

UNIVERZITA PARDUBICE

FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2023

Natálie Valášková

Univerzita Pardubice
Fakulta Ekonomicko-správní

PŘESTUPKY PRÁVNICKÝCH OSOB

Bakalářská práce

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Natálie Valášková**
Osobní číslo: **E20230**
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**
Specializace: **Finanční správa**
Téma práce: **Přestupky právnických osob**
Zadávající katedra: **Ústav správních a sociálních věd**

Zásady pro vypracování

Cílem práce je analýza právní úpravy přestupků páchaných právnickými osobami s důrazem na specifika řízení o těchto správních deliktech. Při analýze budou použity právně-hermeneutické metody výkladu právních předpisů a relevantní judikatury správních soudů. Zahrnut bude rozbor obecných dat vztahujících se ke správním řízením vedeným vybranými orgány Finanční správy České republiky.

Osnova:

- Vymezení přestupku a právnické osoby v právních předpisech.
- Podmínky a specifika odpovědnosti právnických osob za přestupek.
- Odpovědnost právního nástupce za přestupek.
- Zánik a zproštění odpovědnosti právnické osoby za přestupek.
- Přestupky právnických osob a správní řízení vedené Finanční správou.

Rozsah pracovní zprávy: **35 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- BERAN, Karel. Může být právnická osoba svéprávná, Právník. 2018, č. 8. s. 657 a n
BERAN, Karel. Pojem osoby v právu: (osoba, morální osoba, právnická osoba). Praha: Leges, 2012. Teoretik. ISBN 978-80-87576-06-9.
FRUMAROVÁ, K. a kolektiv: Správní trestání. Praha: Leges, 2017, 400 s. ISBN 978-80-7502-250-9
GRYGAR, Tomáš. Konkurence řízení o přestupku právnické osoby s trestním řízením proti právnické osobě pohledem principu ne bis in idem. Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, 2020, roč. LIII (1). ISSN 0139-6005.
HOMOLKOVÁ, Barbora, JUDr. Souběžná odpovědnost právnických a fyzických osob za správní delikty. Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, 2018, roč. LI (6). ISSN 0139-6005
KOPECKÝ, Martin. Příslušnost v řízení o přestupcích. Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, 2017, roč. L (6), 313 s. ISSN 0139-6005.
PRÁŠKOVÁ, Helena. Jednání za právnickou osobu v řízení o přestupku. Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, 2018, roč. LI (3). ISSN 0139-6005
PRÁŠKOVÁ, Helena. Nové přestupkové právo. Praha: Leges, 2017. ISBN: 978-80-7502 221-9.
PRÁŠKOVÁ, Helena. Nový zákon o přestupcích a zvláštní část trestního práva správního. Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, 2014, roč. XLVII (1-2). ISSN 0139-6005.
VEDRAL, Josef. K novému zákonu o přestupcích. Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, 2017, roč. L (7-8). ISSN 0139-6005.

Vedoucí bakalářské práce: **JUDr. Jana Janderová, Ph.D.**
Ústav správních a sociálních věd

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2022**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2023**

L.S.

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D. v.r.
děkan

Ing. Jan Fuka, Ph.D. v.r.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2022

Prohlašuji:

Práci s názvem Přestupky právnických osob jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 30. 6. 2023

Natálie Valášková v.r.

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych tímto poděkovala vedoucí práce JUDr. Janě Janderové, Ph.D. za její odbornou pomoc, cenné rady a užitečné připomínky, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce. Mé poděkování náleží i celé mé rodině za její toleranci a podporu při studiu.

ANOTACE

Cílem práce je analýza právní úpravy přestupků páchaných právnickými osobami s důrazem na specifika řízení o těchto správních deliktech. Při analýze budou použity právně-hermeneutické metody výkladu právních předpisů a relevantní judikatury správních soudů. Zahrnut bude rozbor obecných dat vztahujících se ke správním řízením vedeným vybranými orgány Finanční správy České republiky.

KLÍČOVÁ SLOVA

přestupky, právnické osoby, přestupkový zákon, správní tresty, odpovědnost

TITLE

Offences of legal persons

ANNOTATION

The aim of the thesis is to analyse the legal regulation of offences committed by legal entities with an emphasis on the specifics of the proceedings on these administrative offences. The analysis will use legal-hermeneutical methods of interpretation of legal regulations and relevant case law of administrative courts. The analysis of general data related to administrative proceedings conducted by selected bodies of the Financial Administration of the Czech Republic will be included.

KEYWORDS

offences, legal persons, offence law, administrative penalties, responsibility

OBSAH

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK.....	10
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK.....	11
ÚVOD.....	12
1 VYMEZENÍ PŘESTUPKU A PRÁVNICKÉ OSOBY V PRÁVNÍCH PŘEDPÍSECH.....	14
1.1 Prameny právní úpravy.....	14
1.2 Vymezení pojmu právnická osoba.....	16
1.2.1 Znaky právnických osob.....	16
1.2.2 Druhy právnických osob.....	20
1.2.3 Orgány právnických osob.....	21
1.3 Vymezení pojmu přešupok.....	22
1.3.1 Znaky přešupoku.....	23
1.3.2 Pokus přešupoku.....	25
1.3.3 Pokračování v přešupoku, přešupoky hromadné a trvající.....	26
1.4 Správní tresty za přešupoky.....	28
1.4.1 Napomenutí.....	29
1.4.2 Pokuta.....	29
1.4.3 Zákaz činnosti.....	30
1.4.4 Propadnutí věci a propadnutí náhradní hodnoty.....	31
1.4.5 Zveřejnění rozhodnutí o přešupoku.....	32
2 PODMÍNKY A SPECIFIKA ODPOVĚDNOSTI ZA PŘESTUPEK.....	32
2.1 Odpovědnost právnické osoby za přešupok.....	32
2.1.1 Právnická osoba jako pachatel, spolupachatel a nepřímý pachatel.....	33
2.1.2 Přičitatelnost jednání fyzických osob jednajících za právnickou osobu této právnické osobě.....	33
2.1.3 Souběžná odpovědnost právnické osoby a jednající fyzické osoby.....	35
2.1.4 Objektivní odpovědnost právnické osoby za přešupok s možností liberace.....	36

2.2 Okolnosti vylučující protiprávnost	36
3. Odpovědnost právního nástupce za přestupek	39
3.1 Přechod odpovědnosti na právního nástupce	39
4. Zánik a zproštění odpovědnosti právnické osoby za přestupek	41
4.1 Zánik odpovědnosti právnické osoby za přestupek	41
4.1.1 Uplynutí promlčecí doby	41
4.1.2 Smrt fyzické osoby	43
4.1.3 Zánik právnické osoby, nemá-li právního nástupce	44
4.1.4 Vyhlášení amnestie	44
4.2 Zproštění odpovědnosti za přestupek	45
5. Přestupky právnických osob a správní řízení vedené finanční správou	47
5.1 Přestupky právnických osob v oblasti účetnictví	47
5.2 Správní tresty za přestupky v zákoně o účetnictví	48
5.3 Vybrané přestupky v zákoně o účetnictví	50
5.4 Judikatura v oblasti účetnictví	52
5.5 Analýza obecných dat vybranými orgány Finanční správy České republiky	53
5.5.1 Celkový počet případů sankcí uložených orgány Finanční správy	53
5.5.2 Liberační důvody	54
5.5.3 Souběžná odpovědnost právnické osoby a jednající fyzické osoby	55
5.5.4 Počet evidovaných přestupků právnických a fyzických osob	55
5.5.5 Konkrétní přestupky spáchané právnickými a fyzickými osobami	57
5.5.6 Chyby u přestupků za vedení účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 a § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví	59
5.5.7 Pokuty za přestupky v účetnictví	60
ZÁVĚR	62
POUŽITÁ LITERATURA	65
SEZNAM PŘÍLOH	70

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Tabulka 1: Druhy přestupků v zákoně o účetnictví.....	49
Tabulka 2: Druhy přestupků a výše pokut v zákoně o účetnictví	49
Tabulka 3: Sankce uložené územními finančními orgány podle zákona o účetnictví	53
Tabulka 4: Počet evidovaných přestupků PO a FO v jednotlivých krajských FÚ	55
Tabulka 5: Počet registrovaných subjektů v krajích	57
Tabulka 6: Celkové částky pokut v jednotlivých letech	60
Tabulka 7: Celkové, nejnižší a nejvyšší uložené pokuty	61
Obrázek 1: Počet případů uložených sankcí orgány finanční správy.....	54
Obrázek 2: Četnost přestupků v jednotlivých krajských finančních úřadech	57

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

Sb.	Sbírka zákonů
Odst.	Odstavec
PO	Právnícká osoba
FO	Fyzická osoba
NSS	Nejvyšší správní soud
ÚS	Ústavní soud
SŘ	Správní řád
SO	Statutární orgán
OZ	Občanský zákoník
ČR	Česká republika
GFŘ	Generální finanční ředitelství
OR	Obchodní rejstřík

ÚVOD

Přestupkové právo je velmi široká a rozmanitá oblast a cílem této práce není zabývat se všemi jeho aspekty, ale je úzce zaměřena na jeden konkrétní aspekt, a to na přestupky právnických osob. Dne 1. července 2017 došlo k podstatné změně právní úpravy přestupkového práva, kdy byl přijat nový a komplexní zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Zároveň dne 30. června 2017 pozbyl platnosti dosavadní zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, který byl správněprávní úpravou odpovědnosti za přestupky dlouhých 18 let. Vzhledem ke složitosti, roztržitosti a nekoncepčnosti trpěl dřívější systém úpravy odpovědnosti za přestupky řadou problémů.

Hlavním přínosem přijetí současného zákona bylo vytvoření jednotného pojmu „přestupek“, který se týká dosavadních přestupků, jiných správních deliktů fyzických osob, správních deliktů právnických osob a podnikajících fyzických osob. Dalším zásadním přínosem je sjednocení právní úpravy odpovědnosti za správních delikty fyzických, právnických a podnikajících fyzických osob.

První kapitola je svým obsahem nejrozsáhlejší, neboť jsou zde definovány základní vymezení v oblasti přestupků právnických osob. Na úvod se práce zabývá vymezením základních pramenů právní úpravy, podrobněji jsou rozvedeny důvody, které vedly k zavedení současné právní úpravy. Kapitola dále pojednává o vymezení pojmu právnická osoba, kde jsou rozebrány jednotlivé znaky právnických osob, což jsou jisté vlastnosti, které jsou společné pro všechny právnické osoby, nezávisle na jejich právní formě. Dále v této oblasti jsou definovány druhy a orgány právnických osob. Kromě toho, je část kapitoly soustředěna na vymezení samotného pojmu přestupek, kde jsou podrobně definovány znaky přestupku, pokus přestupku, jakož i pokračování v přestupku, přestupky hromadné a trvajících. Poslední část kapitoly náleží správním trestům, které lze za přestupky uložit.

Druhá kapitola pojednává o odpovědnosti právnických osob za přestupky. Důraz je kladen na specifikum, kdy odpovědnost právnické osoby je objektivní, neboť na rozdíl od odpovědnosti fyzické osoby za přestupek se nezkoumá zavinění. Pozornost je také věnována jednajícím fyzickým osobám, jejíž jednání se právnické osobě přičítá, jakož i souběhu odpovědnosti právnické a jednající fyzické osoby. Poslední část této kapitoly stručně definuje okolnosti vylučující protiprávnost, kdy musí tyto okolnosti existovat již před jednáním nebo při něm.

Ve třetí kapitole se dostáváme k odpovědnosti právního nástupce za přestupek. Přechod odpovědnosti právnické osoby na právního nástupce přichází v úvahu v případě, pokud se právnická osoba dopustila přestupku a zanikne s právním nástupnictvím. Cílem zavedení institutu bylo stanovisko, pokud by právnická osoba dobrovolně zanikla a převedla práva a povinnosti na svého právního nástupce, který by jinak nenesl odpovědnost za přestupek.

Čtvrtá kapitola, a zároveň poslední teoretická část je věnována zániku a zproštění odpovědnosti právnické osoby za přestupek. Kapitola se zabývá důvody zániku odpovědnosti za přestupek, kde se přednostně rozebírá uplynutí promlčecí doby. Závěr kapitoly je věnován zproštění odpovědnosti za přestupek, resp. liberačními důvody a jejich různými specifiky.

Poslední, pátá kapitola, je věnována praktické části, která se zabývá přestupky právnických osob v oblasti účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Cílem praktické části je analýza obecných dat vztahujících se ke správním řízením vedeným vybranými orgány Finanční správy České republiky. Důraz bude kladen především na data získaná od jednotlivých orgánů Finanční správy ČR. Obecná data o přestupcích právnických osob budou analyzována v porovnáním s fyzickými osobami. Pozornost v praktické části je také věnována judikatuře Nejvyššího správního soudu.

1 VYMEZENÍ PŘESTUPKU A PRÁVNICKÉ OSOBY V PRÁVNÍCH PŘEDPISECH

1.1 Prameny právní úpravy

Výchozím pramenem přestupkového práva je Ústavní zákon ČNR č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Ústava“) a Listina základních práv a svobod, vyhlášená usnesením předsednictva ČNR 2/1993 Sb., jako součást ústavního pořádku České republiky (dále jen „Listina“). Dalším pramenem jsou mezinárodní smlouvy podle čl. 10 Ústavy, které jsou bezprostředně aplikovatelné a mají přednost před zákonem. Z mezinárodních smluv je možné uvést především evropskou Úmluvu o ochraně lidských práv a základních svobod ve znění navazujících protokolů (Prášková, 2017, s. 54-55).

Základním pramenem přestupkového práva hmotného a procesního je nyní zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „přestupkový zákon“), který nabyl účinnosti 1. července 2017. Tento zákon se vztahuje na všechny přestupky, upravené ve zvláštních předpisech, pokud tyto zákony nestanoví něco jiného.

Prameny přestupkového práva hmotného jsou vedle zákona č. 250/2016 Sb., také zákony, které stanoví jednotlivé skutkové podstaty přestupků, druhy a výši správních trestů za ně, případně i některé odlišnosti týkající se odpovědnosti za konkrétní přestupky oproti obecné úpravě obsažené v přestupkovém zákoně. Většinu této právní úpravy tvoří zákon č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích. Tento zákon upravuje například přestupky proti veřejnému pořádku, přestupky proti občanskému soužití a přestupky proti majetku, apod. Rovněž existuje značné množství zákonů, které upravují přestupky v různých odvětvích veřejné správy (Kopecký, 2017, s. 298).

Dále je třeba uvést zákon č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“). Správní řád je rozsáhlý procesní předpis, který se při projednávání přestupků a jiných správních deliktů používá sekundárně. V důsledku toho se v těchto řízeních použije metoda správního řádu, jde-li o věci, které nejsou upraveny zvláštními zákony nebo jsou upraveny jen částečně a vyžadují řešení, pokud přestupkový zákon nebo jiný zvláštní zákon nestanoví jiný postup. Správní řád je významný tím, že formálně kodifikuje základní zásady, jimiž se řídí činnost správních orgánů (Fiala et al., 2021, str. 48).

Pokud jde o předchozí právní úpravu, do 1. července 2017 upravoval tuto oblast zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích (dále jen „zákon o přestupcích“). Zákon č. 250/2016 Sb., provedl v oblasti správního trestání řadu významných reforem, které mají dopad na velmi široké spektrum osob.

Prášková (2017, s. 17) uvádí, že předchozí právní úpravě byly vytýkány koncepční nedostatky, roztržitost, chybějící právní úprava základů odpovědnosti za správní delikty, nedostatky legislativního zpracování skutkových podstat správních deliktů, nezohlednění návaznosti správní odpovědnosti na trestní odpovědnost, přísnost správních trestů, apod.

V minulosti upravoval řízení o přestupcích právnických osob správní řád, který však nebyl schopen dostatečně postihnout všechna jeho specifika. Správní řád na mnoho oblastí nedokázal odpovědět, protože neexistoval obecný zákon upravující právní úpravu přestupků právnických osob, dokonce i zvláštní zákony často postrádaly základní hmotněprávní instituty. Vznikaly tak mezery v právu, které musely být v mnoha případech „vyplněny“ velmi problematickou analogií, která by však měla být ve správním právu použita pouze jako prostředek ultima ratio (Grygar, 2020, s. 2).

Prvním okamžitě patrným rozdílem je, že v obecném přestupkovém kodexu chybí zvláštní část s výčtem jednotlivých skutkových podstat přestupků. Tím je ustálena koncepce, že jednotlivé skutkové podstaty přestupků jsou obsaženy v konkrétních zvláštních zákonech. Hlavním úspěchem přestupkového zákona je sjednocení právní odpovědnosti fyzických osob, právnických osob a podnikajících fyzických osob do jednoho právního předpisu (Bohadlo et al., 2018, s. 4).

Kromě toho, přestupkový zákon sjednocuje pojem „přestupek“, do něhož řadí dosavadní přestupky, jiné správní delikty fyzických osob a správní delikty právnických osob. Ovšem do této definice naopak nezahrnuje veřejné disciplinární delikty a tzv. pořádkové delikty (Prášková, 2017, s. 61).

„Lze uzavřít, že zákon o odpovědnosti za přestupky znamená nepochybně významný posun v regulaci odpovědnosti za správní delikty. Nejen tím, že ji, jak zmíněno, sjednocuje, ale také v řadě ohledů přibližuje úpravě trestního práva, což je v souladu s koncepcí, podle níž má být nahlíženo na veškeré veřejnoprávní trestání jako na jeden celek.“ (Mates, 2016).

1.2 Vymezení pojmu právnická osoba

Pojem „persona“ (osoba) se do moderního jazyka dostal ze starověku. Bez ohledu na to, zda jsme je mohli považovat za „osoby“ v moderním smyslu, tento výraz obecně zahrnoval všechny lidi. I otrok tak byl osobou, neboť zastával v sociálním životě „roli otroka“. Stejně okolnosti platily i pro právnické osoby. Římské právo postrádalo název, který by v sobě zahrnoval všechny útvary, jež dnes považujeme za právnické osoby (Beran, 2012, s. 163).

Podle Berana (2012, str. 176) za subjekt práva v právním smyslu lze považovat pouze osobu, kterou lze identifikovat, která je schopna jednat a která odpovídá za své chování.

Obecnou právní úpravu pojmu právnické osoby nalezneme v § 20 odst. 1 v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), dle kterého *„právnická osoba je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Právnická osoba může bez zřetele na předmět své činnosti mít práva a povinnosti, které se slučují s její právní povahou.“*

Jak plyne z díkce z § 20 odst. 1 občanského zákoníku, právnická osoba nemůže vzniknout a existovat jako subjekt práva „sama od sebe“, nýbrž pouze díky zákonu. Právnická osoba, tak není přirozeným subjektem, ale se jedná o umělý konstrukt, kterému právo přiznává právní osobnost. V tomto ohledu se právní postavení právnických osob zásadně liší od právního postavení fyzických osob.

1.2.1 Znaky právnických osob

Právnická osoba je charakterizována jistými vlastnostmi, které jsou společné pro všechny právnické osoby, nezávisle na jejich právní formě.

Mezi společné znaky patří: právní osobnost, způsobilost k právním jednáním, deliktní způsobilost, majetková autonomie, organizační struktura, účel právnické osoby, název, sídlo a zápis do veřejného rejstříku, příslušnost právnické osoby (Prášková, 2017, str. 136-138).

Právní osobnost

Obecná právní úprava právní osobnosti je upravena v občanském zákoníku v § 15 odst. 1 jako způsobilost mít v mezích právního řádu práva a povinnosti. Právnická osoba na rozdíl od přirozené osoby dle § 118 občanského zákoníku má právní osobnost od svého vzniku do svého zániku. Podle tohoto zákona se právnické osoby zakládají a ruší ve čtyřech krocích (založení, vznik, zrušení a zánik).

Občanský zákoník dle § 122 rozlišuje tyto způsoby založení právnické osoby: zakladatelským právním jednáním, zákonem, rozhodnutím orgánu veřejné moci, popřípadě jiným způsobem, který stanoví i jiný právní předpis. Po založení právnické osoby následuje vznik, kdy právnická osoba vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku.

Zrušení právnické osoby upravuje § 168 občanského zákoníku, dle kterého: „*Právnická osoba se zrušuje právním jednáním, uplynutím doby, rozhodnutím orgánu veřejné moci nebo dosažením účelu, pro který byla ustanovena, a z dalších důvodů stanovených zákonem.*“ I když se to v daném ustanovení neuvádí, o dobrovolné zrušení právnické osoby jde i v případě, kdy se zrušuje dosažením účelu, pro který byla založena nebo uplynutím doby, na kterou byla založena (Prášková, 2017, s. 138).

Zánik právnické osoby lze nalézt v § 186 – 187 občanského zákoníku. Jde-li o právnickou osobu, jež zapisuje do některého z veřejných rejstříků, nemůže taková právnická osoba zaniknout jinak, nežli výmazem z takového rejstříku. Jde-li o právnickou osobu, která se do některých z veřejných rejstříků nezapisuje, zaniká podle občanského zákoníku ukončením likvidace. Právnická osoba vstupuje do likvidace dnem, kdy je zrušena bez právního nástupce nebo prohlášena za neplatnou.

Způsobilost k právnímu jednání

Způsobilost k právnímu jednání se označuje jako konkrétní aktivní způsobilost právnické osoby nabývat, pozbývat nebo měnit povahu práv a povinností, které jsou jí jako určité kategorii právnických osob uloženy. Tato způsobilost se projeví prostřednictvím činnosti oprávněných fyzických osob (Prášková, 2017, str. 137).

Občanský zákoník upravuje jednání za právnickou osobu v § 161 následovně: „*Kdo právnickou osobu zastupuje, dá najevo, co ho k tomu opravňuje, neplyne-li to již z okolností. Kdo za právnickou osobu podepisuje, připojí k jejímu názvu svůj podpis, popřípadě i údaj o své funkci nebo o svém pracovním zařazení.*“

Občanský zákoník vychází z toho, že právnickou osobu zastupují (protože jako fiktivní a tudíž vlastně neexistující útvar právnická osoba sama vůbec jednat nemůže). Ustanovení § 161 představuje svou povahou spíše pořádkový předpis, který vyžaduje, aby (všichni) zástupci právnické osoby (tj. včetně členů jejich orgánů) prokázali, že ji zastupují.

Nejvyšší soud se ve svém usnesení ze dne 8. 12. 2015 sp. zn. 29 Cdo 4384/2015 vyjádřil k zastupování takto: „*S účinností od 1. 1. 2014 jsou členové statutárního orgánu právnické*

osoby jejími zástupci. Jsou-li zájmy člena statutárního orgánu právnické osoby v rozporu se zájmy této právnické osoby, nemůže ji (při právních jednáních dotčených konfliktem zájmů) zastupovat. Z § 165 odst. 2 o. z. se podává, že není-li zde jiného člena orgánu, který je schopen právnickou osobu zastoupit, jmenuje soud právnické osobě opatrovníka. Jinými slovy, předpokladem jmenování opatrovníka soudem podle § 165 odst. 2 o. z. je rozpor mezi zájmy člena statutárního orgánu a právnické osoby a současně absence jiného člena orgánu, který je schopen právnickou osobu zastoupit.“

„Fyzická osoba jednající za právnickou osobu jako její zástupce je pak pouze jakýmsi „médiem“, prostřednictvím něhož se právnické osobě coby fiktivnímu (umělému) konstruktu přičítá právní jednání“ (Grygar, 2020, s. 37).

K tomu mohu uvést srovnání aktuálního rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 23. 7. 2019 sp. zn. 27 Cdo 4593/2017: *„Zastoupení členem statutárního orgánu je zastoupením svého druhu (sui generis), na něž nedopadá ani úprava smluvního zastoupení (§ 441 až 456 občanského zákoníku), ani úprava zastoupení zákonného (§ 457 až 488 občanského zákoníku).“*

Členové statutárního orgánu zastupují právnické osoby ve všech záležitostech. Za právnickou osobu vystupují také její zaměstnanci nebo členové. Obecná pravidla uvedená v § 166 občanského zákoníku se však neuplatní, pokud je právnická osoba podnikatelem.

Jak uvádí Prášková (2017, s. 137), způsobilost právnické osoby právně jednat je v souladu s jejich právní osobností, avšak způsobilosti nemohou být zbaveny. Přesto mohou být některým právnickým osobám zákonem uložena zvláštní omezení, která jim znemožňují vykonávat určité právní činnosti, které by jinak vykonávat mohly. Stejnou myšlenku sdílí i Beran (2018, str. 657), odůvodňuje to tím, že svéprávnost právnické osoby je pevně spjata s právním jednáním. Je také přesvědčen, že právnická osoba může jednat pouze v souladu s tím, co zákon resp. právní předpis považuje za jednání.

„Právnická osoba svéprávná být nemůže, za svéprávnou může být leda považována. Ve skutečnosti nejde ani tak o to, zda právnická osoba je či není svéprávná, nýbrž o to, jaké následky budou přičítány jednání jejích statutárních orgánů“ (Beran, 2018).

Deliktní způsobilost

Deliktní způsobilost je stav, kdy právnická osoba odpovídá za své protiprávní činy. U právnické osoby to znamená, že je způsobilá být odpovědná za protiprávní jednání členů

právnícké osoby, přičemž se tato deliktní odpovědnost přímo přičítá samotné právnícké osobě, viz dále.

Majetková autonomie

Právnícké osoby mají oddělený majetek od majetku členů, zakladatelů či jiných osob nebo jiného majetkového souboru (Prášková, 2017, s. 137).

K majetkové autonomii se i vyjádřil Nejvyšší soud svým rozsudkem ze dne 8. 4. 2015 sp. zn. 25 Cdo 4185/2014 takto: „*Definičním znakem právnických osob je mimo jiné jejich majetková samostatnost, jejímž výrazem je jednak to, že mají vlastní majetek, a jednak to, že jen ve vztahu k tomuto majetku nesou samostatnou majetkovou odpovědnost v právních vztazích, do nichž vstupují. Společníci jednotlivých obchodních společností tedy nejsou podílovými spoluvlastníky (spolumajiteli) majetku obchodní společnosti, ale jejich vztah k obchodní společnosti a k jejímu majetku je vymezen souborem práv a povinností plynoucích z účasti ve společnosti.*“

Organizační struktura

Jedná se o určení orgánů právnícké osoby a vymezení jejich pravomocí, zejména jejich oprávnění jednat za právníckou osobu.

Občanský zákoník upravuje také tvorbu, složení a fungování statutárních orgánů právníckých osob v ustanovení § 154-167. Rozhodující část této problematiky svěruje do rukou členů statutárního orgánu. Členové orgánů právníckých osob musí vykonávat funkci osobně, s péčí řádného hospodáře a případně odpovídat za škodu. Ve všech zásadních záležitostech zastupuje za právníckou osobu člen statutárního orgánu. Právníckou osobu zastupují také její zaměstnanci, avšak každý, kdo vystupuje jménem právnícké osoby, musí mít k tomu oprávnění.

Účel právnícké osoby

Účel právnícké osoby nalezneme v § 144 občanského zákoníku, dle kterého: „*Právníckou osobu lze ustavit ve veřejném nebo v soukromém zájmu. Tato její povaha se posuzuje podle hlavní činnosti právnícké osoby.*“

Žádná právnícká osoba nemůže vzniknout sama od sebe, každá musí sloužit nějakému účelu a často právě tento účel určuje práva a povinnosti právnícké osoby. Občanský zákoník zakazuje

založit právnickou osobu s úmyslem porušit zákon nebo dosáhnout nezákonného cíle ve vztahu k účelu právnických osob.

Název, sídlo a zápis do veřejného rejstříku

Jedná se o znaky, které odlišují právnickou osobu a umožňují její identifikaci. Podle § 1 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob (dále jen „zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob“), se veřejnými rejstříky právnických a fyzických osob rozumějí spolkový rejstřík, nadační rejstřík, rejstřík ústavů, rejstřík společenství vlastníků jednotek, obchodní rejstřík a rejstřík obecně prospěšných společností.

Občanský zákoník vzhledem ke své veřejnoprávní povaze pouze stanoví povinně zapisované údaje a zakotvení zásady formální a materiální publicity. V ustanovení § 120 občanského zákoníku jsou uvedeny náležitosti, které se do veřejného rejstříku o právnické osobě zapisují. Jedná se o den jejího vzniku, den jejího zrušení s uvedením právního důvodu a den jejího zániku. Dále název, adresa sídla a předmět činnosti, jakož i jméno a adresa bydliště nebo sídla každého člena statutárního orgánu spolu s uvedením způsobu, jakým tento orgán právnickou osobu zastupuje, a datum vzniku nebo zániku její funkce. Podrobnou úpravu předmětu úpravy ponechává občanský zákoník na jiných právních předpisech.

Název je upraven v občanském zákoníku v § 132, podle kterého: *„Jménem právnické osoby je její název.“* Název právnické osoby ji musí odlišit od jiných, mimo jiné i proto může mít právnická osoba jen jeden. Vrchní soud se také vyjádřil k oblasti odlišnosti názvu právnické osoby ve svém usnesení ze dne 3. 6. 2016 sp. zn. 7 Cmo 369/2015, zveřejněné pod č. 12/2018 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, následovně: *„Název spolku obsahující určení určitého sportu a název obce, v níž sídlí či v níž vyvíjí svoji činnost, není zaměnitelný s názvy spolků (či jiných právnických osob) obsahujících označení téhož sportu a jiné obce.“*

Sídlo právnické osoby je dalším povinným údajem. Každá právnická osoba musí mít při svém vzniku sídlo. Pro usnadnění stačí v zakladatelském právním jednání uvést, ve které obci se sídlo nachází.

1.2.2 Druhy právnických osob

V základním členění rozeznává občanský zákoník právnickou osobu ve veřejném nebo v soukromém zájmu, aniž by uváděl bližší vymezení (OZ § 144).

Občanský zákoník rozlišuje právnické osoby na korporace, fundace a ústavy. Korporace se dále rozděluje na obchodní společnosti a družstva, ty jsou upraveny zvláštním zákonem, kterým je zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, a dále spolky. Korporace je právnická osoba, kterou vytvořilo společenství osob. Občanský zákoník upravuje podrobněji pouze spolek. Spolek je právnická osoba vytvořená z vůle alespoň tří osob, kde charakteristickým znakem pro založení spolku je existence společného zájmu (Novotný et al., 2014, s. 39). Občanský zákoník fundaci definuje jako právnickou osobu vytvořenou majetkem vyčleněným k určitému účelu. Její činnost se váže na účel, k němuž byla zřízena. Fundace se rozděluje na nadace a nadační fondy. Posledním druhem právnické osoby je ústav. „*Ústav je právnická osoba ustavená za účelem provozování činnosti užitečné povahy společensky nebo hospodářsky s využitím své osobní a majetkové složky.*“ (Novotný et al., 2014, s. 39).

1.2.3 Orgány právnických osob

Z předchozího vymezení pojmu právnické osoby dle § 20 občanského zákoníku, vyplývá, že právnické osoby disponují vnitřním uspořádáním, tj. orgány. Tyto orgány, resp. jejich členové jsou dle své povahy oprávněny za právnickou osobu jednat jak uvnitř, tak navenek vůči třetím osobám. Právnická osoba odpovídá za jednání členů příslušného orgánu.

Orgány právnické osoby upravuje § 151 odst. 1 občanského zákoníku, ve kterém uvádí: „*Zákon stanoví, popřípadě zakladatelské právní jednání určí, jakým způsobem a v jakém rozsahu členové orgánů právnické osoby za ni rozhodují a nahrazují její vůli.*“

Právnické osoby mohou mít jak individuální (tj. jeden člen), tak kolektivní orgány (tj. s více členy). Aby se osoba mohla stát členem orgánu právnické osoby, musí mít plnou svéprávnost. Obecně platí, že kolektivní orgány, které rozhodují za právnickou osobu, tak činí ve sboru, ale občanský zákoník připouští i výjimku z tohoto požadavku. Podle § 158 odst. 2 zmíněného zákona totiž zakladatelské právní jednání může stanovit, že členové kolektivního orgánu rozhodují písemně nebo s využitím technologických prostředků neboli mimo zasedání, per rollam (Kindl et al., 2019, s. 131).

Každý, kdo přijal funkci člena orgánu právnické osoby (přičemž nikdo není povinen funkci přijmout), ji musí vykonávat s péčí řádného hospodáře, kterou § 159 odst. 1 OZ vymezuje jako činnost s nezbytnou loajalitou a potřebnou odborností a pečlivostí. K tomu se vyjádřil i Nejvyšší soud rozsudkem ze dne 26.10.2016 sp. zn. 29 Cdo 5036/2015 zveřejněný pod č. 131/2017 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek: „*Aby dostal požadavku péče řádného*

hospodáře, je jednatel společnosti s ručením omezeným povinen jednat při výkonu své funkce (mimo jiné) s potřebnými znalostmi, a tedy i informovaně, tj. při konkrétním rozhodování využít rozumně dostupné (skutkové i právní) informační zdroje a na jejich základě pečlivě zvážit možné výhody i nevýhody (rozpoznatelná rizika) existujících variant podnikatelského rozhodnutí. Splnění této povinnosti je ovšem nezbytné posuzovat z pohledu ex ante, tj. prizmatem skutečností, které jednatelem byly či při vynaložení příslušné péče (při využití dostupných informačních zdrojů) mohly a měly být známy v okamžiku, v němž dotčená podnikatelská rozhodnutí učinil.“

1.3 Vymezení pojmu přestupek

Zákonná definice přestupku je vymezena v ustanovení § 5 přestupkového zákona: „*Přestupkem je společensky škodlivý protiprávní čin, který je v zákoně za přestupek výslovně označen a který vykazuje znaky stanovené zákonem, nejde-li o trestný čin.*“

Z výše uvedené pojmové definice přestupku vyplývá, že aby bylo protiprávní jednání kvalifikováno jako přestupek musí:

1. splňovat tzv. materiální znak (tj. naplnit v odpovídající míře znak společenské škodlivosti),
2. být v zákoně formálně označeno za přestupek,
3. splňovat tzv. formální znaky (tj. znaky uvedené v zákoně),
4. nesmí se jednat o trestný čin (tj. odlišení od trestného činu) (Fiala et al., 2021, s. 64).

Obecně lze říci, že přestupek je čin s menší společenskou škodlivostí než trestní čin. Přestupky jsou založeny na materiálně-formálním pojetí, kdy odpovědnost za přestupek vzniká pouze tehdy, jsou-li naplněny všechny pojmové znaky – jak formální, tak materiální (Ondrušová et al., 2017, s. 63). Přestupky jsou v naší společnosti obecně vnímány, a taky právně upravovány, jako součást systému tzv. správních deliktů, a odpovědnost za jejich spáchání je obvykle vnímána jako správněprávní odpovědnost (Frumarová et al., 2017, s. 22).

Veřejné disciplinární delikty a správní delikty v užším slova smyslu (přestupky a jiné správní delikty) byly dvě kategorie správních deliktů, které bylo možné rozlišovat až do roku 2017 (Prášková, 2013, s. 142). Přestupkový zákon, který nabył účinnosti 1. července 2017, je novou právní úpravou, která sjednocuje pojem „přestupek“ a vztahuje se jak na stávající přestupky, tak na nejvýznamnější tzv. „jiné správní delikty“.

V systému správních deliktů rozlišujeme následující:

- Přestupky:
 - přestupky fyzických osob (v běžném občanském postavení),
 - přestupky právnických osob,
 - přestupky podnikajících fyzických osob,
- Tzv. jiné správní delikty:
 - disciplinární delikty,
 - tzv. pořádkové delikty (Frumarová et al., 2017, s. 22).

1.3.1 Znaky přestupku

Materiální znak přestupku

Materiální znak je vyjádřen tím, že se musí jednat o čin škodlivý pro společnost.

Právní konstrukce přestupku je podle platného práva založena na tzv. formálně-materiálním pojetí přestupku. To znamená, že aby byl přestupek trestný, musí splňovat jak zákonné znaky, tak odpovídající míru společenské škodlivosti (Fiala et al., 2021, s. 65).

Podle Práškové (2017, s. 98) má materiální znak zejména dvojí význam:

- umožňuje odlišit přestupek od trestného činu, pokud mají oba delikty stejné znaky,
- umožňuje nestíhat tzv. bagatelní přestupky (ty, jehož závažnost je zcela nepatrná, následky jsou bezvýznamné).

Protiprávnost

Protiprávnost činu znamená, že je v rozporu s (objektivním) právem, je porušena nebo nesplněna právní povinnost stanovená v zákoně nebo uložena na jeho základě. Spolu se znaky skutkové podstaty přestupku a materiálního znaku přestupku se protiprávnost obvykle považuje za samostatný znak přestupku.

Vztah mezi protiprávností a materiálním znakem (společenskou škodlivostí) je možné vyjádřit tak, že společenská škodlivost je primární, existuje nezávisle na právní úpravě a je právě tím důvodem, proč zákon zakazuje společensky škodlivý čin a vystavuje jej trestu (Prášková, 2017, s. 96).

Ke vztahu protiprávnosti se také vyjádřil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 6. 2011, č. j. 5 As 10/2011-111 kde konstatoval: „*Přestupkem může být pouze protiprávní čin. Chybí-li znak protiprávnosti, nelze odpovědnost za přestupek vyvozovat, protože se pak jedná o dovolené jednání, které, ačkoliv se svými znaky podobá přestupku, nenaplnuje skutkovou podstatu přestupku a není ani nebezpečné pro společnost. Přestupkem proto nemůže být jednání, které formálně přestupku odpovídá, ale není dána jeho protiprávnost. Okolností vylučující protiprávnost je mj. nutná obrana a krajní nouze*“.

Zákonné formální označení za přestupek

Přestupkem je jen takové protiprávní jednání, které zákon za přestupek slovem „přestupek“ výslovně označuje (pojmenovává).

Formální znaky přestupku

Pojmové znaky konkrétního přestupku jsou přítomny v každé skutkové podstatě přestupku. Bez jejich naplnění se o přestupek jednat nemůže. Znaky skutkové podstaty musí být rovněž uvedeny v zákoně, nikoli v právním předpise s nižší právní silou. Typovými znaky skutkové podstaty jsou objekt, objektivní stránka, subjekt a subjektivní stránka (Bohadlo et al., 2018, s. 48).

Prvním ze zákonných znaků je objekt přestupku. V případě objektu se rozlišuje tzv. obecný objekt a individuální objekt. Obecným objektem je zájem, který je chráněn zákonem, ale který je spácháním přestupku porušen nebo ohrožen. Společenský zájem, který je přestupkem porušen nebo ohrožen určuje tzv. individuální objekt (Ondrušová et al., 2017, s. 65).

Jak uvádí Frumarová (2017, s. 27) dalším znakem skutkové podstaty je objektivní stránka. Objektivní stránku lze definovat jako příčinný vztah mezi jednáním a následkem. Z právně teoretického hlediska určuje objektivní stránku deliktu protiprávní jednání jako projev volního chování, jeho nepříznivý následek a příčinná souvislost.

Subjektem skutkové podstaty přestupku je jeho pachatel, kterým může být fyzická osoba (§ 13 a násl. přestupkového zákona), podnikající fyzická osoba (§ 22 a násl. přestupkového zákona) a také právnická osoba. Právnické osobě jako pachateli bude věnována samostatná kapitola „*Právnická osoba jako pachatel přestupku, spolupachatel a nepřímý pachatel*“.

Posledním zákonným znakem skutkové podstaty přestupku je subjektivní stránka, kterým je zavinění. U právnických osob a podnikajících fyzických osob se nevyžaduje zavinění. Zákon stanoví okolnosti, za nichž se zavinění těchto osob za přestupek předpokládá (§ 20 a § 23

přestupkového zákona). Současně zákon upravuje okolnosti, za kterých mohou být tyto subjekty zproštěny odpovědnosti, tj. kdy pachatel již nebude za přestupek odpovídat (Ondrušová et al., 2017, s. 67).

Odlišení přestupku od trestního činu

Na začátek je vhodné uvést, že jeden skutek nelze zároveň hodnotit jako přestupek a zároveň jako trestný čin. Přestupek a trestný čin mají podobnost v tom, že se jedná o protiprávní činy. Přestupky od trestných činů se liší především druhem chráněného zájmu, mírou společenské odpovědnosti, právem chráněným zájmem a konstrukcí zavinění (Fiala et al., 2021, s. 67).

Formální pojetí trestného činu je v zákoně č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku (dále jen „trestní zákoník“) vyváženo zásadou subsidiarity trestní represe. Podle § 12 odst. 2 zmíněného zákona: „*Trestní odpovědnost pachatele a trestněprávní důsledky s ní spojené lze uplatňovat jen v případech společensky škodlivých, ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu*“.

Z této definice vyplývá, že použití trestního práva je přípustné pouze v situacích natolik společensky škodlivých, kdy by bylo nedostačující uplatnit odpovědnosti podle jiného právního předpisu. Trestní právo tak má z hlediska svého místa v právním systému postavení tzv. *ultima ratio* – posledního prostředku. Pouze tehdy, když všechny ostatní právní prostředky selžou, by mělo být použito (Fiala et al., 2021, s. 67).

K tomu se i vyjádřil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 28. 7. 2014, sp. zn. I. ÚS 1521/14 kde uvedl: „*Ačkoli v trestním právu bezpochyby platí zásada subsidiarity trestní represe, vyjádřená v ustanovení § 12 odst. 2 trestního zákoníku, tato má relevanci pouze ve vztahu k případům, kdy je možné jednání pachatele nepostihovat trestněprávními nástroji. Ústavní soud zdůrazňuje, že princip subsidiarity trestní represe nelze chápat tak, že trestní odpovědnost je vyloučena vždy, pokud existuje paralelně nějaký jiný druh odpovědnosti za protiprávní jednání, např. odpovědnost občanskoprávní, pracovněprávní, přestupková nebo kázeňská. V úvahu tedy obecně přichází souběžné nastoupení trestní odpovědnosti spolu s dalším druhem odpovědnosti.*“

1.3.2 Pokus přestupku

Pokus přestupku je upraven v § 6 odst. 2 přestupkového zákona následovně: „*Pokus přestupku je též jednání právnické nebo podnikající fyzické osoby, které bezprostředně směřuje k dokonání přestupku, jestliže k dokonání přestupku nedošlo*“.

Právo v této souvislosti používá pojem „vývojová stadia trestné činnosti“, kde se rozlišuje příprava, pokus a dokonání čin. Sleduje se posloupnost, v níž se v rámci těchto stadií projevuje úmysl pachatele vykonat konkrétní protiprávní čin, avšak se pachateli přičítá pouze nejzávažnější forma jednání, tzn. forma, která je nejbližší k dokonání (Fiala et al., 2021, s. 73).

Příprava přestupku není trestná, ale pokus přestupku se trestá stejně jako dokonání přestupku. Při ukládání správního trestu za pokus přestupku je třeba postupovat podle předpisů, které se vztahují na dokonané přestupky. V ustanoveních obecné zásady ukládání správních trestů se uvádějí konkrétní kritéria pro stanovení druhu a výše správního trestu za pokus přestupku. Cílem ustanovení o pokusu je postihnout jednání, jehož protiprávnost spočívá již v samotné hrozbě, tj., ve stavu hrozícím porušením chráněného zájmu, a nikoliv až ve stavu porušujícím právem chráněný zájem (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 146-147).

Odpovědnost za pokus přestupku může zaniknout v případě, pokud jsou splněny následující dvě podmínky:

- a) pachatel od dokonání přestupku dobrovolně upustil,
- b) odstranil nebezpečí, které jeho jednáním vzniklo zájmu chráněnému zákonem.

1.3.3 Pokračování v přestupku, přestupky hromadné a trvajících

Pokračování v přestupku

Na úvod je nutné rozlišit, zda se jedná o pokračování či opakování v přestupku. Opakování přestupku zahrnuje dva přestupky, které sice mají stejné skutkové podstaty, ale nejsou vedeny stejným záměrem (opakování vede buď k vícečinnému souběhu, nebo k recidivě), na rozdíl od pokračování v přestupku, kdy se jedná o jediný přestupek) (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 147).

Přestupkový zákon upravuje pokračování v přestupku v ustanovení § 7, ve kterém stanoví: „*Pokračováním v přestupku se rozumí takové jednání, jehož jednotlivé dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňují skutkovou podstatu stejného přestupku, jsou spojeny stejným nebo podobným způsobem provedení, blízkou souvislostí časovou a souvislostí v předmětu útoku*“.

Fiala et al. (2021, s. 69) charakterizuje čtyři znaky pokračování v přestupku, které musí být splněny kumulativně. Jsou jimi:

- stejná skutková podstata,
- stejný nebo podobný způsob provedení,
- objektivní souvislost (časová a v předmětu útoku),
- subjektivní souvislosti (společný záměr).

Stejná skutková podstata

Pokud jde o stejná skutkovou podstatu, myslí se tím, že každý následující dílčí útok pokračování v přestupku musí opět splňovat znaky téhož přestupku a musí být sám o sobě jednáním přestupkovým (Fiala et al., 2021, s. 69).

Stejný nebo podobný způsob provedení

Pokračovat lze pouze ve stejném nebo podobném jednání, což je vzhledem k základnímu obsahu pojmu logickým vyústěním této charakteristiky. Při interpretaci stejnorodosti je třeba brát v úvahu společný záměr pachatele (Fiala et al., 2021, s. 69).

Objektivní souvislost

U dílčích útoků musí být splněn požadavek blízké časové souvislosti. Úzká časová souvislost je zpravidla tehdy, pokud jsou mezi jednotlivými útoky přestávky v délce dnů či týdnů, mimořádně měsíců. Posouzení časové souvislosti vždy záleží na okolnostech daného přestupku (Prášková, 2017, s. 114).

K pojmu „*blízká časová souvislost*“ se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 2. 2014, č. j. 4 Ads 123/2013-23 ve kterém mimo jiné uvedl následující: „*Obecně přitom (z časového hlediska) platí, že čím delší je celková doba pokračující trestné činnosti, čím větší je počet dílčích útoků během ní spáchaných a čím vyšší je škoda způsobená obviněným na majetku poškozených, tím delší může být i doba mezi jednotlivými útoky, aniž by to bránilo závěru, že jde o pokračování v trestném činu.*”

Subjektivní souvislosti

Subjektivní souvislost spočívá v postupném realizování stejného záměru. Z pravidelnosti jednání pachatele lze usuzovat jednotný záměr, který musí být v řízení prokázán (Fiala et al., 2021, s. 70).

Trvající přestupky

Vymezení trvajícího přestupku nalezneme v ustanovení § 8 přestupkového zákona. Za trvající přestupek se považuje takový, jehož znakem je jednání, kterým pachatel vyvolá a následně udržuje protiprávní stav, nebo jeho jednání spočívá jen v tom, že udržuje nastalý protiprávní stav, který sám nevyvolal.

Hlavním znakem trvajícího přestupku je, že trest se ukládá právě za udržování protiprávního stavu. Dokud protiprávní stav trvá, pohlíží se na trvající přestupek jako na jediné jednání. Zlomovým bodem, který ukončuje takovýto jeden trvající přestupek od případně dalšího, je zahájení řízení o přestupku (Fiala et al., 2021, s. 71).

Hromadné přestupky

Hromadný přestupek je takový přestupek, u kterého se k naplnění skutkové podstaty vyžaduje více dílčích útoků, přičemž pouhý jeden útok by k naplnění skutkové podstaty nepostačil.

1.4 Správní tresty za přestupky

Oproti předchozí právní úpravě je úprava podmínek pro ukládání správních trestů mnohem komplexnější. Kromě nového přidaného trestu zveřejnění rozhodnutí o přestupku patří mezi další přidané tresty také uložení propadnutí náhradní hodnoty jako alternativa trestu propadnutí věci v případě, že pachatel uložení takového trestu zmaří. Ze správních trestů byl vyřazen trest zákazu pobytu (Vedral, 2017, s. 424).

Předchozí právní úprava zákona o přestupcích používala termín „sankce“, nová právní úprava nahradila tento termín pojmem „správní trest“, neboť lépe vystihuje trestní povahu hrozící sankce. Účelem zavedení pojmu „správní trest“ je sjednotit terminologii ve správní a soudní oblasti trestání fyzických, právnických a podnikajících fyzických osob. Název „*správní trest*“ zdůrazňuje, že se jedná o trestněprávní následek, který slouží k postihu porušení právních povinností uložených zákony správního práva (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 166-167).

Ustanovení § 35 přestupkového zákona upravuje druhy správních trestů, které lze podle tohoto zákona uložit za přestupek, jsou jimi následující:

- napomenutí,
- pokuta,
- zákaz činnosti,

- propadnutí věci nebo náhradní hodnoty,
- zveřejnění rozhodnutí o přestupku.

1.4.1 Napomenutí

Vzhledem k tomu, že napomenutí je nejmírnějším správním trestem, uděluje se za méně závažné přestupky. Tento trest má pachatele morálně odsoudit a také působit výchovně, aby si uvědomoval protiprávnost a škodlivost činu pro společnost (Prášková, 2017, s. 203).

Předchozí práva úprava zákona o přestupcích neobsahovala žádná pravidla pro výkon sankce napomenutí, nový přestupkový zákon úpravu již obsahuje. Součástí napomenutí je v souladu s ustanovením § 45 přestupkového zákona i upozornění pachatele na důsledky protiprávního jednání, které mu podle zákona hrozí, pokud by se ho i v budoucnu dopouštěl. Nově se zmíněný správní trest bude moci uložit i právnickým osobám, zatímco pro přestupky fyzických osob bylo napomenutí tradičním trestem.

Napomenutí lze uložit samostatně nebo ve spojení s jinými správními tresty. Výslovně je zakázáno uložit napomenutí spolu s pokutou (§ 36 přestupkového zákona). Napomenutí lze uložit za kterýkoli přestupek, avšak některé zvláštní zákony výslovně vylučují uložení tohoto správního trestu, nebo také v důsledku toho, že je stanovena povinnost uložit pokutu. Napomenutí jako druh správního trestu lze uložit příkazem podle § 90 odst. 1 přestupkového zákona a také příkazem na místě podle § 91 odst. 1 zmíněného zákona, kde příkaz na místě nahradil dřívější blokové řízení.

1.4.2 Pokuta

Dalším správním trestem, který lze za přestupek uložit, je pokuta. Pokutu lze uložit za každý přestupek. Jedná se o trest, který má ze své podstaty peněžitý charakter. Zároveň je to nepochybeně trest, který se za přestupky ukládá nejčastěji (Prášková, 2017, s. 203).

Obecným pravidlem je, že pokuty musí být ukládány v souladu s rozsahem sankcí stanovených zvláštním zákonem. V případech, kdy výše pokuty není zákonem upravena, lze uložit pokutu až do výše 1 000 Kč. Horní hranice pokut jsou nepřekročitelné a jsou stanoveny pevně, což má za následek to, že správní orgán nemůže uložit pokutu vyšší, než jakou umožňuje zákon (Fiala et al., 2021, s. 107).

Jak zdůrazňuje důvodová zpráva k přestupkovému zákonu (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 173) výše pokuty by měla být stanovena s ohledem na povahu a

závažnost přestupku a měla by být srovnatelná s výší pokuty stanovenou zákonem za přestupek stejné nebo podobné závažnosti. Tím by měla být respektována zásada přiměřenosti správních trestů.

Prášková (2014, s. 85) namítá problém především ve velikém rozpětí správní pokuty, která se často pohybuje od nuly do desítek milionů. Nejenže neodráží typovou škodlivost deliktu, ale také znemožňuje určit, jak závažný byl konkrétní přestupek, který byl spáchán. Zákony se téměř nikdy nezabývají základními a kvalifikovanými skutkovými podstatami a rozlišení výše pokut podle závažnosti konkrétních správních deliktů je často formální a nejednoznačné.

Pokud je stanovena dolní hranice pokuty, musí se jí správní orgán řídit (je omezen ve svém správním uvážení) a nemůže uložit pokutu nižší, pokud zákon nestanoví jinak, např. v § 44 přestupkového zákona, kde jsou uvedeny okolnosti, kdy lze uložit pokutu nižší.

Jelínková (2022, s. 152-153) tvrdí, že vzhledem k rozdílné osobní a majetkové situaci pachatelů může být stejná pokuta pro jednoho absurdní a neúčinná, ale pro druhého likvidační. Pokuta by neměla být likvidační, protože by porušovala princip přiměřenosti zásahu do ústavně zaručených práv, včetně možnosti vlastnit majetek. Přestože pokutovaná právnická osoba nenamítá likvidační charakter, který zřejmě ani nehrozí, správní orgány se domnívají, že při stanovení výše pokuty musí vždy přihlídnout k majetkovým a osobním poměrům pachatele.

K majetkovým poměrům se i vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 4. 2021, č. j. 1 As 498/2020-29 následovně: „*Samotné majetkové poměry pachatele bez dalšího automaticky nevedou k uložení nižšího trestu, vedou však k individualizaci uloženého trestu tak, aby uložený trest splnil svou funkci (své funkce) – preventivní, výchovnou, ochrannou, represivní a restorativní*“.

1.4.3 Zákaz činnosti

Jak je zdůrazněno v důvodové zprávě k přestupkovému zákonu (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 173), správní trest zákazu činnosti má především chránit společnost před závažným porušením povinností ze strany pachatele.

Zákaz činnosti často zasahuje do sféry pracovní činnosti pachatele. Vzhledem k tomu, že zakázaná činnost (tj. nemožnost vykonávat určité povolání) se jí přímo dotýká, je pachateli buď zakázáno tuto činnost vykonávat, nebo je mu fakticky znemožněno vykonávat tuto činnost v rámci svého zaměstnání (Prášková, 2017, s. 212).

Základním pravidlem pro uložení trestu zákazu činnosti je, že správní orgán může uložit tento trest pouze za podmínek a na dobu stanovenou zvláštním právním předpisem. Pokud zvláštní zákon dobu trvání zákazu činnosti nestanoví, použije se obecné pravidlo, podle něhož lze uložit tento druh trestu nejdéle na dobu tří let.

1.4.4 Propadnutí věci a propadnutí náhradní hodnoty

Propadnutí věci

Cílem propadnutí věci je zabránit pachateli, aby jej použil k páčání dalších trestných činů a případně mu odeprít prospěch ze spáchaného trestného činu. Jedná se tedy o trest, který má dopad na majetek pachatele, přičemž účelem tohoto trestu je právě odnětí vlastnického práva pachateli (Prášková, 2017, s. 222).

Správnímu trestu propadnutí věci mohou podléhat pouze ty věci, které spadají do taxativně vymezeného rozsahu a mají zákonem definovanou souvislost se spáchaným přestupkem. Podle ustanovení § 48 odst. 1 přestupkového zákona jde o následující věc:

- a) která byla ke spáčení přestupku užita nebo určena,
- b) kterou pachatel získal přestupkem nebo jako odměnu za něj,
- c) kterou pachatel, byť i jen zčásti, nabył za věc uvedenou pod písmenem b).

Propadnutí věci lze použít pouze tehdy, jde-li o věc náležející pachateli. Pokud je hodnota věci v nepoměru k povaze přestupku, nelze propadnutí věci uplatnit. Pokud to vyžaduje bezpečnost osob, majetku nebo jiný rovnocenný obecný zájem, nemusí být toto kritérium splněno (podle zmíněné důvodové zprávy k přestupkovému zákonu, jde-li například o zbraně, jedy, výbušniny nebo omamné látky). Vlastníkem propadlé věci se stává stát.

Propadnutí náhradní hodnoty

V návaznosti na § 71 trestního zákoníku je zaveden nový trest propadnutí náhradní hodnoty, jako doplněk správního trestu propadnutí věci.

Propadnutí náhradní hodnoty je nyní upraveno v ustanovení § 49 přestupkového zákona, dle kterého lze uložit zmíněný správní trest v případě, pokud pachatel před uložením správního trestu propadnutí věci jakýmkoli způsobem maří propadnutí věci, například zničením, poškozením, zcizením, zatajením, zužitkováním nebo jiným způsobem, a to až do výše odpovídající hodnotné věci, která byla předmětem přestupku.

1.4.5 Zveřejnění rozhodnutí o přestupku

Jak jsem již zmiňovala na začátku kapitoly o správních trestech, nově byl do katalogu správních trestů zařazen trest zveřejnění rozhodnutí o přestupku. Tento trest lze uložit pouze právnické nebo podnikající fyzické osobě. Základní podmínkou ovšem je, že takový druh správního trestu umožňuje uložit zvláštní zákon.

Zkušenosti zemí, kde se tento trest uplatňuje na právnické osoby, ukazují, že tento trest může být účinným správním trestem (např. ve Francii). Jedním z cílů tohoto správního trestu je požadavek, aby byla veřejnost informována o nekalých obchodních aktivitách právnických nebo podnikajících fyzických osob, které mají často špatnou pověst již ze své podstaty (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 174).

Represivní účinek tohoto trestu má negativní dopad především na dobrou pověst, dobré jméno a soukromí právnické osoby. Kromě toho má nepochybně dopad i na majetek postižené osoby, a to jak přímý (pachatel nese povinnost uhradit náklady spojené se zveřejněním rozhodnutí), tak nepřímý (může dojít ke ztrátě klientů, sponzorů, snížení konkurenceschopnosti) (Prášková, 2017, s. 226).

Více informací o tomto správním trestu poskytuje ustanovení § 50 přestupkového zákona. Současně je v ustanovení zdůrazněn postup správního orgánu, který má zajistit, aby míra zásahu do soukromí pachatele byla přiměřená vzhledem k povaze a závažnosti přestupku. Teprve po nabytí právní moci rozhodnutí o uložení správního trestu může být rozhodnutí o přestupku zveřejněno. Správní trest zveřejnění rozhodnutí o přestupku spočívá v tom, že výroková část pravomocného rozhodnutí se zveřejní vyvěšením na úřední desce správního orgánu prvního stupně na jeho vlastní náklady a zveřejněním ve veřejném sdělovacím prostředku na náklady pachatele (Prášková, 2017, s. 231).

2 PODMÍNKY A SPECIFIKA ODPOVĚDNOSTI ZA PŘESTUPEK

2.1 Odpovědnost právnické osoby za přestupek

Právnické osoby mají právní osobnost od okamžiku svého vzniku až do svého zániku (§ 118 občanského zákoníku). Po celou tuto dobu má právnická osoba práva a povinnosti, může vstupovat do právních vztahů, ale může také protiprávně jednat. Právnická osoba je umělá, právně technická konstrukce, která nemůže jednat sama, ale prostřednictvím fyzických osob.

Důvodová zpráva k přestupkovému zákonu (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 155) přitom uvádí, že: „*je nepodstatné, která fyzická osoba jednala a případně, zda zaviněně, ale jde o to, zda právnická osoba vynaložila veškeré úsilí pro to, aby splnila povinnosti, které jsou jí právním řádem uloženy. V rámci správněprávní odpovědnosti je pak ukládán správní trest právnické osobě za to, že osoby odpovědné za její řízení a fungování nezajistily splnění povinností jí uložených*“. Odpovědnost právnické osoby za přestupek je tedy objektivní, neboť na rozdíl od odpovědnosti fyzické osoby za přestupek se nezkoumá, zda bylo jednání zaviněné či nikoli.

2.1.1 Právnická osoba jako pachatel, spolupachatel a nepřímý pachatel

Přestupkový zákon v ustanovení § 20 stanovuje, že právnická osoba je pachatelem přestupku, pokud jsou kumulativně splněny tyto podmínky:

- ✓ k naplnění znaků přestupku došlo jednáním fyzické osoby a toto jednání je přičitatelné právnické osobě,
- ✓ zmíněná fyzická osoba porušila povinnost uloženou právnické osobě,
- ✓ k tomuto porušení došlo při činnosti právnické osoby, v přímé souvislosti s činností právnické osoby, ku prospěchu právnické osoby nebo v jejím zájmu.

Přestupkový zákon v ustanovení § 11 odst. 2 definuje spolupachatelství tehdy, pokud byl přestupek spáchán společným jednáním dvou nebo více osob, z nichž alespoň jedna osoba je právnická osoba nebo podnikající fyzická osoba. Na každého spolupachatele se hledí, jako by přestupek spáchal sám.

Za pachatele přestupku podle § 20 odst. 5 přestupkového zákona se považuje i právnická osoba, která ke spáchání přestupku využila jinou právnickou osobu nebo fyzickou osobu (jinou než osobu, která jedná jejím jménem a jejíž jednání je právnické osobě přičítáno), pokud tyto osoby nejsou zároveň odpovědné za přestupek. Jedná se o tzv. nepřímé pachatelství.

2.1.2 Přičitatelnost jednání fyzických osob jednajících za právnickou osobu této právnické osobě

Donedávna neexistoval žádný právní rámec, který by upravoval škálu fyzických osob, které mohou svým protiprávním jednáním založit odpovědnost právnické osoby. V důsledku toho sloužila jako základ obecná ustanovení občanského zákoníku, konkrétně § 151, § 162, § 163 a § 166 (Homolková, 2018).

Přestupkový zákon již obsahuje celkem 6 kategorií osob, jejichž jednání je za účelem posuzování odpovědnosti právnické osoby, právnické osobě přičitatelné (§ 20 odst. 2):

- statutární orgán nebo člen statutárního orgánu,
- jiný orgán právnické osoby nebo jeho člen,
- zaměstnanec nebo osoba v obdobném postavení při plnění úkolů vyplývajících z tohoto postavení,
- FO, která plní úkoly právnické osoby,
- FO, kterou právnická osoba používá při své činnosti,
- FO, která za právnickou osobu jednala, jestliže právnická osoba výsledku takového jednání využila.

Právnické osobě je jednání jejich zaměstnanců a jiných osob v podobném postavení přičitatelné, aniž by se muselo posuzovat, zda byl daný skutek spáchán v důsledku rozhodnutí, schválení nebo na pokyn orgánu právnické osoby, případně v důsledku zanedbávání potřebných opatření z jejich strany (Brim, 2018).

„Pro posouzení, zda je právnická osoba odpovědná za spáchání správního deliktu v souvislosti s jednáním jejího zaměstnance (případně člena nebo statutárního orgánu), je podstatné, zda k porušení právních povinností došlo v souvislosti s místní, časovou a věcnou vazbou k činnosti právnické osoby, tedy zda při činnosti, již byl způsoben protiprávní stav, zaměstnanec sledoval zejména z objektivního i subjektivního hlediska plnění svých pracovních úkolů. Pokud tomu tak nebylo, právnická osoba není za excesivní jednání svého zaměstnance odpovědná.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2017, č. j. 9 As 2013/2016-60, 3642/2017 Sb. NSS).

Ustanovení § 20 odst. 3 přestupkového zákona se vztahuje na všechny fyzické osoby jednající jménem právnické osoby. Podle tohoto paragrafu platí, že pokud zákon vyžaduje ke spáchání přestupku zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení pachatele, který je právnickou osobou, nemusí být tyto tzv. osobní znaky přítomny u fyzické osoby jednající jménem právnické osoby (Prášková, 2017, s. 145).

I když nelze přesně určit fyzickou osobu, jejíž jednání je právnické osobě přičítáno, je právnická osoba přesto odpovědná za přestupek. Postačí, pokud lze prokázat, že k jednání fyzické osoby skutečně došlo, i když ji nebylo možné ztotožnit, například pokud nebylo možné určit konkrétního zaměstnance (§ 20 odst. 6 přestupkového zákona).

Ustanovení § 20 odst. 1-3 přestupkového zákona se použijí i v situaci, kdy k jednání za právnickou osobu došlo před jejím vznikem (§ 127 občanského zákoníku), pokud soud, i když právnická osoba vznikla, rozhodne o její neplatnosti (§ 129 občanského zákoníku) nebo pokud právní jednání, které mělo založit oprávnění k jednání za PO, bylo neplatné nebo neúčinné.

2.1.3 Souběžná odpovědnost právnické osoby a jednající fyzické osoby

Tato oblast nebyla dosavadní právní úpravou nijak řešena. Neexistoval totiž jednotný kodex upravující správní právo deliktů. Významné změny v tomto ohledu přinesl až přestupkový zákon, který výslovně upravuje souběh odpovědnosti právnických a fyzických osob za přestupky (Homolková, 2018).

Souběžná odpovědnost je vymezena v ustanovení § 20 odst. 7 přestupkového zákona následovně: *„Odpovědností právnické osoby za přestupek není dotčena odpovědnost za přestupek fyzických osob uvedených v odstavcích 1 a 2 a odpovědností za přestupek těchto fyzických osob není dotčena odpovědnost právnické osoby za přestupek.“*

Důvodová zpráva (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 157). k souběhu odpovědnosti výslovně uvádí, že: *„ani jedna z odpovědností není považována za primární, neboť se jedná o možnost souběžného postihu fyzické i právnické osoby, shoduje-li se jejich protiprávní jednání. Správní orgány by se proto neměly spokojit pouze s postihem právnické osoby, ale měly by zkoumat rovněž to, zda fyzická osoba, jež za právnickou osobu jednala a tím naplnila znaky skutkové podstaty přestupku právnické osoby, nenaplnila shodným protiprávním jednáním též znaky skutkové podstaty přestupku fyzické osoby, a pokud ano, pak ji odpovídajícím způsobem potrestat“*

Skutkové podstaty přestupků právnických a fyzických osob jsou obvykle stanoveny pro každou skupinu samostatně, a to zejména s ohledem na odlišný režim odpovědnosti. Je možné, že se tyto skutkové podstaty kříží, a v některých případech se tak fyzická osoba jednající za právnickou osobu svým jednáním dopustí naplněním skutkové podstaty přestupku fyzických osob, tak přestupku právnických osob. V takové situaci dochází k většímu či menšímu souběhu odpovědností. Většinou se skutková podstata přestupku fyzické osoby zcela neshoduje se skutkovou podstatou přestupku právnické osoby (Homolková, 2018).

Zásada *ne bis in idem* není porušena souběžnou odpovědností právnické osoby a fyzické osoby jednající jejím jménem, protože jde o stíhání a potrestání dvou odlišných osob (Prášková, 2017, s. 149).

2.1.4 Objektivní odpovědnost právnické osoby za přešupek s možností liberace

Odpovědnost právnické osoby nezávisí na zavinění fyzické osoby, jejíž jednání je právnické osobě přičitatelné. Přestupkový zákon je založen na objektivní odpovědnosti právnické osoby s možností liberace. Jde o odpovědnost za následek, tj. bez ohledu na zavinění. Z toho vyplývá, že otázka zavinění se nikdy nezkoumá. Zkoumá se především jednání, následek a příčinná souvislost mezi nimi, což tvoří obligatorní znaky objektivní stránky skutkové podstaty (Homolková, 2018).

K existenci odpovědnosti tedy stačí, aby právnická osoba jednáním fyzických osob, které se jí přičítají, porušila právní povinnost, čímž jsou naplněny znaky skutkové podstaty přešupku. Nicméně objektivní odpovědnost neznamena, že právnická osoba je odpovědná za protiprávní stav vyvolaný událostí (např. povodeň) nebo vyšší mocí. Pro vznik odpovědnosti je třeba zjistit a prokázat jednání spočívající v porušení konkrétní právní povinnosti, nestačí pouze to, že došlo ke škodlivému následku (Prášková, 2017, s. 151).

Objektivní povaha odpovědnosti právnické osoby však podle Grygara (2019) neznamena, že by u přešupků právnických osob nebylo možné použít ustanovení o okolnostech vylučující protiprávnost, nebo dokonce nenaplnění materiálního znaku přešupku.

Objektivní odpovědnost právnické osoby ovšem není absolutní. Přestupkový zákon zakotvuje možnost liberace. Liberace je stav, kdy se právnická osoba zproští odpovědnosti a za přešupek tak neodpovídá. Ustanovení § 21 odst. 1 přešupkového zákona upravuje tzv. liberaci právnické osoby následovně: „*Právnická osoba za přešupek neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přešupku zabránila.*“ Liberaci právnické osoby bude věnována samostatná kapitola „*Zánik a zproštění odpovědnosti právnické osoby za přešupek*“.

2.2 Okolnosti vylučující protiprávnost

Tyto skutečnosti způsobují, že čin, který by se jinak podobal přešupku a měl jeho znaky, není protiprávní, a z tohoto důvodu není přešupkem (Fiala et al., 2021, s. 91). Okolnosti vylučující protiprávnost působí *ex tunc*, takže jednání od počátku není přešupkem. Odpovědnostní právní vztah nevznikne, pokud tyto okolnosti existují již před jednáním nebo při něm. Okolnosti vylučující protiprávnost se týkají samotného přešupku, pro jejich uplatnění není podstatné, zda je odpovědnost za přešupek považována za odpovědnost za zavinění nebo objektivní odpovědnost (Prášková, 2017, s. 165-166).

Přestupkový zákon upravuje tyto okolnosti vylučující protiprávnost: krajní nouze (§ 24), nutná obrana (§ 25), svolení poškozeného (§ 26), přípustné riziko (§ 27), oprávněné použití zbraně (§ 28).

Krajní nouze

Pojem krajní nouze je vymezen v přestupkovém zákoně v ustanovení § 24 odst. 1 takto: „Čin jinak trestný jako přestupek není přestupkem, jestliže jím někdo odvrací nebezpečí přímo hrozící zájmu chráněnému zákonem“. O krajní nouzi se nemůže jednat především tehdy, pokud nebezpečí, které hrozilo zájmu chráněnému zákonem, bylo možno za daných okolností odvrátit jinak.

V krajní nouzi může jednat jak fyzická osoba, tak právnická osoba (jednající prostřednictvím fyzických osob). Jinak řečeno, v krajní nouzi může jednat kdokoliv, kdo může být pachatelem (Ondrušová et al., 2017, s. 172). V kontextu okolností vylučujících protiprávnost je za nejširší institut považována krajní nouze. Nutná obrana se považuje za privilegovaný případ stavu krajní nouze. V případě nutné obrany se nevyžaduje subsidiarita a proporcionalita (Prášková, 2017, s. 167).

Nutná obrana

Institut nutné obrany je v § 25 přestupkového zákona vymezen tak, že čin jinak trestný jako přestupek není přestupkem, jestliže jím někdo odvrací přímo hrozící nebo trvajícím útok na zájem chráněný zákonem. Pokud byla obrana zjevně nepřiměřená způsobu provedení útoku, nejedná se o nutnou obranu.

V nutné obraně může jednat jak fyzická osoba, tak právnická osoba (jednající prostřednictvím fyzických osob). Jinak řečeno, v nutné obraně může jednat kdokoliv, kdo může být pachatelem přestupku (Ondrušová et al., 2017, s. 180).

Svolení poškozeného

Jedná se o hmotněprávní institut upraven nově v přestupkovém zákoně v ustanovení § 26, který má za následek, že čin není přestupkem. Svolení znamená, že osoba, jejíž zájmy jsou činem dotčeny, dá souhlas s jednáním, které zakládá znaky přestupku. Nicméně je nutné, aby se dotyčná osoba mohla svobodně rozhodnout, jakým způsobem bude tyto zájmy prosazovat. Jinými slovy, čin nesmí porušovat práva jiné osoby nebo zájmy společnosti.

Z důvodu tohoto omezení bude využití tohoto institutu v praxi poměrně vzácné, kdy bude přicházet v úvahu především u majetkových přestupků. Svolení může udělit fyzická osoba, podnikající fyzická osoba nebo právnická osoba (prostřednictvím fyzické osoby). Svolení poskytnuté právnickou osobou je vždy třeba porovnat s tím, zda svolení bylo uděleno fyzickou osobou oprávněnou jednat jménem právnické osoby (např. statutární orgán) nebo v zastoupení této osoby (Ondrušová et al., 2017, s. 188).

Přípustné riziko

Jedná se o nový institut upravující okolnosti vylučující protiprávnost, který předchází právní úprava zákona o přestupcích výslovně neřešila. Kromě jednání fyzické osoby jako pachatele přestupku lze tento institut využít i vůči právnické osobě a podnikající fyzické osobě. Tento institut je zakotven v § 27 odst. 1 a 2 přestupkového zákona. Aby byla činnost osoby vykonávána v rámci přípustného rizika, musí osoba jednat v souladu s poznatky a informacemi, které měla v době svého rozhodnutí, a současně zajistit, aby tak činila i nadále, jakož i jednat v rámci svého zaměstnání, povolání, postavení, funkce nebo předmětu činnosti. V poslední řadě se musí jednat o společensky prospěšnou činnost a musí být splněna zásada subsidiarity podstoupení rizika (Frumarová et al., 2017, s. 65).

Oprávněné použití zbraně

Po vzoru trestního zákoníku obsahuje nyní § 28 přestupkového zákona oprávněné použití zbraně. Tento institut se nevztahuje na soukromé osoby, které jsou oprávněny nosit a použít zbraň podle zákona č. 109/2002 Sb., o zbraních a střelivu, ale pouze na kvalifikované subjekty, tj. osoby které jsou oprávněny vlastnit a používat zbraň ze zákona (Prášková, 2017, s. 179).

Zákony, které upravují použití zbraně, se rozumí především zákon č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, zákon č. 553/1991 Sb., o obecní policii, zákon č. 219/1999 Sb., o ozbrojených silách České republiky apod.

3. Odpovědnost právního nástupce za přestupek

3.1 Přechod odpovědnosti na právního nástupce

V novele zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže, byl poprvé v oblasti správního trestání zaveden koncept přechodu odpovědnosti právnické osoby na její právního nástupce. Novelou zmíněného zákona je zákon č. 155/2009 Sb., který ve svém ustanovení § 22b odst. 6 zakotvuje následující východisko: „*Odpovědnost právnické osoby za správní delikt přechází na právního nástupce této osoby jen tehdy, pokud právního nástupce nejpozději v okamžiku vzniku právního nástupnictví věděl nebo vzhledem k okolnostem a k svým poměrům mohl vědět, že se právnická osoba před vznikem právního nástupnictví dopustila jednání, které naplnilo znaky správního deliktu.*“

Nejvyšší správní soud již před přijetím výše uvedené novely připustil možnost právního nástupnictví v případě obchodní společnosti zaniklé bez likvidace s právním nástupcem, kdy došlo k záměrnému zániku společností (fúze formou sloučení s jinou společností) ve snaze vyhnout se odpovědnosti za správní delikt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.12.2009, č. j. 8 Afs 56/2007-479).

Přestupkový zákon stanoví, že odpovědnost za přestupek přechází na právního nástupce právnické osoby v případě, pokud se právnická osoba dopustila přestupku, v průběhu řízení zanikla s právním nástupnictvím nebo změnila svou formu. V ustanovení § 33 odst. 1 přestupkového zákona je zavedena následující definice: „*Odpovědnost právnické osoby za přestupek přechází na jejího právního nástupce.*“

Podle Grygara (2020) je třeba předmětné ustanovení kritizovat, protože není jasné, zda k přechodu odpovědnosti dochází pouze v případě univerzálního nástupnictví, nebo i v případě singulárního nástupnictví. Je toho názoru, že pokud dochází k dispozici se subjektem, tedy právnickou osobou, k přechodu odpovědnosti na právního nástupce by mělo docházet pouze v případě univerzálního nástupnictví. Co se týče singulárního nástupnictví, k tomu důvodová zpráva k přestupkovému zákonu (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 167) uvádí následující: „*...pokud dochází jen k dispozici s objektem, tzn. s majetkem, ať už s podnikem nebo s jednotlivou pohledávkou, nejde o právní nástupnictví u vedeném smyslu.*“

Cílem návrhu je zabránit tomu, aby se právnická osoba vyhnula správnímu trestu za přestupek například tím, že účelově dobrovolně zanikne a převede práva a povinnosti na nový subjekt,

svého právního nástupce, který by jinak za přešupek nenesl odpovědnost (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 164).

Práva a povinnosti přecházejí na právního nástupce zejména jejich přeměnou, kterou občanský zákoník v § 174 odst. 1 definuje jako fúzi, rozdělení nebo změnu právní formy. Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev je speciálním zákonem, který do výčtu přeměn přidává převod jmění na společníka a přeshraniční přemístění sídla (Fiala et al., 2021, s. 102). Obecně platí, že ve všech případech přeměn dochází k přechodu odpovědnosti za přešupek na jednoho nebo více právních nástupců, s výjimkou změny právní formy právnické osoby a přemístění jejího sídla do zahraničí, což jsou změny právnické osoby bez právního nástupnictví (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 168).

Podle § 33 odst. 2 přešupkového zákona platí, pokud má právnická osoba více právních nástupců, přechází odpovědnost za přešupek na každého z nich, jako by byli původními pachateli. Přešupkový orgán by měl při rozhodování o druhu a výměře správniho trestu přihlédnout k tomu, jaká část rozsahu výnosů, užiteků nebo jiných výhod z přešupku přešla na právního nástupce, jakož i k tomu, zda některý z právních nástupců pokračuje v činnosti, při níž byl přešupek spáchán (viz. § 37 písm. h) přešupkového zákona).

Podle Grygara (2020) nebude možný přechod odpovědnosti na fyzickou (nepodnikající) osobu, neboť se jedná o odpovědnost za zavinění (viz § 15 přešupkového zákona). Domnívá se, že vzhledem k tomu, že to zákon ani okolnosti případu nezakazují, přechod odpovědnosti právnické osoby na fyzickou podnikající osobu již bude možný.

4. Zánik a zproštění odpovědnosti právnické osoby za přešupek

4.1 Zánik odpovědnosti právnické osoby za přešupek

V ustanovení § 29 přešupkového zákona jsou uvedeny důvody zániku odpovědnosti za přešupek. Tyto okolnosti vznikají v době následující po spáchání přešupku, ale ještě před tím, než je o něm pravomocně rozhodnuto. Z těchto důvodů je věc buď odložena dle § 76 odst. 1 písm. f) přešupkového zákona, nebo je řízení zastaveno dle § 86 odst. 1 písm. h) téhož zákona. Zánik odpovědnosti jedné osoby za přešupek nemá žádný vliv na odpovědnost jiné osoby za tentýž přešupek (případ spolupachatelství) (Frumarová et al., 2017, s. 70).

Dle platné právní úpravy se jedná o tyto důvody zániku odpovědnosti za přešupek: uplynutí promlčecí doby, smrt fyzické osoby, zánik právnické osoby, nemá-li právního nástupce a vyhlášení amnestie.

4.1.1 Uplynutí promlčecí doby

Existují dva důvody promlčení: hmotněprávní a procesní. Hmotněprávním důvodem je ztráta zájmu na stíhání pachatele po uplynutí stanovené doby, kdy škodlivý dopad protiprávního jednání pomine. Tyto hmotněprávní důvody jsou doplněny důvody procesními, zejména zánikem možnosti řádného dokazování, neboť důkazy již nejsou spolehlivé (Prášková, 2017, s. 183).

Zákonná promlčecí doba je lhůtou prekluzivní, což znamená, že se k ní přihlíží z úřední povinnosti, nikoliv však na základě námitky účastníka řízení. Po jejím uplynutí přestává být přešupek a jeho pachatel stíhán. Promlčecí doba se vztahuje na všechny přešupky (Fiala et al., 2021, s. 100).

K uplynutí promlčecí doby se i vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020-76, následovně: „*Smyslem úpravy promlčecí doby (vedle diferenciacce závažnosti jednotlivých přešupků) je jistota, dokdy může být přešupek projednán, respektive dokdy lze o něm rozhodnout. Ústavně chráněná je tedy právní jistota o tom, v jaké době zanikne odpovědnost za přešupek. To má význam nejen pro pachatele, ale i pro jiné účastníky řízení. Také pro správní orgány je důležité, aby (při nezměněném hmotněprávním posouzení skutku) přesně věděly, kolik času mají na projednání věci. Promlčecí doba proto musí být určena jasným způsobem tak, aby účastníci (obvinění) mohli rozumně předvídat, kdy zanikne odpovědnost za přešupek.*“

Délka promlčecí doby

Délka promlčecí doby by měla odpovídat závažnosti přestupku (což se odráží v druhu a výši hrozícího správního trestu), jakož i předpokládané složitosti řízení o konkrétním přestupku. Výše pokuty, která byla pachateli skutečně uložena, nebo skutečnost, že bylo upuštěno od uložení správního trestu, nemají na délku promlčecí doby žádný vliv (Prášková, 2017, s. 185).

Promlčecí doba je podle nové právní úpravy jeden rok, nebo tři roky, pokud se jedná o přestupek, za který zákon stanoví pokutu s horní hranicí nejméně 100 000 Kč. Na základě zákona č. 183/2017 Sb. kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákona o některých přestupcích, mohou zvláštní zákony stanovit jinou, zpravidla delší promlčecí dobu, odůvodňuje-li to závažnost přestupku. Pro příklad je vhodné uvést § 46e odst. 3 zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance nebo § 23 odst. 1 zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže (Vedral, 2017).

Jak uvádí důvodová zpráva (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 162), o stavení horní hranice sazby pokuty ve výši minimálně 100 000 Kč bylo rozhodnuto právě proto, že podobně vysoké sazby pokuty (i vyšší) již mají jiné zákony, které postihují právnické a podnikající fyzické osoby za porušení konkrétních právních povinností.

Běh promlčecí doby

Jedná se o objektivní lhůtu, která začíná běžet následující den po dni spáchání přestupku. Tím by měly být odstraněny i obtíže spojené s počítáním subjektivních lhůt, které začínají běžet okamžikem, kdy se správní orgán o přestupku dozvěděl, a tedy i posouzením, kdy k němu došlo (Mates, 2016). Dnem spáchání přestupku je pak den, kdy došlo k dokonání jednání, kterým byl přestupek spáchán. Pokud je účinek prvkem přestupku, zákon stanoví, že promlčecí doba začíná běžet dnem následujícím po dni, kdy účinek nastal. Přestupkový zákon v ustanovení § 31 odst. 2 také upravuje běh promlčecí doby u pokračujícího přestupku, hromadného přestupku a trvajících přestupku.

Promlčecí doba se počítá podle přirozeného běhu času (a momento ad momentum), neprodlužuje se tedy, pokud poslední den promlčecí doby připadne na sobotu, neděli nebo svátek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2013, čj. 7 As 95/2011-108).

Stavení promlčecí doby

Stavením promlčecí doby se rozumí, že po dobu, kdy trvá zákonem stanovená překážka uvedená v ustanovení § 32 odst. 1 přestupkového zákona, promlčecí doba neběží. Promlčecí

doba bude pokračovat, jakmile odpadne překážka. Do celkové promlčecí doby se započítává i doba, která plynula do vzniku překážky, jež způsobuje stavení běhu promlčecí doby.

Přerušení promlčecí doby

Přerušением promlčecí doby začíná běžet nová promlčecí doba. Pokud nastane zákonný důvod, promlčecí doba dosud uplynulá přestane mít význam a začne běžet nová promlčecí doba v délce stanovené pro daný přestupek (podle obecné úpravy v ustanovení § 30 odst. 1 přestupkového zákona) (Prášková, 2017, s. 189).

Podle § 32 odst. 2 přestupkového zákona se promlčecí doba zrušuje:

- a) oznámením o zahájení řízení o přestupku,
- b) vydáním rozhodnutím, kterým je obviněný uznán vinný,
- c) vydáním rozhodnutí o schválení narovnání.

K této oblasti se i vyjádřil ve svém rozsudku Krajský soud v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 28.12.2020, č. j. 61 A 9/2020-43 takto: „*Příkaz vydaný podle § 90 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, je rozhodnutím, jímž je obviněný uznán vinným ve smyslu § 32 odst. 2 písm. b) téhož zákona. Dnem jeho vydání (§ 71 odst. 2 správního řádu) se proto promlčecí doba přerušuje a počíná promlčecí doba nová.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.10.2020, č. j. 8 As 86/2020-46, bod 31).

Pro vyloučení příliš dlouhé promlčecí doby v případech jejího opakovaného přerušování je stanoven maximální limit délky promlčecí doby. Po přerušení zaniká odpovědnost nejpozději za 3 roky, resp. 5 let od spáchání přestupku.

4.1.2 Smrt fyzické osoby

Podle ustanovení § 23 občanského zákoníku je smrt fyzické osoby právní skutečnost, která spojuje zánik právní osobnosti, a v důsledku toho dochází k zániku odpovědnosti za přestupek. Prohlášení za mrtvého není uvedeno jako samostatný důvod zániku odpovědnosti za přestupek, neboť v případě prohlášení za mrtvého musí soud v rozhodnutí uvést den, který má být uznán za datum smrti (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 161). Pokud se jedná o smrt podnikající fyzické osoby, dochází k přechodu odpovědnosti za přestupek podle § 34 přestupkového zákona.

4.1.3 Zánik právnické osoby, nemá-li právního nástupce

Jde o situaci, kdy se přestupku měla dopustit právnická osoba, která zanikla a neexistuje právní nástupce. To platí jak pro zánik právnické osoby s likvidací, tak pro zánik právnické osoby bez likvidace rozhodnutím příslušného orgánu. Pokud ovšem existuje právní nástupce právnické osoby, odpovědnost za přestupek přechází na tento subjekt (viz kapitola 3.1 *Přechod odpovědnosti na právního nástupce*).

Podle § 118 občanského zákoníku má právnická osoba právní osobnost od okamžiku svého vzniku až do okamžiku svého zániku. Vzhledem k tomu, že právnická osoba po svém zániku již nemá právní osobnost, je s touto skutečností spojen zánik odpovědnosti právnické osoby za přestupek (Frumarová et al., 2017, s. 73). Pokud je právnická osoba zapsaná ve veřejném rejstříku, zaniká dnem výmazu z tohoto rejstříku. Pokud se právnická osoba nezapíše do veřejného rejstříku, zaniká skončením likvidace (§ 186 občanského zákoníku).

4.1.4 Vyhlášení amnestie

Posledním důvodem zániku odpovědnosti za přestupek je vyhlášení amnestie. Dle předchozího zákona o přestupcích byla amnestie upravena v ustanovení § 90, ve kterém bylo zakotveno, že amnestii ve věcech přestupků uděluje vláda České republiky usnesením, které se vyhlašuje ve Sbírce zákonů. Grygar (2017) namítá, že toto ustanovení bylo v rozporu s čl. 63 odst. 1 písm. k) Ústavy České republiky, neboť Ústava ČR stanoví, že pravomoc vyhlásit amnestii má pouze prezident republiky, aniž by Ústava ČR tuto pravomoc omezovala na trestněprávní amnestii.

Přestupkový zákon nově stanovuje amnestii ve svém ustanovení § 104 odst. 1 takto: „Amnestii ve věcech přestupků uděluje prezident republiky.“ Podle Grygara (2017) výraz „udělit amnestii“ je nesprávný, neboť amnestie je normativním právním aktem, a nelze ji tak udělit (na rozdíl od milosti), ale pouze rozhodnout o jejím vyhlášení. Podle § 104 odst. 3 zmíněného zákona dnem vyhlášení ve Sbírce zákonů nabývá amnestie účinnosti.

Amnestie má působit jako nápravné opatření v případech, kdy podle názoru prezidenta správní orgány dostatečně nezohlednily specifické okolnosti určité skupiny případů nebo postavení určité skupiny osob, např. v mimořádných situacích. Amnestie by tedy měla být využita zejména v případech, kdy lze postup správního trestání považovat za nepřiměřeně přísný (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 222).

4.2 Zproštění odpovědnosti za přešupek

Jak je již uvedeno v druhé kapitole o odpovědnosti právnické osoby za přešupek, pokud se bude chtít právnická osoba zprostit odpovědnosti za přešupek (liberace), bude muset prokázat, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možné požadovat, aby přešupku zabránila (§ 21 odst. 1 přešupkového zákona). Z dikce ustanovení vyplývá, že dokazování o vynaložení veškerého úsilí, je na právnické osobě. Jinými slovy, musí tvrdit konkrétní skutečnosti a předložit důkazy, které jí podle jejího názoru zprošřují odpovědnosti. Podezřelá právnická osoba je v tomto případě tím, kdo nese důkazní břemeno, a je na ní, aby liberační důvod výslovně uplatnila a zároveň nastínila důkazy, které hodlá předložit.

Pojem "vynaložení řádné péče" označuje soubor činností a postupů, které mají za běžných podmínek zabránit porušení nebo zanedbání právních povinností. Po právnické osobě lze požadovat, aby takovou obezřetnost projevovala například tím, že přijme opatření k ochraně svého majetku, pravidelně školí a kontroluje své zaměstnance, vyhodnocuje rizika spojená s jejich činností, stanoví administrativní a účetní postupy, zvolí vhodnou vnitřní strukturu, zavede interní audit atd. (Prášková, 2017, s. 154).

Jak uvádí Nejvyšší správní soud, povaha věci vyžaduje, aby liberační důvody byly specifikovány obecně, protože není možné je všechny předem přesně vymezit. Naopak je v nejlepší zájmu pachatele, aby mu byla dána možnost zvolit si opatření, která mohou vést k předcházení či ukončení protiprávního stavu, jakožto i opatření způsobilá k prevenci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.9. 2014, sp. zn. 4 As 123/2014).

Jak zdůrazňuje důvodová zpráva k přešupkovému zákonu (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 158), vynaložení veškerého úsilí musí být hodnoceno objektivně, nikoli subjektivně, proto se liberační důvod neuplatní v situacích, kdy existuje subjektivní hospodářská potíř nebo kdy odpovědná osoba musela odstranit nebo překonat překážky nesplnění povinnosti.

K liberačním důvodům se i vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21.8.2018, č. j. 9 As 195/2018-27 takto: „Liberační důvody jsou určeny pro aplikaci pouze ve výjimečných případech, jelikož představují výjimku z principu objektivní odpovědnosti. Představují nástroj, jehož cílem je předejít aplikaci neúměrné tvrdosti zákona. Pokud tedy existují okolnosti, ve kterých je nutné posuzovat, zda právnická osoba vynaložila veškeré úsilí k zabránění porušení povinnosti, správní orgán se jimi musí skutečně zabývat a ne pouze konstatovat, že podmínky nebyly splněny.“

Dle Práškové (2017, s. 156-157) nejsou liberačním důvodem například tyto skutečnosti:

- ekonomické potíže, nejistá finanční situace, druhotná platební neschopnost, problémy s dodávkou zboží, chování obchodních parterů, chyby dodavatelů apod.,
- vnitřní poměry a vnitřní organizační záležitosti odpovědné osoby, problémy s najímáním vhodných pracovníků,
- nedostatek úředního povolení, neznalost zákona či jiných právních předpisů,
- formální schválení etického kodexu,
- malá velikost provozovny nebo podniku.

Pokud se však prokáže, že právnická osoba nevykonávala povinnou nebo nezbytnou kontrolu nad fyzickou osobou, jejíž jednání je právnické osobě přičítáno, nebo že nebyla přijata nezbytná opatření k zabránění nebo odvrácení přestupku, nemůže se právnická osoba zprostit odpovědnosti za přestupek (§ 21 odst. 2 přestupkového zákona). Podle Grygara (2019) se automaticky nepřihlíží k tomu, že právnická osoba před spácháním přestupku vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přestupku zabránila, pokud splňuje jednu z tzv. negativních podmínek uvedených v § 21 odst. 2 přestupkového zákona.

V dalším rozsudku ze dne 28.11.2019, č. j. 7 As 413/2018 se vyjádřil Nejvyšší správní soud k vymezení liberačním důvodům takto: „*Osoba, která se chce dovolávat liberačního důvodu, musí ovšem prokázat, že provedla technicky možná opatření způsobila účinně zabránit porušení zákona. Nelze se spokojit s tvrzením, že vynaložila veškeré úsilí, aby ke správnímu deliktu nedošlo či s poukazem na to, že technicky možná opatření po ní nebylo možné spravedlivě požadovat, protože by jejich provádění bylo neekonomické.*“

5. Přestupky právnických osob a správní řízení vedené finanční správou

Hlavním cílem praktické části je analýza obecných dat vztahujících se ke správním řízením vedeným vybranými orgány Finanční správy České republiky. Tato kapitola bude věnována přestupkům právnických osob dle zákona o účetnictví.

Opatřené informace a podklady byly získávány tak, že byly zasílány žádosti o poskytnutí informací dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím (dále jen „zákon o svobodném přístupu k informacím“). Žádosti podle tohoto zákona byly odesílány na Generální finanční ředitelství a na 14 krajských finančních úřadů. V žádostech byly vytvořeny otázky, které se týkají přestupků právnických osob, s ohledem na rozdělení zvlášť pro právnické osoby a zvlášť pro fyzické osoby. Sledované období bylo vymezeno od roku 2017 do roku 2023. Na žádosti odpověděly všechny zmíněné orgány Finanční správy. Otázky, které byly pokládány, budou dále důkladně rozebrány a shrnuty v jednotlivých tabulkách.

5.1 Přestupky právnických osob v oblasti účetnictví

Jak již bylo zmíněno, přestupkový zákon neobsahuje taxativně vymezený výčet přestupků právnických osob. Přestupky a skutkové podstaty obsahuje řada dalších právních předpisů. Jedním z nich je i zákon o účetnictví, konkrétně pak ustanovení § 37 - §37aa, které explicitně vyjmenovává obsáhlý výčet přestupků souvisejících s účetnictvím společně se správními tresty spojenými s těmito přestupky.

Účetní jednotky, které se mohou dopustit přestupku podle zákona o účetnictví se dělí do dvou základních kategorií. Jsou jimi účetní jednotky, které nejsou podnikateli a účetní jednotky, které jsou podnikateli (resp. ostatní účetní jednotky).

Účetní jednotka, resp. její statutární orgán v případě právnických osob nebo podnikatel - fyzická osoba, je odpovědná za vedení účetnictví, včetně sestavení účetní závěrky, její zveřejnění a dalších povinností. Účetní jednotky mohou pověřit vedením účetnictví jinou právnickou nebo fyzickou osobu, což je však nezbavuje odpovědnosti. Sankce za případné porušení zákona dopadají výhradně na účetní jednotku (Králová, Hejret, 2022).

Zákon o účetnictví v ustanovení § 1 odst. 2 definuje obsáhlý výčet účetních jednotek. Mezi nejdůležitější lze zařadit např. tyto:

- právnické osoby se sídlem na území ČR,
- zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky podnikající na území ČR,
- fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku,
- fyzické osoby s ročním obratem nad 25 milionů Kč,
- fyzické osoby, které se rozhodly vést účetnictví dobrovolně,
- organizační složky státu,
- svěřenecké fondy podle občanského zákoníku,
- a další.

Přestupky dle zákona o účetnictví projednává příslušný finanční úřad, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak. Oprávněný finanční úřad tak činí na základě ustanovení § 37ab zákona o účetnictví. Příslušnost finančních úřadů je také zakotvena v ustanovení § 10 odst. písm. b) a e) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, dle kterého finanční úřad provádí řízení o přestupcích a vybírá a vymáhá peněžitá plnění, která uložily orgány Finanční správy. K projednávání přestupků je místně příslušný správní orgán, v jehož správním obvodu byl přestupek spáchán (§ 62 přestupkový zákon).

Správní řízení o přestupcích spáchaných dle zákona o účetnictví se zahajuje z moci úřední, a to především na základě kontrolních postupů uvedených v daňovém řádu, ale může být zahájeno i na základě informací získaných v rámci spolupráce s jiným správcem daně, např. celním úřadem provádějící daňovou kontrolu spotřební daně dle daňového řádu (§ 53 odst. 1 písm. d)).

5.2 Správní tresty za přestupky v zákoně o účetnictví

Podle zákona o účetnictví lze uložit za přestupek účetní jednotce pokutu až do výše 6 % hodnoty aktiv celkem nebo až do výše 3 % hodnoty aktiv celkem. Pokuty, které lze za přestupky uložit, jsou v tomto zákoně pevně stanoveny. Tyto pokuty ukládají příslušné finanční úřady. Druhy přestupků a jejich zařazení do kategorie výše pokuty jsou vyobrazeny v následující tabulce č. 1.

Tabulka 1: Druhy přestupků v zákoně o účetnictví

Přestupky s výší pokuty až 6 % hodnoty aktiv	
Druh přestupku	Zákonné ustanovení
Nevedení účetnictví	§ 37a odst. 1 písm. a)
Nesestavení účetní závěrky	§ 37a odst. 1 písm. b)
Nesestavení účetní závěrky ke stanovenému dni	§ 37a odst. 1 písm. c)
Nevyhotovení výroční zprávy	§ 37a odst. 1 písm. d)
Nepoužití pro účtování a sestavení ÚZ mezinárodní účetní standardy	§ 37a odst. 1 písm. i)
Přestupky s výší pokuty až 3 % hodnoty aktiv	
Nesestavení zprávy o platbách	§ 37a odst. 1 písm. e)
Vedení účetnictví v rozporu se zákonem	§ 37a odst. 1 písm. f) § 37a odst. 1 písm. g)
Účetní závěrka neobsahuje povinné součásti	§ 37a odst. 1 písm. h)
Účetní závěrka není ověřena auditorem	§ 37a odst. 1 písm. j)
Výroční zpráva není ověřena auditorem	§ 37a odst. 1 písm. k)
Nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy	§ 37a odst. 1 písm. l)
Nezveřejnění zprávy o platbách	§ 37a odst. 1 písm. m)
Neuvedení nefinančních informací ve VZ nebo SZ	§ 37a odst. 1 písm. n)
Nezveřejnění nebo nezpřístupnění samostatné zprávy	§ 37a odst. 1 písm. o)
Neuschování účetních záznamů	§ 37a odst. 1 písm. q)

Zdroj: vlastní zpracování

Dále je možné uložit pokuty ve výši 5 000 Kč, 100 000 Kč a 50 000 Kč za přestupky definované v zákoně o účetnictví. Tabulka č. 2 zobrazuje druhy přestupků rozdělené do tří kategorií podle výše uložené pokuty.

Tabulka 2: Druhy přestupků a výše pokut v zákoně o účetnictví

Druh přestupku	Zákonné ustanovení	Výše pokuty
Nezajištění podmínek pro předávání účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu	§ 37a odst. 1 písm. r)	5 000 Kč
Nepředání účetního záznamu do centrálního systému účetních informací státu	§ 37a odst. 1 písm. s)	5 000 Kč
Nevedení jednoduchého účetnictví	§ 37a odst. 3 písm. a)	100 000 Kč
Nesestavení přehledů v rozsahu a ve lhůtě	§ 37a odst. 3 písm. b)	100 000 Kč
Nezajištění veškerých údajů ve zpracovaných přehledech	§ 37a odst. 3 písm. c)	100 000 Kč
Nesestavení přehledů ke stanovenému dni	§ 37a odst. 3 písm. d)	100 000 Kč
Vedení jednoduchého účetnictví v rozporu se zákonem	§ 37a odst. 3 písm. e)	50 000 Kč
Neuschování účetních záznamů	§ 37a odst. 3 písm. f)	50 000 Kč
Nezveřejnění přehledu o majetku a závazcích, výroční zprávy nebo obdobného dokumentu	§ 37a odst. 3 písm. g)	50 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Kromě sankcí podle zákona o účetnictví může být účetní jednotka vystavena riziku pokuty udělené rejstříkovým soudem podle § 104 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob (dále jen „zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob“). Pokud účetní jednotka ignoruje výzvu k předložení listin, může jí rejstříkový soud uložit pokutu až do výše 100 000 Kč za nesplnění povinnosti uložit příslušné listiny do sbírky listin. Rejstříkový soud může zahájit řízení o zrušení zapsané osoby s likvidací, pokud dotyčná účetní jednotka odmítá splnit požadavek i přes opakované výzvy a odmítnutí splnit výzvu může mít závažné důsledky pro třetí osoby a je na tom právní zájem. Důsledky může mít i člen statutárního orgánu právnické osoby, který nesplní povinnosti na základě opakované výzvy a čelí tak porušení péče řádného hospodáře.

Rejstříkový soud je také oprávněn zrušit neaktivní korporace bez likvidace a následně je vymazat z obchodního rejstříku podle nedávno přijatého ustanovení § 105a zákona o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob. Obchodní korporace se považují za neaktivní, pokud nepředložily do sbírky listin řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku za nejméně dvě po sobě jdoucí účetní období. Rejstříkový soud musí vyzvat korporaci k nápravě, teprve pokud se korporaci výzvu nepodaří doručit, může soud přijmout opatření k jejímu zrušení bez likvidace. Pokud je výzva řádně doručena, může soud postupovat pouze stávajícím způsobem, tedy uložit korporaci pořádkovou pokutu nebo ji zrušit s likvidací (Ožďan, 2021).

5.3 Vybrané přestupky v zákoně o účetnictví

Nevedení účetnictví

Nevedení účetnictví v souladu s § 4 odst. 1 zákona o účetnictví je pro účetní jednotku přestupkem. Pro jednotlivé typy účetních jednotek je v tomto ustanovení uvedena povinnost vést účetnictví. Zákon o účetnictví stanoví jak počáteční okamžik, od kdy vést účetnictví, tak i konečný okamžik, k jakému dni účetnictví ukončit.

Nesestavení účetní závěrky nebo nevyhotovení výroční zprávy

Účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že nesestaví účetní závěrku podle § 6 odst. 4, nesestaví účetní závěrku ke dni stanovenému v § 19 odst. 1 nebo nevyhotoví výroční zprávu podle § 21 odst. 1 až 6 zákona o účetnictví.

Podle českého i evropského práva je účetní závěrka konečným výsledkem celého účetního procesu. Účetní jednotky sestavují účetní závěrku jako řádnou k poslednímu dni účetního

období, jinak sestavují účetní závěrku jako mimořádnou. V zákoně je také obsaženo slovo "mezitímní účetní závěrka", která se týká případů, kdy je třeba správně zjistit stav majetku a závazků za určitých okolností, které jsou uvedeny v zákoně (Králová, Hejret, 2022).

Podle ustanovení § 21 a násl. zákona o účetnictví jsou účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, povinny vypracovat výroční zprávu. Cílem výroční zprávy je poskytnout důkladné, vyvážené a komplexní informace o vývoji výkonnosti, činnosti a hospodářském postavení účetní jednotky.

Vedení účetnictví v rozporu se zákonem

Účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že vede účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2 nebo vede účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 zákona o účetnictví.

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám v § 7 odst. 1 povinnost „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“. Odstavec druhý zmíněného ustanovení rozvádí následně pojem věrný a poctivý obraz.

Požadavek správnosti lze nalézt v § 8 odst. 2 zákona o účetnictví. Podle tohoto zákona je účetnictví správné, pokud účetní jednotka vede účetnictví způsobem, který není v rozporu se zákonem. Králová a Hejret (2022, s. 252) vyvozují závěr, že porušení některého ustanovení zákona o účetnictví naplňuje výše uvedenou skutkovou podstatu. V důsledku toho může být toto ustanovení v praxi nejobtížněji pochopitelné.

Sestavení účetní závěrky, která neobsahuje všechny povinné součásti

Účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že nezajistí, aby jí sestavená účetní závěrka obsahovala povinné součásti podle § 18 odst. 1 nebo 2 zákona o účetnictví. Zmíněné ustanovení definuje účetní závěrku jako nedílný celek, který je tvořen rozvahou, výkazem zisku a ztráty a přílohou.

Neověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem

Účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že v rozporu s § 20 odst. 1 zákona o účetnictví nemá účetní závěrku ověřenou auditorem nebo v rozporu s § 21 odst. 7 nemá výroční zprávu ověřenou auditorem. V těchto ustanoveních jsou uvedeny podrobnější podmínky, kdy musí mít účetní závěrku nebo výroční zprávu ověřenou auditorem.

Nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy

Účetní jednotka se dopustí přestupku, pokud nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu podle § 21a zákona o účetnictví. V ustanovení § 21a zákona o účetnictví je uvedeno, že této informační povinnosti podléhají právnické osoby se sídlem v České republice, které se zapisují do veřejného rejstříku, nebo ty, kterým to ukládá zvláštní právní předpis. Předložením účetní závěrky rejstříkovému soudu je povinnost jejího zveřejnění splněna. Podle Králové a Hejreta (2022, s. 284) je tato skutková podstata pravděpodobně nejfrekventovanější.

Podle zákona o účetnictví musí být účetní závěrka zveřejněna ve sbírce listin do 30 dnů od schválení příslušným orgánem a ověření auditorem, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne. Do 31.12.2021 existovalo několik způsobů předání dokumentů rejstříkovému soudu. Díky novele zákona o účetnictví účinné od 1. 1. 2021 lze o zveřejnění účetní závěrky požádat správce daně. Správce daně musí elektronicky předat účetní závěrku v příslušném rozsahu rejstříkovému soudu, pokud jsou splněny všechny zákonné požadavky (Koubovský, 2022).

Neuschování účetních záznamů

Účetní jednotka se dopustí přestupku tím, že v rozporu s § 31 zákona o účetnictví neuschová účetní záznamy. Podle tohoto ustanovení jsou povinny uschovávat účetní záznamy po předem stanovenou dobu. Jednotlivé doby pro úschovu účetních záznamů jsou pevně stanoveny zákonem.

5.4 Judikatura v oblasti účetnictví

Jedny z nejčastěji řešených případů jsou spory, do kdy může správce daně uložit účetní jednotce pokutu, resp. jaká je její prekluzivní lhůta. O předmětných sporech existuje několik rozsudků, jedním z nich je i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2021, č. j. 2 Afs 268/2019-27.

V daném rozsudku NSS potvrdil, že se prekluzivní lhůta u sankcí za přestupky podle zákona o účetnictví řídí přestupkovým zákonem. Tento zákon stanoví jednorozhodčí dobu pro pokuty vypočtené jako procento z aktiv. Zásadní rozdíl spočívá v tom, že promlčecí doba začíná běžet dnem následujícím po dni spáchání přestupku, nikoliv okamžikem, kdy se správce daně o přestupku dozvěděl. To se podle soudu týká i přestupků spáchaných podle zákona o účetnictví ve znění do 31. prosince 2015, kde bylo pravidlo přísnější. Soud v tom

rozsudku určil, že promlčecí doba začala běžet dne 1. 1. 2015, tedy den následující po skončení účetního období 2014, z čehož plyne, že roční promlčecí doba skončila dne 1. 1. 2016. Z tohoto důvodu nemohl finanční úřad po tomto datu vyměřit pokutu za chyby v účetním období 2014.

Dalším z nálezů je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020-76. I v tomto případě Nejvyšší správní soud rozhodl, že subjektivní promlčecí doba u přestupků podle zákona o účetnictví je jeden rok. Pokud tedy zvláštní zákon nestanoví horní hranici sazby pokuty ve výši 100 000 Kč, ale pouze způsob výpočtu pokuty, tj. procentem z nějaké předem nejasné částky, uplatní se promlčecí doba kratší, a to jednoletá.

5.5 Analýza obecných dat vybranými orgány Finanční správy České republiky

5.5.1 Celkový počet případů sankcí uložených orgány Finanční správy

Žádost o poskytnutí informací podle zákona o svobodném přístupu k informacím byla odeslána Generálnímu finančnímu ředitelství (dále jen „povinný subjekt“). Uvedené otázky byly následující:

1. Celkový počet případů sankcí uložených orgány finanční správy dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví pro právnické a fyzické osoby za rok 2022 + celkové částky za tyto případy.

2. V jakých částkách a za které přestupky podle zákona č. 563/1991 Sb., byly uloženy pokuty právnickým a fyzickým osobám v jednotlivých letech 2017-2023?

Povinný subjekt disponuje pouze agregovanými údaji týkající se pokut za účetnictví v dělení na právnické a fyzické osoby. Jednotlivé tituly přestupků které níže uvedená tabulka č. 3 obsahuje, jsou konkrétně definované v § 37 odst. 1 a odst. 2 a v § 37a odst. 1 až 4 zákona o účetnictví.

Tabulka 3: Sankce uložené územními finančními orgány podle zákona o účetnictví

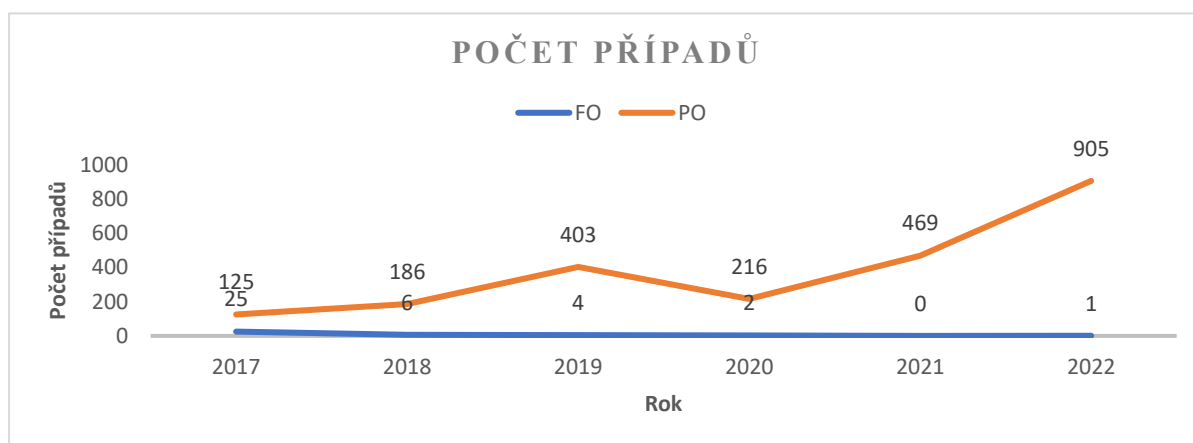
Sankce uložené územními finančními orgány podle zákona o účetnictví						
	2017		2018		2019	
	Počet případů	Částka v Kč	Počet případů	Částka v Kč	Počet případů	Částka v Kč
Fyzickým osobám	25	415 297	6	202 316	4	206 000
Právnickým osobám	125	3 964 082	186	4 542 394	403	5 027 286
CELKEM	150	4 379 379	192	4 744 710	407	5 233 286
	2020		2021		2022	
Fyzickým osobám	2	15 130	0	0	1	5 000
Právnickým osobám	216	1 968 861	469	4 891 112	905	9 134 787

CELKEM	218	1 983 991	469	4 891 112	906	9 139 787
--------	-----	-----------	-----	-----------	-----	-----------

Zdroj: data poskytnutá Generálním finančním ředitelstvím

Na základě tabulky č. 3 lze konstatovat, že počet případů uložených sankcí orgány Finanční správy podle zákona o účetnictví je u fyzických osob podstatně nižší, než počet případů uložených sankcí právnickým osobám. Z tabulky je také zřejmé, že od roku 2017 do roku 2022 rapidně klesá počet evidovaných sankcí pro fyzické osoby, naopak v tomto časovém rozmezí počet evidovaných sankcí pro právnické osoby výrazně vzrůstá, až na rok 2019, kde bylo evidováno pouze 216 případů.

Na závěr lze říci, že největší celková částka byla zaznamenána v roce 2022, což je výrazný nárůst, oproti předchozím evidovaným rokům.



Obrázek 1: Počet případů uložených sankcí orgány finanční správy

Zdroj: na základě dat poskytnutých GFŘ

Z vytvořeného grafu lze znovu vyvodit závěr, že počet případů uložených sankcí právnickým osobám výrazně stoupá, oproti tomu sankce uložené fyzickým osobám se pohybují stále v podobných číslech. Jak plyne z uvedené tabulky a grafu lze konstatovat, že právnická osoba je častěji pokutována, a tyto počty případů neustále stoupají.

5.5.2 Liberační důvody

Jak již bylo uvedeno v teoretické části, pokud se bude chtít právnická osoba zprostit odpovědnosti za přestupek, bude muset prokázat, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možné požadovat, aby přestupku zabránila (§ 21 odst. 1 přestupkového zákona).

Otázka: „Byly v období 2017-2023 uplatněny liberační důvody dle § 21 odst. 1 přestupkového zákona u přestupků právnických osob dle zákona č. 563/1991 Sb., které eviduje „vybraný“ finanční úřad?“

Zmíněná otázku byla zaslána 14 krajským finančním úřadům, avšak žádný krajský finanční úřad neneviduje žádnou právnickou osobu, která by v období 2017-2023 byla zproštěna odpovědnosti za přestupek dle zákona o účetnictví, protože uplatnila liberační důvody.

5.5.3 Souběžná odpovědnost právnické osoby a jednající fyzické osoby

Jak již zaznělo v teoretické části, o souběžnou odpovědnost se jedná v případě, pokud se skutkové podstaty kříží, a to tak, že některá fyzická osoba jednající za právnickou osobu svým jednáním dopustí naplněním skutkové podstaty přestupku fyzických osob, tak přestupku právnických osob. V takové situaci dochází k většímu či menšímu souběhu odpovědností.

Otázka: „Byl některý z přestupků právnických osob podle zákona č. 563/1991 Sb. v letech 2017-2023 spáchán souběžně s fyzickou osobou podle § 20 odst. 7 zákona č. 250/2016 Sb., které eviduje „vybraný“ finanční úřad?“

Otázka byla odeslána 14 krajským finančním úřadům, avšak žádný krajský finanční úřad neneviduje žádný přestupek v období 2017-2023, který byl spáchán souběžně s fyzickou osobou.

5.5.4 Počet evidovaných přestupků právnických a fyzických osob

Každý krajský finanční úřad eviduje počet přestupků právnických a fyzických osob dle zákona o účetnictví. Níže uvedená tabulka č. 4 znázorňuje přehled evidovaných přestupků v časovém rozmezí 2017-4/2023, včetně rozlišení zvlášť pro právnické osoby a zvlášť pro fyzické osoby.

Otázka: „Jaký je počet evidovaných přestupků právnických a fyzických osob dle zákona č. 563/1991 Sb. a jaká je jejich celková částka v jednotlivých letech 2017-2023 evidované „vybraným“ finančním úřadem?“

Tabulka 4: Počet evidovaných přestupků PO a FO v jednotlivých krajských FÚ

Finanční úřad	Kalendářní rok														Celkem
	2017		2018		2019		2020		2021		2022		4/2023		
	Účetní jednotka - PO														
hlavní město Praha	20		12		79		42		409		772		135		1 469
Liberecký kraj	1		1		6		3		11		24		12		58
Pardubický kraj	0		1		0		1		0		0		0		2
Olomoucký kraj	10		30		92		4		5		1		0		142
Zlínský kraj	27		4		4		2		0		7		1		45
	PO	FO	PO	FO	PO	FO	PO	FO	PO	FO	PO	FO	PO	FO	
Ústecký kraj	18	0	7	0	13	1	6	0	0	0	6	0	0	0	51
Jihočeský kraj	11	1	6	0	4	0	4	0	11	0	18	0	2	0	57

Plzeňský kraj	6	2	9	1	15	0	11	0	0	0	12	0	3	0	59
Karlovarský kraj	5	11	49	5	19	0	4	1	0	0	2	0	1	0	79
Královéhradecký kraj	2	2	2	0	3	0	0	0	1	0	3	0	0	0	13
kraj Vysočina	9	1	17	0	14	0	10	0	28	0	55	0	22	0	156
Středočeský kraj	7	0	17	0	86	2	28	0	15	0	274	0	27	1	457
Jihomoravský kraj^{b)}	17		67		147		35		48		9		0		323
Moravskoslezský kraj – řízení o přestupcích	1		0		0		0		1		12		19		33

Zdroj: na základě dat poskytnutých krajskými finančními úřady

Poznámka b): Finanční úřad pro Jihomoravský kraj nevede rozlišenou evidenci zvlášť pro právnické osoby a zvlášť pro fyzické osoby v počtu evidovaných přestupků. Lze ale dodat, že v roce 2022 se jednalo výlučně o přestupky právnických osob.

Již na první pohled je z tabulky zřejmé, že nejvíce spáchaných přestupků, konkrétně 1 469, eviduje Finanční úřad pro hlavní město Prahu, kde všechny přestupky spáchaly pouze právnické osoby, což nasvědčuje i tomu, že právnická osoba je častějším pachatelem přestupku. Na druhé pozici je Finanční úřad pro Středočeský kraj, který eviduje ve vymezeném období celkem 457 přestupků, z čehož pouze 3 přestupky spáchaly fyzické osoby, kde můžeme opět poznamenat, že častějším pachatelem přestupku je právnická osoba.

Pro srovnání s přestupky lze využít následující tabulku č. 5, která znázorňuje registrované subjekty v jednotlivých krajích. Hlavní město Praha a Středočeský kraj vykazuje nejvyšší počet registrovaných subjektů v ČR k roku 2022. V hlavním městě Praha je k roku 2022 celkově 670 392 registrovaných subjektů, z čehož bylo evidováno v časovém rozmezí 2017-2023 pouze 1 492 přestupků, což je opravdu mizivý podíl ve srovnání ke všem registrovaným subjektům. Zásadní odlišností u evidovaných počtů přestupků můžeme spatřovat u Finančního úřadu Moravskoslezský kraj, který je na čtvrté pozici s nejvyšším počtem registrovaných subjektů v ČR. FÚ pro Moravskoslezský kraj eviduje pouze řízení o přestupcích podle zákona o účetnictví, nikoliv počet evidovaných přestupků, i tak je možné usoudit, že s ohledem na počet registrovaných subjektů je počet zahájených řízení od roku 2017 do roku 2023 velmi nízký (33 přestupků), lze i říci, že ve srovnání s ostatními krajskými FÚ, je to třetí nejnížší počet přestupků.

Tabulka 5: Počet registrovaných subjektů v krajích

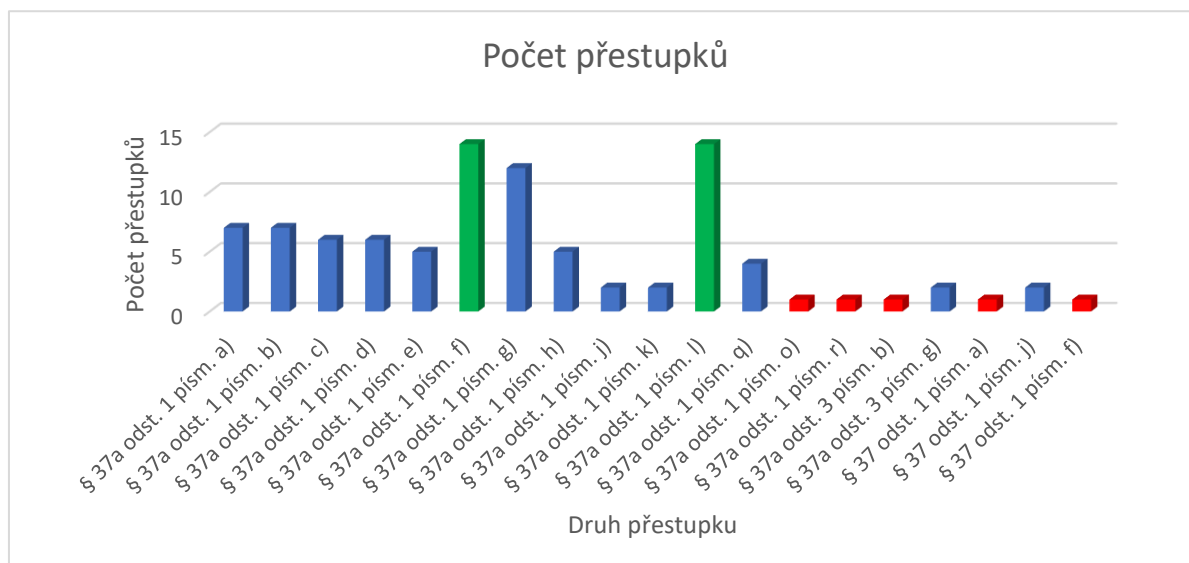
Registrované subjekty v ČR (k 31.12.2022)			
Kraj	Počet	Kraj	Počet
Hlavní město Praha	670 392	Olomoucký kraj	147 495
Středočeský kraj	362 031	Zlínský kraj	146 086
Jihomoravský kraj	335 762	Královéhradecký kraj	141 940
Moravskoslezský kraj	262 655	Pardubický kraj	125 246
Ústecký kraj	177 707	Kraj Vysočina	118 115
Jihočeský kraj	169 260	Liberecký kraj	115 776
Plzeňský kraj	149 980	Karlovarský kraj	74 396

Zdroj: vlastní zpracování dle (© Český statistický úřad, Veřejná databáze, 2010-2023)

5.5.5 Konkrétní přestupky spáchané právníky a fyzickými osobami

Otázka: „Jaké jmenovitě konkrétní přestupky spáchané právníky a fyzickými osobami podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví byly evidovány „vybraným“ finančním úřadem?“

Tato otázka byla položena 14 krajským finančním úřadům. Jednotlivé finanční úřady odpovídaly vcelku odlišně. Ze získaných odpovědí byl vytvořen příslušný graf. Do grafu bylo zaznamenáno celkem 19 druhů přestupků, které od roku 2017 do roku 4/2023 bylo evidováno krajskými finančními úřady.



Obrázek 2: Četnost přestupků v jednotlivých krajských finančních úřadech

Zdroj: na základě dat poskytnutých krajskými finančními úřady

Z grafu je zřejmé, že přestupek dle § 37a odst. 1 písm. f) a přestupek dle § 37a odst. 1 písm. l) zákona o účetnictví je nejčastějším přestupkem, kterého se právníky a fyzické osoby dopouštějí. Jedná se o přestupky za vedení účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a odst. 2 a přestupek za nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy dle § 21a zákona o účetnictví. Jak znázorňuje vyznačený graf, třetím častým přestupkem, kterého se tyto účetní jednotky

dopouštějí, je přestupek dle § 37a odst. 1 písm. g) (tj. vedení účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 zmíněného zákona).

Na závěr je vhodné sdělit, že méně častými přestupky dle vytvořeného grafu je např. přestupek dle § 37a odst. 1 písm. o) nebo r), či přestupek dle § 37 odst. 1 písm. a) nebo f) zákona o účetnictví. Všechny ostatní nezobrazené druhy přestupků v tomto časovém rozmezí krajské finanční úřady neevidují. Z grafu je také patrné, že se převážně jedná o přestupky podle § 37a zákona o účetnictví. Toto ustanovení je určeno pro účetní jednotky, které jsou podnikateli nebo osob odpovědných za vedení účetnictví.

Přestupek dle § 37a odst. 1 písm. l) zákona o účetnictví

Jak plyne z výše uvedeného grafu, přestupek za nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy se řadí mezi nejčastěji páchané přestupky.

Podle dat Ministerstva spravedlnosti své účetní závěrky nezveřejňuje včas ve sbírce listin obchodního rejstříku 42 % českých společností za poslední roky. Podle oslovených expertů se některé společnosti zveřejňování vyhýbají schválně, neboť nechtějí, aby se vědělo, jaké mají dluhy nebo majetek. Mluvčí Ministerstva spravedlnosti se vyjádřil následovně: „*Počet subjektů neplnících řádně povinnost ukládat účetní závěrky do sbírky listin je objektivně vysoký. Mezi lety 2018 a 2020 nezaložilo účetní závěrky přes 235 tisíc obchodních korporací, které vznikly před rokem 2021.*“ Ministerstvo spravedlnosti odhaduje, že každá čtvrtá společnost je neaktivní. Podle průzkumu rejstříkových soudů z roku 2018 zbytek nezveřejňuje své účetní závěrky z neznalosti, lenosti a nezřídka i záměrně (Veselá, 2022).

Tento přestupek mají na svědomí především menší firmy s tržbami do 10 milionů korun. Jako další z důvodů neplnění povinností zveřejnit účetní závěrku mohou být vztahy mezi menšími firmami a jejich majiteli, kteří si nemusí přát, aby jejich majetkové poměry byly veřejně zveřejněny. Dalším důvodem bývá fakt, že riziko postihu ze strany státu je minimální a většině sankcím předchází výzva rejstříkového soudu ke zveřejnění. Mnoho lidí se také domnívá, že stát není schopen prosazovat a vymáhat požadavek na povinné zveřejňování dokumentů, protože k tomu nemá prostředky a vůli (Žáčková, 2020).

Finanční úřad pro Olomoucký kraj eviduje v letech 2018-2023 celkem 132 přestupků podle § 37a odst. 1 písm. l) zákona o účetnictví za nezveřejnění účetní závěrky, kterého se dopustily pouze právnické osoby. I to je důkazem toho, že tento přestupek je nejčastějším přestupkem, kterého se účetní jednotky dopouštějí. Důvodem, jak uvedl FÚ pro Olomoucký kraj, je

promlčecí doba dle § 30 přestupkového zákona v délce 1 roku u přestupku za porušení zákona o účetnictví. Porušení ustanovení zákona o účetnictví jsou často zjišťována při prováděných daňových kontrolách, které probíhají za minulá účetní období, kdy již uplyne promlčecí lhůta a tím dojde k zániku odpovědnosti za přestupek. Zde si můžeme klást otázku, zda by nemělo mít účetnictví specifickou úpravu, neboť jak plyne z mnoha dostupných zdrojů, ve většině případů se přestupky podaří odhalit pouze při daňových kontrolách, nikoliv cíleně a záměrně. Konec konců, i judikatura dokazuje, že tyto přestupky jsou především zjištěny v souvislosti s daňovými kontrolami.

5.5.6 Chyby u přestupků za vedení účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 a § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví

Otázka: „Jaké jsou nejčastější chyby u přestupků za vedení účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 a § 7 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb. u právnických a fyzických osob, evidované „vybraným“ finančním úřadem?“

Na otázku bylo dotázáno všech 14 krajských finančních úřadů, avšak 4 finanční úřady nevedou takovouto evidenci nebo nejsou ze zákona povinny odpovědět. Zbylých 10 finančních úřadů poskytlo kladné odpovědi. Některé odpovědi finančních úřadů byly dost rozmanité.

Mezi získané odpovědi patří např.: neúčtování o všech účetních případech, nevedení skladové evidence, neprovedení inventarizace, účtování do jiného účetního období, neúčtování o poskytnutém úvěru a jeho splátkách, nevedení evidence o zásobách, obsah položek účetní závěrky neodpovídal skutečnému stavu, zásah do již uzavřeného účetnictví, nedoložení inventarizace, nesprávné zaúčtování účetních případů, neprůkazné účetnictví, nepoužití účetních metod dle zákona o účetnictví, nesprávné vykazování zůstatku.

I když 4 finanční úřady neposkytly odpověď, lze s ohledem na četnost získaných odpovědí od finančních úřadů souhrnně uvést, že mezi nejčastější chyby u přestupků za vedení účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 a § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví je neúčtování o všech účetních případech, nevedení skladové evidence, neprovedení inventarizace či nesprávné zaúčtování účetních případů.

5.5.7 Pokuty za přestupky v účetnictví

Otázka: „V jakých částkách a za které přestupky podle zákona č. 563/1991 Sb. byly uloženy pokuty právníckým a fyzickým osobám v jednotlivých letech 2017-2023 evidované „vybraným“ finančním úřadem?“

Otázky byly zaslány 14 krajským finančním úřadům, avšak Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj nevede evidenci rozlišení pro jednotlivé roky zvlášť a Finanční úřad pro Jihomoravský kraj nevede rozlišení pokut zvlášť pro PO a zvlášť pro FO, tím případě nelze jednoznačně určit jaké částky pokut byly uloženy právníckým osobám.

Tabulka 6: Celkové částky pokut v jednotlivých letech

FÚ - kraj	Účetní jednotka - PO						
	Celková částka pokut (v Kč) v jednotlivých letech						
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	4/2023
Středočeský	104 071	183 305	745 350	490 300	174 410	172 000	184 110
Jihočeský	780 314	294 480	205 000	89 260	490 500	342 000	550 000
Královéhradecký	30 000	14 000	67 000	0	5 000	27 000	0
hl. město Praha	330 633	152 782	870 629	387 202	3 329 042	6 639 238	919 210
Pardubický	0	247 000	0	30 000	0	0	0
Olomoucký	184 900	189 000	621 250	11 000	39 000	10 000	0
Zlínský	130 000	26 500	4 000	27 000	0	0	0
Liberecký	10 000	20 685	31 570	22 134	108 100	72 600	0
Ústecký	83 200	44 800	27 200	38 200	0	0	0
Plzeňský	145 900	140 889	165 529	46 580	0	44 070	9 180
Vysočina	426 720	408 900	270 300	149 500	655 629	589 737	0
Karlovarský	68 001	1 404 909	568 952	47 565	0	387 718	301 224
Moravskoslezský	Nevede rozlišení pro jednotlivé roky						
Jihomoravský	Nevede rozlišení zvlášť pro PO a zvlášť pro FO						

Zdroj: na základě dat poskytnutých krajskými finančními úřady

Již na první pohled je z tabulky patrné, že od roku 2020 některé krajské finanční úřady neuložily žádné pokuty. Důvodem může být pandemie Covid-19, například Finanční úřad pro Ústecký kraj volil klientský přístup, protože byl omezen styk s veřejností z důvodu pandemie Covid-19. Účetní jednotka byla telefonicky upozorněna, že v OR nebyla zveřejněna účetní závěrka, následně bylo ověřeno, že byla zjednána náprava. U ostatních krajských finančních úřadů, které neuložily žádné pokuty, uložily nižší správní trest, kterým je napomenutí, a to buď z důvodu pandemie Covid-19 nebo kvůli povaze přestupku.

Na závěr lze říci, že vzhledem k počtu evidovaných přestupků a celkových částek pokut v jednotlivých letech, které uložily krajské finanční úřady právníckým osobám, lze shrnout, že tyto částky pokut jsou velmi nízké. Pro srovnání lze uvést Finanční úřad pro Plzeňský kraj,

který eviduje v roce 2022 celkem 12 přestupků právnických osob a jejich celková výše uložených pokut za tyto přestupky dosahovala pouze 44 070 Kč.

Tabulka 7: Celkové, nejnižší a nejvyšší uložené pokuty

FÚ - kraj	Uložené pokuty právnickým osobám v období 2017 - 4/2023		
	Celková částka (v Kč)	Nejnižší částka (v Kč)	Nejvyšší částka (v Kč)
Středočeský kraj	2 045 746	500	151 100
Jihočeský kraj	2 752 054	1 000	326 220
Moravskoslezský kraj	73 901	1 774	27 120
Královéhradecký kraj	143 000	4 000	50 000
hl. město Praha	12 628 736	napomenutí	82 969
Pardubický kraj	277 000	30 000	247 000
Olomoucký kraj	1 055 150	900	100 000
Zlínský kraj	187 500	1 000	70 000
Liberecký kraj	265 089	1 000	46 000
Jihomoravský kraj (PO a FO)	4 212 397	900	125 000
Ústecký kraj	193 400	2 000	30 000
Plzeňský kraj	552 148	300	50 000
Kraj Vysočina	2 500 786	100	315 550
Karlovarský kraj	2 778 369	2 000	301 224

Zdroj: na základě dat poskytnutých krajskými finančními úřady

V následující tabulce jsou zobrazeny celkové částky pokut zahrnující nejnižší a nejvyšší uloženou pokutu právnické osobě. I zde je možné vidět, že celkové částky v určeném časovém rozmezí jsou v jednotlivých krajských finančních úřadech velmi nízké. Nejnižší pokuty jsou ukládány v řádech stovek korun, nebo byly uloženy pouze napomenutí, avšak některé krajské finanční úřady správní trest napomenutí nezahrnovaly do svých odpovědí. Naopak nejvyšší uložené pokuty jsou již v řádu tisíců. Jedna z nejvyšších udělených pokut je částka 326 220 Kč, která byla uložena Finančním úřadem pro Jihočeský kraj právnické osobě za neprovedení inventarizace a neprůkazné účetnictví. Další vysoká pokuta ve výši 301 224 Kč byla udělena Finančním úřadem pro Karlovarský kraj, který ji uložil za přestupek dle § 37a odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví. Správci daně mohou stanovit výši pokuty podle svého uvážení, avšak při ukládání pokut by měly být dodrženy právní zásady, včetně principu přiměřenosti.

ZÁVĚR

Cílem práce byla analýza právní úpravy přestupků páchaných právnickými osobami s důrazem na specifika řízení o těchto správních deliktech. Právní úpravu přestupků právnických osob již nově upravuje zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Tento nový zákon s sebou přinesl nespočet reakcí a odezev spojených s dřívější právní úpravou, která působila roztržštěně a obsahovala široké spektrum nedostatků a nejasností. Přestupkové právo je velmi široká a rozmanitá oblast, z tohoto důvodu byla teoretická část velmi rozsáhlá, neboť základní vymezení v oblasti přestupků právnických osob si zasloužilo více pozornosti. Práce byla také podrobně vyložena z toho důvodu, že zakotvením nové právní úpravy byly tyto oblasti dotčeny či alespoň částečně změněny.

V první kapitole se autor věnoval především základnímu vymezení v oblasti přestupků právnických osob. Druhá a třetí kapitola reprezentovala odpovědnost právnické osoby za přestupek a s tím související přechod odpovědnosti na právního nástupce. Čtvrtá, poslední teoretické část, pojednávala o zániku a zproštění právnické osoby za přestupek.

Závěrečný úsek této práce tvořila praktická část, která se zabývala přestupky právnických osob v oblasti účetnictví. Cílem této části byla analýza obecných dat vztahujících se ke správním řízením vedeným vybranými orgány Finanční správy. Získávání dat probíhalo zasíláním žádostí o informace podle zákona o svobodném přístupu k informacím, a to na Generální finanční ředitelství a na 14 krajských finančních úřadů. Práce s daty od jednotlivých orgánů Finanční správy ČR byla mnohdy složitá, neboť získané odpovědi se značně diferenciovaly a bylo obtížné je sjednotit. Sledované období bylo vymezeno od roku 2017, kdy již nabyl účinnosti přestupkový zákon, do dubna roku 2023. Data o přestupcích právnických osob v oblasti účetnictví byla analyzována v porovnání s daty o přestupcích fyzických osob.

Ze získaných dat vyplynulo, že počet případů uložených sankcí územními finančními orgány podle zákona o účetnictví je u právnických osob výrazně vyšší, než počet případů uložených sankcí fyzickým osobám, kdy rovněž tyto počty rok od roku klesaly, na rozdíl od počtu případů právnických osob, které narůstaly. Co se týká liberačních důvodů, tak žádný krajský finanční úřad neevidoval v těchto letech žádnou právnickou osobu, která usilovala o zproštění odpovědnosti za přestupek v oblasti účetnictví. Dalším zkoumaným odvětvím byla souběžná odpovědnost právnické a jednající fyzické osoby, kde opět žádný krajský finanční úřad neevidoval přestupek spáchaný souběžně s jednající fyzickou osobou.

Dále z analýzy dat vyplynulo, že necelá polovina krajských úřadů nezaevidovala žádné přestupky fyzických osob v tomto časovém rozmezí, i to mělo za následek, že právnická osoba je představovala častějšího pachatele přestupku. Zajímavé je také uvést, že Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj a Finanční úřad pro Jihomoravský kraj nevedou rozlišenou evidenci pro PO a FO, nebo dokonce evidenci spáchaných přestupků. Pro shrnutí je vhodné dodat, že s ohledem na počet registrovaných subjektů v krajích byly počty evidovaných přestupků u jednotlivých krajských finančních úřadů za tak rozsáhlé období velmi nízké, upřímně řečeno až mizivé.

Co se týká konkrétních spáchaných přestupků, lze říci, že se převážně jednalo o přestupky dle § 37a odst. 1 a § 37a odst. 3 zákona o účetnictví. Nejčastějším přestupkem podle získaných dat, tvořil přestupek dle § 37a odst. 1 písm. l) za nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy dle § 21a zákona o účetnictví. Příčin nezveřejnění účetní závěrky je mnoho, jednou z nich je i záměrné nezveřejnění, lenost, nebo to, že riziko postihu ze strany státu je minimální, neboť sankci předchází výzva ze strany rejstříkového soudu. Druhým nejčastějším přestupkem, kterého se právnické osoby dopouštěly, byl přestupek dle § 37a odst. 1 písm. f) za vedení účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2. Je vhodné ovšem zmínit, že v případě přestupků za vedení účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2 se převážně jednalo o chyby za neúčtování o všech účetních případech, nevedení skladové evidence, ale také neprovedení inventarizace.

Poslední analyzovanou oblast reprezentovaly správní tresty za přestupky. Celkově lze shrnout, že tyto částky pokut byly poměrně nízké, a to buď v jednotlivých letech, nebo celkově za období 2017-2023. Některé krajské finanční úřady zatím neuložily žádné pokuty, nebo uložily nižší správní trest, kterým je napomenutí, a to například z důvodu pandemie Covid-19. Nejnižší uložené částky pokut mohou být zapříčiněny z mnoha důvodů, jedním z nich může být i to, že správce daně zvolí nižší správní trest, nebo to, že správce daně stanoví vyšší pokuty podle svého uvážení na základě povahy přestupku, avšak musí být vždy dodrženy právní zásady.

Dále lze usuzovat, že přestupek za nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy je nejčastějším deliktem. Podle získaných dat a dostupných článků téměř 42 % českých společností za poslední roky nezveřejňuje účetní závěrku. Příčin, jak již bylo uvedeno, je mnoho. Mezi roky 2018 a 2020 nezaložilo účetní závěrky přes 235 000 obchodních korporací, z čehož každá čtvrtá společnost byla neaktivní. U několik obchodních korporací chybělo

uložení i za několik let. Lze dojít k závěru, že vzhledem k počtu uložených pokut za přestupky u jednotlivých orgánů Finanční správy ČR a počtu registrovaných subjektů v ČR, rejstříkové soudy a finanční úřady, které by měly povinnost zveřejňovat účetní závěrku primárně kontrolovat, se na ní z kapacitních důvodů speciálně nezaměřují. Rejstříkové soudy, dle dostupných zdrojů nemají dostatečný personál. Kontroly provádějí namátkově, nebo spoléhají na podněty zvenčí, či jak již bylo uvedeno, ve většině případů na kontrolu tak dochází pouze v rámci daňových kontrol. Dalším zásadním důvodem, proč se eviduje enormní množství nezveřejněných účetních závěrek a na druhou stranu tak málo přestupků a uložených pokut, je fakt, že tomu obvykle předchází výzva od rejstříkového soudu nebo finančního úřadu, kde pak následně obchodní korporace tuto povinnost splní. V praxi to tak může mít následek, že většina firem neřeší uložení listin do obchodního rejstříku, neboť reaguje až na urgenci od finančních úřadů nebo rejstříkových soudů, tyto výzvy však zas tak časté nejsou. Z toho lze hodnotit, že sankce ze strany rejstříkových soudů a finančních úřadů jsou dostatečné, avšak je zapotřebí důslednější vynucování a větší kapacitní síly na to, aby tyto přestupky byly vymahatelné. Bez personálního posílení soudů nejspíš zásadní změny v naplněnosti rejstříku čekat nelze.

Na základě výstupů z analytické části lze tvrdit, že častějším pachatelem přestupku je právnická osoba. Počty evidovaných přestupků právnických osob neustále stoupají, i když vzhledem k počtu registrovaných subjektů jsou to stále nízké počty. Naopak přestupky fyzických osob v účetnictví jsou ojedinělé a pohybují se na konstantní úrovni v jednotlivých letech. Mezi nejčastěji páchané přestupky lze uvést přestupky dle § 37a odst. 1 písm. f) a dle § 37a odst. 1 písm. l) zákona o účetnictví.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] BERAN, Karel, 2018. *Může být právnická osoba svéprávná*. Právník: Teoretický časopis pro otázky státu a práva [online]. Praha: Ústav státu a práva AV ČR, **157** (8), s. 657-669. [cit. 2023-04-01]. ISSN 0231-6625. Dostupné z: www.pravnik.eu
- [2] BERAN, Karel, 2012. *Pojem osoby v právu: osoba, morální osoba, právnická osoba*. Praha: Leges. Teoretik. ISBN 978-80-87576-06-9.
- [3] BOHADLO, David, Jan BROŽ, Stanislav KADEČKA, Petr PRŮCHA, Filip RIGEL a Vít ŠŤASTNÝ, 2018. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 700 s. ISBN 978-80-7598-052-6.
- [4] BRIM, Luboš, 2018. Přičitatelnost přestupků právnickým osobám (se zřetelem k právu trestnímu). Soudní rozhledy. Praha: C. H. Beck, **24** (11-12), s. 353-355. ISSN 1211-1405.
- [5] Český statistický úřad: Registr ekonomických subjektů [online], c2010-2023. Praha: Český statistický úřad [cit. 2023-06-12]. Dostupné z: <https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/cs/index.jsf?page=statistiky#katalog=33695>
- [6] FIALA, Zdeněk, Kateřina FRUMAROVÁ, Eva HORZINKOVÁ, Martin ŠKUREK et al., 2021. *Správní právo trestní*. 2. vydání. Praha: Leges, 308 s. ISBN 978-80-7502-531-9.
- [7] FRUMAROVÁ, Kateřina a kolektiv, 2017. *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, 400 s. ISBN 978-80-7502-250-9.
- [8] GRYGAR, Tomáš, 2020. *Specifika řízení o přestupku právnické osoby*. Praha: C. H. Beck, 2020, 168 s. ISBN 978-80-7400-783-5.
- [9] GRYGAR, Tomáš, 2019. Zproštění odpovědnosti právnické osoby za přestupek. Advokátní deník [online]. Praha: Česká advokátní komora, 2019 (11), 53-56. [cit. 2023-04-01]. ISSN 2571-3558. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2019/12/28/zprosteni-odpovednosti-pravnicke-osoby-za-prestupek/>
- [10] GRYGAR, Tomáš, 2020. Konkurence řízení o přestupku právnické osoby s trestním řízením proti právnické osobě pohledem principu *ne bis in idem*. *Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva*. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, **LIII**(1). ISSN 0139-6005.

- [11] GRYGAR, Tomáš, 2017. Přestupková amnestie v novém zákoně o odpovědnosti za přestupky. *Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva*. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, **L**(2). ISSN 0139-6005.
- [12] HOMOLKOVÁ, Barbora, 2018. JUDr. Souběžná odpovědnost právnických a fyzických osob za správní delikty. *Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva*. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, **LI**(6). ISSN 0139-6005.
- [13] JELÍNKOVÁ, Jitka, 2022. Posouzení přiměřenosti výše pokuty za přestupek. *Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva*. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, **LV**(3-4). ISSN 0139-6005.
- [14] KINDL, Milan, Aleš ROZEHNAL a kol, 2019. *Občanský zákoník: Praktický komentář*. Plzeň: Aleš Čeněk, 991 s. ISBN 978-80-7380-742-9.
- [15] KOPECKÝ, Martin, 2017. Příslušnost v řízení o přestupcích. *Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva*. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, **L**(6), 313 s. ISSN 0139-6005.
- [16] KOUBOVSKÝ, Petr. Účetnictví v praxi: Problematika zveřejnění účetní závěrky. Wolters Kluwer: DAUČ | Expert na daně a účetnictví [online]. 14.12.2022 [cit. 2023-06-02]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/10879/problematika-zverejneni-ucetni-zaverky>
- [17] KRÁLOVÁ, Magdalena a Miloslav HEJRET, 2022. Zákon o účetnictví s komentářem [online]. 2. vydání. Praha: Grada, 120 s. [cit. 2023-05-09]. ISBN 978-80-271-4702-1. Dostupné z: <https://www.bookport.cz/e-kniha/zakon-o-ucetnictvi-2022-s-komentarem-1256390/>
- [18] MATES, Pavel, 20 7. K některým procesním ustanovením zákona o odpovědnosti za přestupky. *Právní rozhledy*. Praha: C. H. Beck, 25(3), 77, ISSN 1210-6410.
- [19] MATES, Pavel, 2016. Nad některými oblastmi nového zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. *Bulletin advokacie*. Praha: Česká advokátní komora, 2016 (12), s. 25-30. ISSN 1210-6348.
- [20] NOVOTNÝ, Petr, Jitka IVIČIČOVÁ, Monika NOVOTNÁ a Monika ŠTÝSOVÁ, 2014. *Nový občanský zákoník: Principy a základní pojmy*. Praha: Grada, 144 s. ISBN 978-80-247-5163-4.

- [21] ONDRUŠOVÁ, Marta, Radek ONDRUŠ a Petr VYTOPIIL, 2017. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich: Praktický komentář k zákonu č. 250/2016 b. s důvodovou zprávou a základní judikaturou*. Praha: Leges, 2017, 776 s. ISBN 978-80-7502-212-7.
- [22] OŽĎAN, Pavel a Tereza ŽŮRKOVÁ, 2021. Zrušení neaktivních obchodních korporací bez likvidace. Právní prostor [online]. ATLAS consulting, 11.03.2021 [cit. 2023-06-05]. ISSN 2336-4114. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/obchodni-pravo/zruseni-neaktivnich-obchodnich-korporaci-bez-likvidace>
- [23] PRÁŠKOVÁ, Helena, 2017. *Nové přestupkové právo*. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-221-9.
- [24] PRÁŠKOVÁ, Helena, 2013. *Základy odpovědnosti za správní delikty*. Praha: C. H. Beck, 2013, 446 s. ISBN 978-80-7400-456-8.
- [25] PRÁŠKOVÁ, Helena, 2014. *Nový zákon o přestupcích a zvláštní část trestního práva správního*. Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, **XLVII** (1-2). ISSN 0139-6005.
- [26] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015. Vládní návrh zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. In: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky [online]. Praha: Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 1. července 2015 [2023-03-07]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=115254>.
- [27] TICHÝ, Luboš, 2021. *Příkaz na mí tě v řízení o přestupku*. Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, **LIV** (3). ISSN 0139-6005.
- [28] VEDRAL, Josef, 20 7. *K novému zákonu o přestupcích*. Správní právo: odborný časopis pro oblast státní správy a správního práva. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, **L** (7-8). ISSN 0139-6005.
- [29] VESELÁ, Marie, 2022. Téměř polovina firem v Česku nezveřejňuje své účetní závěrky. Nechtějí prozradit údaje o majetku. IROZHLAS [online]. Praha: Český rozhlas, 27.06.2022 [cit. 2023-06-05]. ISSN 1804-7238. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/ekonomika/ucetni-zaverka-zverejneni-firmy-obchodni-rejstrik_2206271324_lou

PŘÁVNÍ PŘEDPISY

- [30] Zákon č. 200/1990 Sb., zákona o přestupcích
- [31] Zákon č. 553/1991 Sb., o obecní policii
- [32] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- [33] Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
- [34] Usnesení č. 2/1933 Sb., usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky
- [35] Zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím
- [36] Zákon č. 219/1999 Sb., o ozbrojených silách České republiky
- [37] Zákon č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže
- [38] Zákon č. 109/2002 Sb., o zbraních a střelivu
- [39] Zákon č. 200/2004 Sb., správní řád
- [40] Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
- [41] Zákon č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky
- [42] Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
- [43] Zákon č. 155/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- [44] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- [45] Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky
- [46] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- [47] Zákon č. 304/2013 Sb. o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob
- [48] Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich
- [49] Zákon č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích
- [50] Zákon č. 183/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákona o některých přestupcích

JUDIKATURA

- [51] Nález ÚS ze dne 28. 7. 2014, sp. zn. I. ÚS 1521/14
- [52] Rozsudek NSS ze dne 30.12.2009, č. j. 8 Afs 56/2007-479
- [53] Rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2011, č. j. 5 As 10/2011-111
- [54] Rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2013, č. j. 7 As 95/2011-108
- [55] Rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2014, č. j. 4 Ads 123/2013-23
- [56] Rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2014, sp. zn. 4 As 123/2014

- [57] Rozsudek NS ze dne 8. 4. 2015, sp. zn. 25 Cdo 4185/2014
- [58] Rozsudek NS ze dne 26.10.2016, sp. zn. 29 Cdo 5036/2015
- [59] Rozsudek NSS ze dne 3. 10. 2017, č. j. 9 As 213/2016-60
- [60] Rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2018, č. j. 9 As 195/2018-27
- [61] Rozsudek NS ze dne 23. 7. 2019, sp. zn. 27 Cdo 4593/2017
- [62] Rozsudek NSS ze dne 28.11.2019, č. j. 7 As 413/2018
- [63] Rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020-76
- [64] Rozsudek NSS ze dne 27.10.2020, č. j. 8 As 86/2020-46
- [65] Rozsudek KSPA ze dne 28.12.2020, č. j. 61 A 9/2020-43
- [66] Rozsudek NSS ze dne 21. 6. 2021, č. j. 2 Afs 268/2019-27
- [67] Rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2021, č. j. 1 As 498/2020-29
- [68] Usnesení NS ze dne 8. 12. 2015, sp. zn. 29 Cdo 4384/2015
- [69] Usnesení VS ze dne 3. 6. 2016, sp. zn. 7 Cmo 369/2015

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Sdělení k žádosti od Generálního finančního ředitelství ve smyslu zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím

Příloha B: Sdělení k žádosti od Finančního úřadu pro Ústecký kraj ve smyslu zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím

PŘÍLOHA A: Sdělení k žádosti od Generálního finančního ředitelství ve smyslu zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR02578623
ESS

Sekce správy daní

Č. j.: 25610/23/7700-50127-202098

Vyřizuje: Mgr. Kateřina Bloudková, Oddělení soudních a správních agend

Tel: (+ 420) 296 854 184, (+ 420) 296 852 222

E-mail: Katerina.Bloudkova@fs.mfcr.cz

ID datové schránky: p9iwj4f

Natálie Valášková
Velká Jesenice 220
552 24 Velká Jesenice

SDĚLENÍ K ŽÁDOSTI

Generální finanční ředitelství (dále jen „**povinný subjekt**“) obdrželo dne 30. 3. 2023 Vaši žádost dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, týkající se sankcí uložených orgány Finanční správy ČR dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Povinný subjekt žádost posoudil a poskytuje Vám následující informace k jednotlivým bodům žádosti, kterými disponuje.

1. Celkový počet případů sankcí uložených orgány finanční správy dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví pro právnické a fyzické osoby za rok 2022 + celkové částky za tyto případy.

2. V jakých částkách a za které přestupky podle zákona č. 563/1991 Sb., byly uloženy pokuty právnickým a fyzickým osobám v jednotlivých letech 2017-2023?

Povinný subjekt disponuje pouze agregovanými údaji týkající se pokut za účetnictví v dělení na právnické a fyzické osoby. Jednotlivé tituly přestupků, které níže uvedená tabulka obsahuje, jsou konkrétně definované v § 37 odst. 1 a odst. 2 a v § 37a odst. 1 až 4 zák. č. 563/1991 Sb.

K danému tématu nemá povinný subjekt více informací k dispozici.

Sankce uložené územními finančními orgány podle zák. č. 563/1991 Sb. o účetnictví						
	2017		2018		2019	
	Počet případů	Částka v Kč	Počet případů	Částka v Kč	Počet případů	Částka v Kč
Fyzickým osobám	25	415 297	6	202 316	4	206 000
Právníckým osobám	125	3 964 082	186	4 542 394	403	5 027 286
celkem	150	4 379 379	192	4 744 710	407	5 233 286
	2020		2021		2022	
	Počet případů	Částka v Kč	Počet případů	Částka v Kč	Počet případů	Částka v Kč
Fyzickým osobám	2	15 130	0	0	1	5 000
Právníckým osobám	216	1 968 861	469	4 891 112	905	9 134 787
celkem	218	1 983 991	469	4 891 112	906	9 139 787

3. Jaké jsou nejčastější přestupky právníckých osob a fyzických osob podle zákona č. 563/1991 Sb., a které jsou zároveň méně časté v jednotlivých letech 2017-2023?

Povinný subjekt požadovanou informaci nemá k dispozici, lze však konstatovat, že s vysokou pravděpodobností je nejčastějším přestupkem nezveřejnění povinných informací dle § 21a zák. č. 563/1991 Sb.

4. Jaká byla uložena nejvyšší a zároveň nejnižší pokuta za přestupky právníckých a fyzických osob v jednotlivých letech 2017-2023 podle zákona č. 563/1991 Sb.?

6. Kolik bylo případů v jednotlivých letech 2017-2023 právníckých a fyzických osob za nevedení účetnictví podle § 4 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb.?

Povinný subjekt nemá požadované informace k dispozici.

5. Jaké jsou nejčastější chyby u přestupků za vedení účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 a § 7 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb. u právníckých a fyzických osob?

7. Za co byly v jednotlivých letech 2017-2023 ukládány nejčastěji pokuty za porušení zákona č. 563/1991 Sb. právníckým osobám?

Povinný subjekt nemá požadovanou informaci k dispozici. Pro doplnění lze uvést, že v rámci jednoho rozhodnutí o pokutě bývá ukládána jedna sankce za více přestupkových jednání. Za která konkrétní pochybení byla sankce uložena, však není sledováno, informaci nelze získat z informačního systému povinného subjektu.

8. Byly v období 2017-2023 uplatněny liberační důvody dle § 21 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, u přestupků právníckých osob dle zákona č. 563/1991 Sb.?

9. Byl některý z přestupků právníckých osob podle zákona č. 563/1991 Sb. v letech 2017-2023 spáchán souběžně s fyzickou osobou podle § 20 odst. 7 zákona č. 250/2016 Sb.?

PŘÍLOHA B: Sdělení k žádosti od Finančního úřadu pro Ústecký kraj ve smyslu zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím



Finanční úřad pro Ústecký kraj
Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem

Elektronicky podepsáno
11. 05. 2023

Ing. Jan Havlíček, MBA
ředitel finančního úřadu

Natálie Valášková
Velká Jesenice 220
552 24 Velká Jesenice
e-mail: natalievalaskova7@gmail.com

Č. j.: 1367425/23/2500-11450-508374

Vyřizuje: Mgr. Bc. Milan Honzejek, Oddělení daňového procesu
Tel: (+ 420) 475 252 149, (+ 420) 475 252 111
e-mail: Milan.Honzejek@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: qjfn2bj

Poskytnutí informace podle § 14 odst. 5 písm. d) zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Svlnf“)

Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj jako povinnému subjektu dle ust. § 2 odst. 1 Svlnf, (dále také jen jako „povinný subjekt“), byla dne 25. dubna 2023 doručena žádost slečny Natálie Valáškové, nar. 29: 11. 2000, bytem Velká Jesenice 220, (dále jen „žadatelka“), o poskytnutí informace podle Svlnf.

Žadatelka požádala o informace související s přestupky spáchanými v oblasti regulované zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Povinný subjekt pro přehlednost informace poskytuje jednotlivě za každou položenou otázkou.

1. Jaké jmenovitě konkrétní přestupky spáchané právníckými a fyzickými osobami podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví byly evidovány Finančním úřadem pro Ústecký kraj v jednotlivých letech 2017-2023?

- § 37a odst. 1 písmene a) nevede účetnictví podle § 4 odst. 1,
- § 37a odst. 1 písmene b) nesestaví účetní závěrku podle § 16 odst. 4,
- § 37a odst. 1 písmene c) nesestaví účetní závěrku ke dni stanovenému v § 19 odst. 1,
- § 37a odst. 1 písmene d) nevyhotoví výroční zprávu podle § 21 odst. 1 až 6, 19 odst. 1,
- § 37a odst. 1 písmene e) nesestaví zprávu o platbách podle § 32b,
- § 37a odst. 1 písmene f) vede účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2,
- § 37a odst. 1 písmene g) vede účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2,
- § 37a odst. 1 písmene h) nezajistí, aby jí sestavená účetní závěrka obsahovala veškeré povinné součásti podle § 18 odst. 1 nebo 2,
- § 37a odst. 1 písmene k) v rozporu s § 21 odst. 7 nemá účetní výroční zprávu ověřenu auditorem,
- § 37a odst. 1 písmene l) nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu podle § 21a.

2. Jaký je počet evidovaných přestupků právníckých a fyzických osob dle § 563/1991 Sb. a jaká je jejich celková částka v jednotlivých letech 2017-2023 evidované Finančním úřadem pro Ústecký kraj?

Právnícké osoby:

- r. 2017 – 18 v celkové výši 83 200 Kč
- r. 2018 – 7 v celkové výši 44 800 Kč
- r. 2019 – 13 v celkové výši 27 200 Kč
- r. 2020 – 6 v celkové výši 38 200 Kč

Fyzické osoby:

- r. 2019 – 1 ve výši 150 000 Kč

- r. 2021 – 0 správce daně volil klientský přístup, protože byl omezen styk s veřejností z důvodu pandemie Covid-19. Účetní jednotka byla telefonicky upozorněna, že v OR nebyla zveřejněna účetní závěrka – následně bylo ověřeno, že byla zjednána náprava.
- r. 2022 – 6 byly uloženy tresty ve formě napomenutí. Správce daně opět volil klientský přístup viz výše.
- r. 2023 – 0 v současné době probíhá vyhledávací činnost a shromažďují se podklady.

3. V jakých částkách a za které přestupky podle zákona č. 563/1991 Sb. byly uloženy pokuty právníkům a fyzickým osobám v jednotlivých letech 2017-2023 evidované Finančním úřadem pro Ústecký kraj?

§ 37a odst. 1 písmene a) souběh s písmenem b) a k) = 30 000 Kč

§ 37a odst. 1 písmene c) souběh s písmenem d) = 40 000 Kč

§ 37a odst. 1 písmene e) = 16 000 Kč

§ 37a odst. 1 písmene e) souběh s písmenem f) = 27 200 Kč

§ 37a odst. 1 písmene f) souběh s písmenem g) = 150 000 Kč

§ 37a odst. 1 písmene f) souběh s písmenem g) a h) = 13 200 Kč

§ 37a odst. 1 písmene f) souběh s písmenem l) = 5 000 Kč

§ 37a odst. 1 písmene l) = 17 250 Kč

§ 37a odst. 1 písmene l) souběh s písmenem h) = 44 800 Kč

Celkem: 343 450 Kč

4. Jaká byla uložena nejvyšší a zároveň nejnižší pokuta za přestupky právníků a fyzických osob v jednotlivých letech 2017-2023 podle zákona č. 563/1991 Sb. evidované Finančním úřadem pro Ústecký kraj?

U FO byla uložena pouze 1 pokuta ve výši 150 000,- Kč.

U PO nejvyšší pokuta ve výši 30.000,- Kč, nejnižší ve výši 2 000,- Kč.

5. Jaký je nejčastější přestupek právníků a fyzické osoby podle zákona č. 563/1991 Sb., a který je zároveň méně častý, nebo se vůbec neeviduje v jednotlivých letech 2017-2023 evidované Finančním úřadem pro Ústecký kraj?

Nejčastěji páchaným přestupkem je přestupek vymezený v ustanovení § 37a odst. 1 písmene l), méně často jsou páchany další přestupky uvedené v odpovědi na otázku 1. Přestupky v otázce 1 neuvedené náš FÚ neeviduje.

6. Byly v období 2017-2023 uplatněny liberační důvody dle § 21 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, u přestupků právníků osob dle zákona č. 563/1991 Sb., které eviduje Finanční úřad pro Ústecký kraj?

Ne byly.

7. Byl některý z přestupků právníků osob podle zákona č. 563/1991 Sb. v letech 2017-2023 spáchán souběžně s fyzickou osobou podle § 20 odst. 7 zákona č. 250/2016 Sb., které eviduje Finanční úřad pro Ústecký kraj?

Ne nebyl.

8. Jaké jsou nejčastější chyby u přestupků za vedení účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 a § 7 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb. u právníků a fyzických osob, evidované Finančním úřadem pro Ústecký kraj?

Nevedení skladové evidence a neprovedení inventarizace majetku. Nezaúčtované výnosy z prodeje zboží. Účtováno do jiného období - časově a věcně nesouviselo s daným zdaňovacím obdobím. Nezaúčtování závazků a pohledávek a neprovedena řádná inventarizace.

9. Kolik bylo případů v jednotlivých letech 2017-2023 právníků a fyzických osob za nevedení účetnictví podle § 4 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb. evidované Finančním úřadem pro Ústecký kraj?

1 případ

10. Kolik řízení o přestupcích právnických a fyzických osob podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví bylo zahájeno v jednotlivých letech 2017-2023 evidované Finančním úřadem pro Ústecký kraj?

- r. 2017 – 8 případů
- r. 2018 – 6 případů
- r. 2019 – 4 případy
- r. 2020 – 6 případů
- r. 2021 – 0 případů
- r. 2022 – 6 případů
- r. 2023 – 0 případů

11. Kolik bylo podaných odvolání proti rozhodnutí o přestupcích právnických a fyzických osob podle zákona č. 563/1991 Sb. v jednotlivých letech 2017-2023 evidované Finančním úřadem pro Ústecký kraj?

Nebylo podáno žádné odvolání

12. Kolik řízení o přestupcích právnických a fyzických osob podle zákona č. 563/1991 Sb. bylo zastaveno v jednotlivých letech 2017-2023 evidované Finančním úřadem pro Ústecký kraj?

Nebylo vydáno rozhodnutí o zastavení řízení ve věci uložené pokuty

13. Kolik odvolání proti rozhodnutí o přestupcích právnických a fyzických osob podle zákona č. 563/1991 Sb. podanému Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj bylo postoupeno Odvolacímu finančnímu ředitelství v jednotlivých letech 2017-2023?

Nebylo postoupeno žádné odvolání proti rozhodnutí o uložení pokuty.


Ing. Jan Havlíček, MBA
ředitel finančního úřadu