedy by nemohlo dojít k tomu, aby prekluze nastala pouze ve vztahu k části (údajného) trvajících správních deliktů.

[21] V situaci, kdy krajský soud i Nejvyšší správní soud dospěly k závěru, že se žalobkyně dopustila dvou správních deliktů, a stěžovatel navzdory shora uvedeným nepřesnostem správně zrušil rozhodnutí č. j. 116760/12/118930400611 týkající se nesprávného účtování pro rok 2009 pro prekluzi, ovšem zdejší soud spatřuje hlavní důvod nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí v tom, že je v něm sice uvedeno, že žalobkyni nelze uložit pokutu za její jednání související s rokem 2009, a tedy je na několika místech deklarováno, že žalobkyni byla uložena pokuta pouze za porušení povinností týkajících se roku 2010, v napadeném rozhodnutí je však také uvedeno, že „*Odvolaatel porušoval zákon minimálně po dobu kontrolovaných účetních období roku 2009 a 2010*“. V návaznosti na to je pak učiněn odkaz na absorpční zásadu, ke které bylo výše v napadeném rozhodnutí poznamenáno, že sice přísnější trest pohlcuje mírnější, ale při stanovení výše sankce lze přihlídnout k době, po kterou bylo protiprávní jednání páčáno, jako k přitěžující okolnosti. Toto pravidlo pak stěžovatel zřejmě aplikoval v bodě 8. napadeného rozhodnutí, kde vysvětlil, že protiprávní jednání žalobkyně v roce 2010 bylo podstatně závažnější mimo jiné „*s ohledem na délku trvání protiprávního jednání, čemuž odpovídá i vyšší stupeň nebezpečnosti*“. Právě v tomto aspektu, kdy není zcela zřejmé, zda stěžovatel, potažmo správní orgán prvního stupně, při stanovení výše pokuty za správní delikt nesprávného účtování pro rok 2010, zohledňoval skutečně jen porušení, jichž se žalobkyně dopustila v tomto roce, nebo zda zohlednil i prekluzi zaniklou odpovědnost žalobkyně za správní delikt související s rokem 2009, spatřuje Nejvyšší správní soud hlavní důvod nepřezkoumatelnosti (konkrétně nesrozumitelnosti) napadeného rozhodnutí. Přihlížely-li by správní orgány i k jednání žalobkyně, za něž nebyla s ohledem na § 37 odst. 5 zákona o účetnictví odpovědná, byla by jejich rozhodnutí nezákonná. Krajský soud se k těmto pochybením v napadeném rozsudku vyjádřil pouze okrajově, když poznamenal, že „*[a]by se předešlo možným nedorozuměním (ježto tato záležitost není z rozhodnutí žalovaného jednoznačně seznatelná), soud připomíná, že žalobkyně byla shledána odpovědnou jen za porušení povinností v účetním období – rok 2010, ne též za porušení povinností v účetním období – rok 2009. To tedy znamená, že pro účely výměry pokuty ve smyslu § 37 odst. 4 zákona o účetnictví za porušení povinností v účetním roce 2010 lze brát v úvahu toliko to, že žalobkyně porušovala povinnosti v předmětném účetním období, nikoli též to, že je porušovala v účetním období roku 2009.*“ S tímto jeho konstatováním se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, třebaže vytýkané pochybení nepokládá pouze za marginální.

[22] Se shora uvedeným pak souvisí další krajským soudem vytýkané nedostatečné odůvodnění výše pokuty (v části 3.2.C napadeného rozsudku), tj. nepřezkoumatelná úvaha o tom, jaký vztah měl objem žalobkyni nesprávně účtovaných hospodářských operací k výši udělené pokuty, resp. absence jasného vysvětlení, proč správní orgány uložily žalobkyni za rok 2009 pokutu ve výši 20 % z maximální možné částky a za rok 2010 ve výši 50 % z maximální možné částky. Stěžovatel k tomu ve svém vyjádření ke kasací stížnosti poznamenal, že zdůvodnění výše pokuty bylo obsahem rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že správní orgány správně vycházely z toho, že se maximální možná výše pokuty odvíjí od celkové výše aktiv (§ 37 odst. 1 zákona o účetnictví). Je tedy logické, že byla-li v roce 2010 hodnota aktiv vyšší než v roce 2009, byla maximální možná výše pokuty pro rok 2010 určena vyšší částkou. Lze také souhlasit s tvrzením stěžovatele, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně obsahuje zdůvodnění výše uložené pokuty, neboť je v něm vysvětleno, že účetnictví žalobkyně nenaplnilo svůj základní smysl, protože v jednotlivých položkách účetních výkazů byly vykázány nesprávné hodnoty, a že ve prospěch žalobkyně bylo možno v souladu s § 37 odst. 4 zákona o účetnictví zohlednit pouze to, že základ daně bylo možno stanovit dokazováním. Z napadeného rozhodnutí pak lze jen obtížně vysledovat, že jelikož byl výsledek hospodaření žalobkyně (a její finanční pozice) zkreslen v roce 2010 ve větší částce než v roce 2009, byly i dopady nesprávného účtování v roce 2010 vyšší, a zřejmě proto byla výsledná pokuta určena jako polovina maximální možné

pokračování

výše pokuty (a nikoliv jako pětina maximální možné výše, jako tomu bylo při rozhodování o pokutě pro porušení za rok 2009).

[24] Nejvyšší správní soud je tedy toho mínění, že obě správní rozhodnutí se k otázce stanovení výše pokuty vyjadřují a nějaké důvody uvádějí, a tedy jsou v určité minimální míře částečně přezkoumatelná, za přesvědčivá a jednoznačná je však označit nelze. Nejvyšší správní soud se shoduje s náhledem krajského soudu, že odvolací námitka žalobkyně, proč byla pokuta uložena v polovině maximální možné výše, nebyla zcela srozumitelně zodpovězena. Nadto se i této otázky dotýká stěžovatelovo zavádějící konstatování, že protiprávní jednání žalobkyně bylo v roce 2010 podstatně závažnější než v roce 2009, a to mimo jiné s ohledem na délku jeho trvání. Z toho lze opět usuzovat, že pokuta v polovině maximální možné výše byla takto určena částečně i proto, že žalobkyně nesprávně účtovala nejen v roce 2010, ale i v roce 2009. Mínil-li stěžovatel svým ne zcela srozumitelným odkazem na délku trvání protiprávního jednání to, že pokutou ve výši 291 000 Kč je sankcionována i zaniklá odpovědnost žalobkyně za nesprávné účtování v roce 2009, je jeho argumentace nejen nesrozumitelná, ale také nezákonná.

[25] Pokud jde o krajským soudem tvrzenou absenci explicitní úvahy správních orgánů o společenské nebezpečnosti a závažnosti následku protiprávního jednání žalobkyně, v této části shledává Nejvyšší správní soud úvahy krajského soudu nesprávnými. V napadeném rozhodnutí je totiž zcela jednoznačně uvedeno, že chybným účtováním došlo k vykázání nesprávných hodnot v rozvaze a výkazu zisku a ztráty jakož i k vykázání nižšího výsledku hospodaření, a to o 2,6 mil. Kč. Účetní závěrka žalobkyně tedy neobsahovala pravdivé údaje o výkonnosti a finanční pozici žalobkyně, přičemž takové protiprávní jednání v neposlední řadě ztížilo provádění kontroly daně z příjmů právnických osob. Žalobkyně se dle stěžovatele dopustila společensky nebezpečného jednání tím, že nepostupovala v duchu účetních zásad a v souladu s účetními předpisy, čímž zkreslila výsledek svého hospodaření. Nejvyššímu správnímu soudu tedy není zřejmé, proč se krajský soud domnívá, že se správní orgány společenskou nebezpečností a dopady protiprávního jednání vůbec nezabývaly. Krajský soud tento svůj závěr nikterak neosvětlil. Toto zjištění pochybení krajského soudu nicméně neodůvodňuje zrušení napadeného rozsudku, jak bude dále vysvětleno (viz odst. [29] tohoto rozsudku).

[26] Jakkoli Nejvyšší správní soud respektuje, že stanovení konkrétní výše pokuty je předmětem správního uvážení, postrádá v obou rozhodnutích (shodně s krajským soudem) dostatečné zohlednění principu individualizace sankce. Dodržování tohoto principu je přitom společně s principem zákonnosti správního trestání nezbytné pro správné a spravedlivé ukládání sankce (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2007, č. j. 3 As 32/2007 – 48). Správní orgány sice zjevně měly na zřeteli znění § 37 odst. 4 zákona o účetnictví, podle kterého *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, z jejich rozhodnutí však není zcela patrné, zda skutečně přihledly ke všem polehčujícím i přitěžujícím okolnostem a jejich významu pro určení výsledné výše pokuty podle shora citovaných kritérií.*

[27] Zatímco z rozhodnutí správního orgánu prvního stupně vyplývá, že jedinou zohledňovanou polehčující okolností bylo to, že základ daně z příjmů žalobkyně bylo možno pro účely dodatečného platebního výměru stanovit dokazováním, v napadeném rozhodnutí je navíc mezi polehčujícími okolnostmi zmíněno to, že i přes zjištěné nedostatky byla zachována vypovídací schopnost účetnictví, žalobkyně si byla svého porušení vědoma (tuto poznámku je dle Nejvyššího správního soudu třeba vykládat tak, že žalobkyně zjištěné nesprávnosti nerozporovala, nikoliv tak, že si jich byla vědoma již v době účtování, neboť takový závěr

vskutku nelze z ničeho dovodit) a že přislíbila, že provede opravu nesprávných účetních dokladů v následujícím účetním období. Nejvyššímu správnímu soudu nicméně není zřejmé, zda a jak bylo zohledněno to, že žalobkyně deklarovala svou připravenost okamžitě po uzavření daňové kontroly uhradit doměřenou daň z příjmů, jakož i její penále (ze správních rozhodnutí není zjistitelné ani to, zda žalobkyně svému prohlášení dostála). Tato skutečnost přitom není v souzené věci bez významu vzhledem k tomu, že správní orgány spatřovaly společenskou nebezpečnost protiprávního jednání žalobkyně i v jeho dopadu do správy daní. Nejvyšší správní soud má přitom za to, že polehčující a přitěžující okolnosti tak, jak se podávají ze správních rozhodnutí a správního spisu, nebyly v případě žalobkyně v rovnováze (což by odpovídalo tomu, že pokuta byla uložena přesně v polovině maximální možné výše), ale že pomyslná miska vah s polehčujícími okolnostmi zcela zřetelně převažovala nad druhou miskou s přitěžujícími okolnostmi. Krajskému soudu proto nelze vytknout, že nedostatečnost správních rozhodnutí spatřoval v absenci adekvátního zhodnocení polehčujících a přitěžujících okolností, resp. v nedostatečné aplikaci principu individualizace sankce.

[28] Poslední krajským soudem vytýkané pochybení spočívá dle jeho názoru v nedostatečném zdůvodnění toho, jak se správním orgánům podařilo, navzdory nesprávně vedenému účetnictví žalobkyně, vyčíslit výši aktiv v roce 2010 na celkovou částku 19 410 000 Kč. Stěžovatel k této otázce v napadeném rozhodnutí odkázal na § 37 odst. 1 zákona o účetnictví, podle kterého *se může uložit pokuta do výše 3 % hodnoty aktiv celkem, jde-li o protiprávní jednání podle písmen d) až i),* a na § 37 odst. 3 zákona o účetnictví, podle něhož *nelze-li hodnotu aktiv celkem pro účely vyměření pokuty za protiprávní jednání podle odstavců 1 a 2 zjistit z účetní závěrky za účetní období, ve kterém k porušení právní povinnosti došlo, použije se výše aktiv celkem zjištěná z účetní závěrky za bezprostředně předcházející účetní období. Nelze-li ani takto zjistit hodnotu aktiv celkem, stanoví ji orgán, který porušení právní povinnosti projednává, kvalifikovaným odhadem.* Dále konstatoval, že „ze znění § 37 zákona o účetnictví, ve znění platném pro rok 2010, nevyplývá, že nesprávné vykázaní aktiv v účetním období, v němž došlo k porušení povinnosti při vedení účetnictví, je důvodem pro použití hodnoty aktiv z bezprostředně předcházející účetní závěrky či stanovení hodnoty aktiv kvalifikovaným odhadem“. Toto stěžovatelovo zdůvodnění pak opět v minimální míře kritérium přezkoumatelnosti splňuje, neboť je vysledovatelné, jakým způsobem stěžovatel o odvolací námitce žalobkyně smýšlel, za správné je však dle Nejvyššího správního soudu pokládat nelze. Stěžovatelův náhled na tuto problematiku totiž ve svém důsledku znamená, že je-li v účetních dokumentech vyčíslena jakákoliv celková výše aktiv, lze ji bez dalšího použít jako základ pro stanovení maximální možné výše pokuty. Nejvyšší správní soud je naopak toho názoru, že účelem citované pasáže § 37 odst. 1 a § 37 odst. 3 zákona o účetnictví byla snaha o to, aby se výše pokuty odvíjela od co nejpřesněji určené celkové výše aktiv účetní jednotky. V opačném případě by mohlo dojít k tomu, že by se výše pokuty opírala o několiknásobně podhodnocený či nadhodnocený základ, což by nebylo spravedlivé ani racionální. Shora uvedený výklad Nejvyššího správního soudu však nevyklučuje, že ve správním řízení vyšlo najevo, že celková výše aktiv uvedená v rozvaze žalobkyně pro rok 2010 odpovídala realitě, a tedy z ní bylo možno vycházet pro účely stanovení maximální výše pokuty. Že tomu tak skutečně bylo, však ze správních rozhodnutí vyčíslit nelze.

[29] Nejvyšší správní soud uzavírá, že ačkoliv krajský soud mohl své závěry o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pečlivěji a podrobněji zdůvodnit, je z nich patrné, jak krajský soud o jednotlivých žalobních námitkách smýšlel a v čem spatřoval pochybení stěžovatele, potažmo správního orgánu prvního stupně. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem, že v případě žalobkyně došlo ke spáchání dvou správních deliktů, nikoliv jednoho trvajících, a souhlasí také s tím, že napadené rozhodnutí trpělo vadami, které měly vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Zdejší soud je toho názoru, že důvody napadeného rozsudku v podstatné míře obstojí, a proto nepřistoupil k jeho zrušení, pokládá ovšem za nezbytné korigovat závazný právní názor krajského soudu (ve smyslu usnesení

pokračování

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Hlavní důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí je totiž třeba spatřovat v jeho nesrozumitelnosti a vnitřní rozpornosti rozebírané v odst. [20] a [21] tohoto rozsudku. V otázce společenské nebezpečnosti naopak napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů netrpí (k tomu viz odst. [25] tohoto rozsudku). Vypořádání odvolací námitky ohledně vyčíslení celkové výše aktiv nepokládá Nejvyšší správní soud za nepřezkoumatelné, nýbrž za nesprávné (odst. [28] tohoto rozsudku).

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

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

[31] 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 vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdila a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by během řízení před zdejším soudem učinila jakýkoliv úkon; náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti jí tedy nebyla přiznána.

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

V Brně dne 21. dubna 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu