

Správní trestání (nejen) v účetnictví

Karel Šimka

Nejvyšší správní soud

17. 10. 2018

Přestupky podle zákona o účetnictví (1)

Obsaženy v § 37 a násl. zákona

1) Kategorizace pachatelů přestupku:

- účetní jednotky, které nejsou podnikatelem (§ 37)
- účetní jednotky neuvedené v § 37 zákona a osoby odpovědné za vedení účetnictví podle tohoto zákona (§ 37a odst. 1)
- konsolidující účetní jednotky (§ 37a odst. 2)
- účetní jednotky vedoucí jednoduché účetnictví (§ 37a odst. 3)

2) Systém sankcí - pokuty

- procento z hodnoty aktiv (definována horní hranice pokuty)
- fixní částka (opět definována horní hranice pokuty)
- způsob a) výpočtu hodnoty aktiv, b) jeho zjištění v přestupkovém řízení či c) náhradního zjištění kvalifikovaným odhadem – nutno tuto „triádu“ dodržet v předepsaném pořadí (§ 37aa)

3) Věcná příslušnost

- přestupky projednává zásadně finanční úřad (§ 37ab)

Přestupky podle zákona o účetnictví (2)

Důležitá obecná ustanovení zákona o přestupcích (č. 250/2016 Sb.)

Podmínky odpovědnosti:

- u právnických osob a fyzických osob, které jsou podnikateli – odpovědnost bez ohledu na zavinění, avšak s možností v některých případech se zprostit odpovědnosti (§ 20, 21, 22, 23 zákona o přestupcích)
- zproštění se odpovědnosti: Právnická osoba (podnikající FO) za přestupek neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přestupku zabránila.
- nemožnost zproštění se odpovědnosti: Právnická osoba (podnikající FO) se nemůže odpovědnosti za přestupek zprostit, jestliže z její strany nebyla vykonávána povinná nebo potřebná kontrola nad fyzickou osobou, která se za účelem posuzování odpovědnosti právnické osoby za přestupek považuje za osobu, jejíž jednání je příčitatelné právnické osobě, nebo nebyla učiněna nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení přestupku.

Přestupky podle zákona o účetnictví (3)

Důležitá obecná ustanovení zákona o přestupcích (č. 250/2016 Sb.)

Pojem přičitatelnosti (§ 20 zákona o přestupcích):

- Právnícká osoba je pachatelem, jestliže k naplnění znaků přestupku došlo jednáním fyzické osoby, která se za účelem posuzování odpovědnosti právnické osoby za přestupek považuje za osobu, jejíž jednání je přičitatelné právnické osobě a která porušila právní povinnost uloženou právnické osobě, a to při činnosti právnické osoby, v přímé souvislosti s činností právnické osoby nebo ku prospěchu právnické osoby nebo v jejím zájmu; za porušení právní povinnosti uložené právnické osobě se považuje též porušení právní povinnosti uložené organizační složce nebo jinému útvaru, který je součástí právnické osoby.

Přestupky podle zákona o účetnictví (4)

Důležitá obecná ustanovení zákona o přestupcích (č. 250/2016 Sb.)

Pojem přičitatelnosti (§ 20 zákona o přestupcích):

- Za osobu, jejíž jednání je přičitatelné právnické osobě, se za účelem posuzování odpovědnosti právnické osoby za přestupek považuje
 - a) statutární orgán nebo člen statutárního orgánu,
 - b) jiný orgán právnické osoby nebo jeho člen,
 - c) zaměstnanec nebo osoba v obdobném postavení při plnění úkolů vyplývajících z tohoto postavení,
 - d) fyzická osoba, která plní úkoly právnické osoby,
 - e) fyzická osoba, kterou právnická osoba používá při své činnosti, nebo
 - f) fyzická osoba, která za právnickou osobu jednala, jestliže právnická osoba výsledku takového jednání využila.

Přestupky podle zákona o účetnictví (5)

Zánik odpovědnosti za přešupek plynutím času:

1) Obecná promlčecí doba:

- 1 rok, nebo 3 roky, jde-li o přešupek, za který zákon stanoví sazbu pokuty, jejíž horní hranice je alespoň 100 000 Kč.

2) Běh promlčecí doby

- Promlčecí doba počíná běžet dnem následujícím po dni spáchání přešupku; dnem spáchání přešupku se rozumí den, kdy došlo k ukončení jednání, kterým byl přešupek spáchán. Je-li znakem přešupku účinek, promlčecí doba počíná běžet dnem následujícím po dni, kdy takový účinek nastal.

- Promlčecí doba počíná běžet

a) u pokračujícího přešupku dnem následujícím po dni, kdy došlo k poslednímu dílčímu útoku,

b) u hromadného přešupku dnem následujícím po dni, kdy došlo k poslednímu útoku, a

c) u trvajícího přešupku dnem následujícím po dni, kdy došlo k odstranění protiprávního stavu.

Přestupky podle zákona o účetnictví (6)

Zánik odpovědnosti za přestupek plynutím času:

3) Více přestupků vedle sebe:

- Dopustil-li se pachatel více přestupků, běží pro každý z nich promlčecí doba zvlášť.

4) Stavení promlčecí doby

- Do promlčecí doby se nezapočítává doba,
 - a) po kterou se pro tentýž skutek vedlo trestní řízení,
 - b) po kterou bylo řízení o přestupku přerušeno proto, že bylo možné očekávat uložení trestu obviněnému z přestupku za jiný skutek v trestním řízení, přičemž správní trest, který lze uložit v řízení o přestupku, je bezvýznamný vedle trestu, který by bylo možné uložit v trestním řízení,
 - c) po kterou se o věci vedlo soudní řízení správní,
 - d) po kterou trvalo podmíněné upuštění od uložení správního trestu.

Přestupky podle zákona o účetnictví (7)

Zánik odpovědnosti za přestupek plynutím času:

5) Přerušení promlčecí doby

■ Promlčecí doba se přerušuje

a) oznámením o zahájení řízení o přestupku,

b) vydáním rozhodnutí, jímž je obviněný uznán vinným,

c) vydáním rozhodnutí o schválení dohody o narovnání; přerušením promlčecí doby počíná promlčecí doba nová.

6) Nepřekročitelná hranice promlčecí doby

■ Byla-li promlčecí doba přerušena, odpovědnost za přestupek zaniká nejpozději 3 roky od jeho spáchání; jde-li o přestupek, za který zákon stanoví sazbu pokuty, jejíž horní hranice je alespoň 100 000 Kč, odpovědnost za přestupek zaniká nejpozději 5 let od jeho spáchání.

■ Důležité: Horní hranice pokuty se stanoví u účetních přestupků procentem z hodnoty aktiv resp. jeho kvalifikovaným odhadem – toto rozhoduje o parametrech promlčecí doby!

Časté typy přestupků podle zákona o účetnictví (1)

Porušení § 8 odst. 2 zákona o účetnictví:

Účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.

Porušení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví:

(1) Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí.

Časté typy přestupků podle zákona o účetnictví (2)

Porušení § 7 odst. 2 zákona o účetnictví:

(2) Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.

Judikatura (1)

NSS 2 Afs 186/2014 – 58 z 23. 4. 2015:

- trvající delikt
 - promlčecí doba
 - odůvodnění pokuty, včetně výpočtu horní hranice pokuty
- Věcně ne moc zajímavé, jde o nepřezkoumatelnost rozsudku KS. Případ tím nekončí, pokračuje dalším kolem před NSS.

NSS 2 Afs 7/2016 – 36 z 21. 4. 2016

Prakticky ty samé problémy:

- trvající delikt
- promlčecí doba
- odůvodnění pokuty, včetně výpočtu horní hranice pokuty

NSS 9 Afs 146/2017 - 41 z 31. 5. 2018

- rozložení důkazního břemene

Judikatura (2-1)

NSS 2 Afs 7/2016 – 36 z 21. 4. 2016

Za trvající 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 trvajícího 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 nesprávné, skutkovou podstatu správního deliktu ovšem pokaždé naplnila odlišným jednáním, tj. odlišnými pochybeními při účtování. Krajskému soudu lze dát zapravdu, že zde absentoval pojmový znak trvajícího správního deliktu, kterým je nastolení protiprávního stavu a jeho následné udržování (nejde zde tedy o jediný skutek).

Judikatura (2-2)

NSS 2 Afs 7/2016 – 36 z 21. 4. 2016

V případech, kdy dochází ke spáchání dvou správních deliktů v souběhu, je namístě 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.

Judikatura (2-3)

NSS 2 Afs 7/2016 – 36 z 21. 4. 2016

Stěžovatel v napadeném rozhodnutí totiž na jedné straně chybně vychází z premisy, že se žalobkyně dopustila trvajících správního deliktu, 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 správního deliktu totiž počíná lhůta pro uložení pokuty, případně pro zahájení řízení o uložení pokuty, běžet teprve od okamžiku ukončení trvajících správního deliktu (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 správního deliktu.

Judikatura (2-4)

NSS 2 Afs 7/2016 – 36 z 21. 4. 2016

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

Judikatura (3-1)

NSS 9 Afs 146/2017 - 41 z 31. 5. 2018

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

Judikatura (3-2)

NSS 9 Afs 146/2017 - 41 z 31. 5. 2018

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

Judikatura (3-3)

NSS 9 Afs 146/2017 - 41 z 31. 5. 2018

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

Judikatura (3-4)

NSS 9 Afs 146/2017 - 41 z 31. 5. 2018

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

Judikatura (3-5)

NSS 9 Afs 146/2017 - 41 z 31. 5. 2018

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

Judikatura (4)

„Ponaučení“:

- Finanční úřad musí přesně specifikovat skutek.
- Často vyvstává otázka promlčecí doby, ta se počítá ve vztahu ke každému skutku samostatně.
- Pokuta musí být řádně stanovena a odůvodněna, zejména musí být řádně určena horní hranice pokuty a pak musí být dobře odůvodněna konkrétní zvolená výše pokuty, přičemž takto lze brát v úvahu jen ty aspekty jednání účetní jednotky, jež nejdou součástí prekludovaných jednání.
- Důkazní břemeno u přestupku nese i na úseku účetnictví finanční úřad, účetní jednotka nemusí nic prokazovat.
- Prokáže-li však finanční úřad vadné či absentující vedení účetnictví, musela by účetní jednotka tyto důkazy zpochybnit.

Děkuji!