

UNIVERZITA PARDUBICE

FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2024

Dana Murasová

Univerzita Pardubice
Fakulta Ekonomicko-správní

ŘÍZENÍ O PŘESTUPCÍCH UPRAVENÝCH V ZÁKONĚ O ÚČETNICTVÍ
Bakalářská práce

2024

Dana Murasová

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Dana Murasová, DiS.**
Osobní číslo: **E21373**
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**
Specializace: **Finanční správa**
Téma práce: **Řízení o přestupcích upravených v zákoně o účetnictví**
Zadávací katedra: **Ústav správních a sociálních věd**

Zásady pro vypracování

Cílem bakalářské práce je analýza právní úpravy řízení o přestupcích se zaměřením na specifika přestupků upravených v zákoně o účetnictví.

Osnova:

- Vymezení základních pojmů.
- Charakteristika přestupkového řízení.
- Výzkum v oblasti přestupků upravených v zákoně o účetnictví.
- Vyhodnocení provedeného výzkumu a jeho shrnutí.

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

Seznam doporučené literatury:

BOHADLO, D. Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich: komentář. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 674 s. 2018. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-052-6.
BOHADLO, D., POTĚŠIL, L., POTMĚŠIL, J. Správní trestání z hlediska praxe a judikatury. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 224 s. 2013. ISBN 978-80-7400-413-1.
DVOŘÁKOVÁ, L. Nejčastější chyby a omyly účetních. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 212 s. 2021. ISBN: 978-80-7676-072-1.
Zákon č. 250 ze dne 3. srpna 2016 o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. In: Sběrka zákonů České republiky. 2016, částka 98. Dostupný také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-250>.
Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: Sběrka zákonů České republiky. 1991, částka 107. Dostupný také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>.

Vedoucí bakalářské práce: **Mgr. Ing. David Bohadlo, Ph.D.**
Ústav správních a sociálních věd

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2023**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2024**

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

L.S.

doc. Ing. Jolana Volejníková, Ph.D. v.r.
garant studijního programu

V Pardubicích dne 1. září 2023

Prohlašuji:

Práci s názvem Řízení o přestupcích upravených v zákoně o účetnictví jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla 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. 04. 2024

Dana Murasová v.r.

PODĚKOVÁNÍ

Velké poděkování patří vedoucímu práce Mgr. Ing. Davidu Bohadlovi, Ph.D. za odborné vedení, věcné a užitečné rady a doporučení.

Poděkování také patří mé rodině, která mi po celou dobu studia byla největší oporou.

ANOTACE

Tato práce si klade za cíl provést analýzu právní úpravy řízení o přestupcích se zaměřením na specifika přestupků upravených v zákoně o účetnictví. Teoretická část práce obsahuje popis hmotněprávní a procesní úpravy a základní pojmy. V analytické části jsou použity právně-hermeneutická metody výkladu právní úpravy a související judikatury správních soudů. Zahrnuta je analýza problematických oblastí s jejich řešením v návrhu nového zákona o účetnictví. Na závěr jsou rozebrána souhrnná data sledovaná Finanční správou České republiky.

KLÍČOVÁ SLOVA

přestupek, přestupkový zákon, zákon o účetnictví, odpovědnost, pokuta, správní orgán

TITLE

Proceeding of offences regulated in the Accounting law

ANNOTATION

This bachelor thesis aims to analyse the legal regulation of administrative delict proceedings focused on the specifics of offences regulated in the Accounting Act. The theoretical part of the thesis first includes description of substantive and procedural regulation and basic terms. In the analytical part, the legal-hermeneutic method of legal regulation and related jurisprudence from administrative courts are applied. An analysis of these problematic areas and their solutions in the proposal of a new Accounting Act will be included. Finally, comprehensive data monitored by the Financial Administration of the Czech Republic are analyzed.

KEYWORDS

offense, offence law, accounting law, responsibility, penalty, administrative authority

OBSAH

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK.....	10
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK	11
ÚVOD.....	12
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ A SPRÁVNÍHO TRESTÁNÍ.....	14
1.1 Vymezení právní úpravy.....	14
1.2 Správní trestání	15
1.3 Veřejná správa	15
1.4 Přestupek.....	16
1.5 Znaky přestupku	17
1.5.1 Materiální znak přestupku	17
1.5.2 Formální znaky přestupku	18
1.6 Správní tresty	21
1.6.1 Napomenutí.....	21
1.6.2 Pokuta	22
1.6.3 Zákaz činnosti	22
1.6.4 Propadnutí věci	22
1.6.5 Propadnutí náhradní hodnoty	22
1.6.6 Zveřejnění rozhodnutí o přestupku	23
2 CHARAKTERISTIKA PŘESTUPKOVÉHO ŘÍZENÍ.....	24
2.1 Základní zásady přestupkového řízení.....	24
2.2 Subjekty přestupkového řízení.....	27
2.2.1 Správní orgán.....	27
2.2.2 Účastníci	27
2.3 Fáze přestupkového řízení	28
2.3.1 Postup před zahájením řízení	28
2.3.2 Zahájení řízení	29
2.3.3 Průběh řízení	30
2.3.4 Ukončení řízení v I. stupni.....	30
2.3.5 Zvláštní druhy řízení	32
2.3.6 Přezkoumání rozhodnutí o přestupku	32

3 VÝZKUM V OBLASTI PŘESTUPKŮ V ÚČETNICTVÍ	34
3.1 Vymezení přestupků v účetnictví	34
3.2 Judikatury řešící sporné oblasti v přestupcích v účetnictví	40
3.2.1 Promlčecí doba	40
3.2.2 Počátek běhu promlčecí doby	42
3.2.3 „Trvající přestupek“	43
3.2.4 Zákaz retroaktivity	44
3.2.5 Liberace	45
3.3 Návrh nového zákona o účetnictví.....	46
3.3.1 Přestupky	48
3.3.2 Promlčecí doba	51
3.3.3 „Trvající přestupek“	52
3.4 Analýza vývoje počtu a výše pokut za přestupky v účetnictví v letech 2016 až 2022 ...	53
4 VYHODNOCENÍ PROVEDENÉHO VÝZKUMU	55
ZÁVĚR	57
POUŽITÁ LITERATURA	60
SEZNAM PŘÍLOH.....	65

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Obrázek 1: Zjednodušené schéma fází přestupkového řízení	28
Obrázek 2: Vývoj počtu případů sankcí za přestupky v účetnictví.....	53
Obrázek 3: Vývoj výše udělených sankcí za přestupky v účetnictví 2016-2022 (v tis. Kč)...	54
Tabulka 1: Přestupky dle § 37 odst. 1 ZoÚ	35
Tabulka 2: Přestupky dle § 37a odst. 1 ZoÚ	36
Tabulka 3: Přestupky dle § 37a odst. 2 ZoÚ	37
Tabulka 4: Přestupky dle § 37 odst. 3 ZoÚ	38
Tabulka 5: Přehled navrhovaných přestupků dle NZoÚ	49

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČNB	Česká národní banka
DŘ	Daňový řád
FO	Fyzická osoba
GFŘ	Generální finanční ředitelství
NSS	Nejvyšší správní soud
PO	Právnícká osoba
PřestZ	Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich
Sb.	Sbírka zákonů
SpŘ	Správní řád
ÚS	Ústavní soud
ZoÚ	Zákon o účetnictví
NZoÚ	Nový zákon o účetnictví

ÚVOD

S přestupky se setkáváme v každodenním životě v různých formách. Přestupky jsou upraveny v přibližně 250 zákonech a týkají se různých oblastí veřejné správy. V mé bakalářské práci se zaměřuji na přestupky páchané v oblasti účetnictví. Účetnictví není systém kreativní, ale systém s nastavenými pravidly, postupy a povinnostmi. „Žádný systém nemůže fungovat, aniž by nebyly stanoveny postihy pro případy porušení či nedodržování pravidel systému samotného.“ (Dvořáková, 2021, s. 14).

Účetnictví dodržující pravidla a právní předpisy poskytuje správné informace a výstupy důležité pro stanovení daňové povinnosti a spravedlivého placení daní, které je významné pro stát. Jsou důležité i pro rozhodování vlastní, investorů, obchodních partnerů apod.

Neoddělitelnou součástí právní úpravy přestupků nejen v účetnictví, je zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů, který vstoupil v účinnost 1. 7. 2017. Nahradil předchozí zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, který byl zastaralý a trpěl nedostatečnou právní úpravou řízení o přestupcích. Nový zákon způsobil značnou revoluci, odstranil nedostatky předchozí právní úpravy především řeší přestupky a přestupkové řízení komplexně. Doplnil chybějící právní úpravu (hmotnou i procesní) pro dříve označované tzv. jiné správní delikty právnických a podnikajících fyzických osob.

Podíl sankcí uložených orgány finanční správy za přestupky v účetnictví z pohledu počtu uložených pokut činí 0,14 % a z pohledu výše uložených pokut necelé 1 %. Jedná se tedy o marginální činnost finanční správy. Přesto vedení účetnictví správným a průkazným způsobem je povinností mnoha subjektů a má dopad na další subjekty, jak bylo uvedeno výše.

Cílem práce je analyzovat právní úpravu řízení o přestupcích. Zjistit, zda praxe správních orgánů při řízení o přestupcích v účetnictví měla či stále má některé oblasti, které způsobují při správním trestání potíže. Zda judikatura soudů reaguje na aplikační nejasnosti a jak ovlivňuje možnost trestání těchto přestupků. Jestli a jak návrh nového zákona o účetnictví řeší problémy současné praxe. A jsou navrhovaná řešení z hlediska budoucí aplikační praxe přínosná?

V úvodu práce je vymezen právní rámec řízení o přestupcích. Zasazení odpovědnosti za přestupky do kontextu správního trestání a veřejné správy, vymezení pojmu přestupek, jeho znaky a druhy správních trestů.

Dále je popisováno přestupkové řízení z pohledu zásad, které musí být respektovány správními orgány při aplikaci právních předpisů a jejich rozhodování. Vymezení účastníků řízení a průběh řízení. Další část práce v úvodu vymezuje konkrétní přestupky v účetnictví. Následuje praktická část zaměřená na tři oblasti. Rozhodnutí soudů, které byly pro účetní přestupky významné či řešily problematické aplikační oblasti. Tyto vybrané oblasti jsou analyzovány v kontextu návrhu nového zákona o účetnictví. Závěr kapitoly analyzuje obecná data z výročních zpráv Finanční správy ČR za roky 2016 až 2022 (výstupy za předchozí rok jsou publikovány až v červenci následujícího roku, proto nebylo možné zahrnout data roku 2023).

Dále autor vyhodnocuje význam a dopad rozhodnutí soudů ve vazbě na právní úpravu přestupků v účetnictví. Dále analyzuje návrh nového zákona o účetnictví v kontextu současných problémů, se kterými se správní praxe potýká a jaký byl dopad účinnosti nového přestupkového zákona.

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ A SPRÁVNÍHO TRESTÁNÍ

1.1 Vymezení právní úpravy

Prameny přestupkového práva, z pohledu ústavního pořádku, jsou Ústava České republiky, Listina základních práv a svobod (dále jen Listina), mezinárodní smlouvy mající dle čl. 10 Ústavy aplikační přednost. Z mezinárodních smluv je důležité především zmínit článek 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen Úmluva), která je důležitá pro soudní přezkum rozhodnutí ve věcech správního trestání. Soudní proces by měl být spravedlivý s dodržением základních principů trestání obecně: zásady zákonnosti, proporcionality nebo zákazu retroaktivity (Bohadlo, 2013 stránky 13-14).

Základní právní úpravou je zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů (dále jen PřestZ), který od 1. 7. 2017 nahrazuje zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen původní přestupkový zákon). Provedená reforma správního trestání byla nutná z důvodu zastaralosti, nedostatečnosti úpravy řízení o přestupcích a také nedostatečností hmotněprávní i procesněprávní úpravy u správních deliktů, které nebyly jako přestupek uvedeny - tzv. jiné správní delikty, tedy správní delikty právnických a podnikajících fyzických osob (David Bohadlo, 2022, s. 1).

Prášková (2022, s. 99) uvádí, že PřestZ obsahuje částečnou kodifikaci, která spočívá ve sjednocení pojmu přestupek (vyjma veřejných správních deliktů a tzv. pořádkových deliktů) a kodifikaci obecné části trestního práva správního. Upravuje právo hmotné i procesní a vztahuje se na všechny přestupky. Úprava skutkových podstat přestupků je přesunuta do jednotlivých zvláštních zákonů především s ohledem na obsáhlost kodifikace, nutnost časté novelizace apod. PřestZ upravuje jen zvláštnosti řízení o přestupcích nikoli celý správně trestní proces.

Rekodifikace přestupkového práva dále obsahuje zákon č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje zejména přestupky proti veřejnému pořádku, občanskému soužití, majetku, některé přestupky proti pořádku ve státní správě, v územní samosprávě. Zákon č. 183/2016 Sb., označovaný jako změnový, zajistil terminologické a věcné změny ve zhruba 250 různých zákonech (Bohadlo et al., 2022, s. 3). Neméně důležitý zákon je zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen SpŘ), kdy § 1 odst. 1 a 2 stanoví, že tento zákon se použije, nestanoví-li zvláštní zákon (v tomto případě PřestZ) jinak. Bohadlo et al. (2022, s. 4) uvádějí, že univerzálnost správního

řádu je standardem pro většinu správních postupů správních orgánů v oblasti veřejné správy upravených v jednotlivých zákonech.

Kromě výše uvedených pramenů se dále jedná o obecně závazné vyhlášky územních samosprávných celků, nařízení vlády, prováděcí předpisy, vyhlášky ústředních správních úřadů. Dále jde o tzv. soft – law Rady Evropy ve formě doporučení a rezolucí. Nejde o klasické prameny práva, ale společně uznávané hodnoty a principy, jejichž zapracování do vnitrostátních zákonů jsou považovány za vhodné a žádoucí se značnou politickou vynutitelností (Bohadlo et al., 2013, s. 15-16).

1.2 Správní trestání

Odpovědnost za přestupky, tedy i řízení o přestupních, se v České republice řadí do odvětví práva správního s blízkým vztahem k právu trestnímu. Je možné se setkat s dvojitým označením trestní právo správní nebo správní právo trestní. Prášková (2022, s. 22-23) pokládá jako výstižnější pojem trestní právo správní pro společný účel, neboť trestání je jen jedno, ať je vykonáno správním orgánem nebo soudem. Stejně označení uvádí i Kopecký (2023, s. 248).

Bohadlo et al. (2013, s. 2-3), Fiala et al. (2021, s. 26) uvádějí označení správní právo trestní, které Prášková (2022, s. 23) vymezuje takto: „...vzdvihuje skutečnost, že tento právní obor je součástí správního...veřejná správa má právo a povinnost trestat, její trestní pravomoc je součástí výkonu veřejné správy, ...která slouží k prosazení a zajištění povinností spojených s výkonem veřejné správy.“

Správní trestání je pro veřejnou správu významnou oblastí, která zajišťuje bezproblémový a bezporuchový výkon veřejné správy s uplatněním svého jednostranného, mocenského a vrchnostenského charakteru. Správní trestání je neméně důležité pro svou preventivní funkci (odrazení od protiprávního jednání), výchovnou, signalizační, represivní a další. Není možné stanovit, které funkce jsou důležitější. Pro dosažení největší účinnosti dochází ke kombinaci a doplňování uvedených funkcí (Bohadlo et al., 2013, s. 1-2).

1.3 Veřejná správa

Již bylo uvedeno, že veřejná správa je významnou a důležitou oblastí veřejné správy, realizuje správní trestání, má právo trestat, proto je vhodné si stručně tento pojem upřesnit. Bohadlo et al. (2013, s. 1) k veřejné správě uvádějí, že z pohledu rozsahu vykonávaných činností je veřejná správa specifický systém, citují: „...v němž se kombinuje spravování (v užším smyslu), vydávání právní předpisů a sankcionování.“ Žádné jiné právní odvětví toto propojení, tvorby správního

předpisu a při jeho porušení zároveň jeho sankcionování, nedovoluje. Tento systém pomáhá dohlížet na dodržování právních předpisů a vyváženého stavu společnosti a spravovaných společenských vztahů.

Hendrych et. al (2016, s. 2) charakterizují veřejnou správu jako správu veřejných záležitostí ve veřejném zájmu, která je ve značné míře právem vázána. „*V zásadě pod označením veřejná správa rozumíme buď určitý druh činnosti (tj. spravování), nebo instituci (organizaci, úřad), která veřejnou správu vykonává. V prvním případě jde o správu v materiálním (funkční) pojetí, ve druhém případě o správu v pojetí formálním (institucionálním, organizačním).*“

Materiální pojetí je možné vymezit pozitivně či negativně. Pozitivní vymezení se snaží správní úkony popsat, problémem je objem a forma přisuzovaných úkolů. To může způsobovat příliš široké či úzké definice. „*Nedostatky všech pozitivních definic možno shrnout takto: jsou všeobecné, abstraktní anebo dílčí a popisné a tím jen málo použitelné.*“ „*...veřejná správa může být pouze popsána, nikoli však definována.*“ Negativní vymezení: „*veřejná správa je souhrnem činností, které nelze kvalifikovat jako zákonodárství nebo soudnictví.*“ (Hendrych et al., 2016, s. 2-3).

Cíl veřejné správy je možné uvést jako poskytování kvalitních veřejných služeb optimálně při zapojení občanů. Je rozdělena na státní správu a samosprávu.

Státní správa se ve své struktuře dělí na:

- ústřední (prezident, vláda, ministerstva, Úřad vlády ČR a další),
- veřejné sbory (Policie ČR, Hasičský záchranný sbor ČR a další),
- ostatní (Úřad pro ochranu osobních údajů, Nejvyšší kontrolní úřad a další),
- územní (přenesená působnost – krajské, obecní úřady, přímý výkon – finanční úřady, úřady práce a další) (Fuka, 2020, s. 7 a 65).

ZoÚ § 37ab uvádí: „*Přestupky podle tohoto zákona projednává finanční úřad, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak.*“ (zakonyprolidi). Finanční úřad je součástí soustavy orgánů finanční správy, která je podřízena Ministerstvu financí. Finanční správu upravuje zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, její základní agendou je správa daní (financnisprava.cz).

1.4 Přestupek

Přestupek patří mezi základní skupinu správních deliktů:

- přestupky,
- správní disciplinární delikty,
- správní pořádkové delikty.

Definice přestupku je zakotvena v PřestZ § 5 cituji: „*Přestupkem je společensky škodlivý protiprávní čin, který je výslovně v zákoně označen a který vykazuje znaky stanovené zákonem, nejde-li o trestný čin.*“

PřestZ přestupek vymezuje materiálně-formálním pojetím tzn. stanovené materiální i formální znaky musí být naplněny současně (pozitivní vymezení). Pouze v tomto případě se jedná o přestupek. Vymezení je i negativní („*nejde-li o trestný čin*“) (Kopecký, 2023, s. 259-261).

1.5 Znaky přestupku

Aby bylo možné čin nebo jednání za přestupek označit, musí správní orgán zjistit, zda byly v daném případě realizovány všechny znaky, které jsou v definici § 5 PřestZ uvedeny. „*Aplikační proces musí vždy začínat tím, že se nejprve zjišťují, po vyhodnocení skutkových okolností, formální znaky a teprve až následně stránka materiální a absence jednoho či druhého nezbytně vede k tomu, že řízení musí být zastaveno.*“ (Pavel Mates, 2021).

1.5.1 Materiální znak přestupku

Společenská škodlivost podle Prášková (2022, s. 134) vyvolává poruchu či ohrožení určitých zájmů chráněných v dané společnosti. Co je posuzováno při určení rozsahu společenské škodlivosti? „*Při posuzování míry společenské škodlivosti lze zohlednit zejména význam chráněného zájmu, který byl činem dotčen, způsob provedení činu a jeho následky, okolnosti, za kterých byl čin spáchán, osobu pachatele, míru jeho zavinění, pohnutku apod.*“ (Novotný, Souček, 2010, s. 88 a násl.).

Důvodová zpráva k novému přestupkovému zákonu uvádí důvody a význam volby materiálního pojetí následovně:

- hierarchické odlišení trestných činů a přestupků,
- zcela bagatelní případy porušování právních povinností může správní orgán odložit a řízení nezačít (nejde o přestupek),
- spojení materiálního pojetí se zásadou legality stíhání všech přestupků, o kterých se správní orgán dozví (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 145).

1.5.2 Formální znaky přestupku

Protiprávnost je jednání právem nedovolené, neaprobované, právním řádem zakázané (Kopecký, 2023, s. 261). Protiprávnost se nepředpokládá, nýbrž musí být poškozeným prokázána (Kratochvíl, 2009). Rozsudek NSS ze dne 18. 11. 2020, č. j. 8 AS 119/2019-24, (odkazující na rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2008, č. j. 1 As 1/2008-172) k protiprávnosti uvádí, cituji: „...*přestupkem může být pouze protiprávní čin. Pokud chybí 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...*“

PřestZ v § 24-28 stanovuje pět okolností vylučující protiprávnost:

- krajní nouze,
- nutná obrana,
- svolení poškozeného,
- přípustné riziko,
- oprávněné použití zbraně.

Prášková (2022, s. 132) porovnává společenské škodlivosti a protiprávnosti: „...*společenská škodlivost prvotní před protiprávností. Existuje nezávisle na právní úpravě a je právě důvodem, proč zákon čin, který je společensky škodlivý, zakazuje a staví pod hrozbu trestu.*“

Dalším z formálních znaků je **přestupek v zákoně označený**, tedy výslovné „pojmenování“ v zákoně. Naplnění tohoto znaku bylo významné při přechodu na nový PřestZ. Změnu terminologie na jednotné označení přestupek, měl zajistit již zmiňovaný změnový zákon č. 183/2016 Sb. Pro případ opomenutí označení za přestupek, především u tzv. jiných správních deliktů, slouží přechodné ustanovení § 112 odst. 1 PřestZ (právní fikce), tedy na vše se hledí jako na přestupek s výjimkou disciplinárních deliktů (Prášková, 2022, s. 137-138).

Předposlední část definice čin považuje za přestupek, jestliže **vykazuje (obsahuje) znaky stanovené zákonem**, skutková podstata obsahující pojmové znaky přestupku. Skutková podstata musí být stanovena pouze v zákoně, mezinárodní smlouvě, nikoli podzákonným právním předpisem (vyhláškou, nařízením vlády apod.). V případě, že nedojde ke splnění těchto znaků, o přestupek nejde (Bohadlo et al., 2022, s. 40).

Skutková podstata přestupku je souhrn objektivních a subjektivních znaků, které vymezují jednotlivé konkrétní přestupky a zároveň je vzájemně odlišují. Tyto znaky jsou znaky typovými a rozlišují se čtyři skupiny: objekt, objektivní stránka, subjekt, subjektivní stránka (Kopecký, 2023, s. 273).

Objektem přestupku je zájem nebo hodnota chráněna v jednotlivých zákonech, proti kterým je vedeno jednání pachatele. S ohledem na stupeň obecnosti je objekt přestupku rozlišován na obecný, druhový a individuální (Kopecký, 2023, s. 273). Z hlediska praxe je důležitým krokem identifikace objektu, aby došlo ke správnému podřazení jednání pod konkrétní skutkovou podstatu přestupku (Bohadlo et al., 2013, s. 37).

Objektivní stránku přestupku charakterizuje porušení určité právní normy a v ní uvedeném objektu. Jednání, následek a příčinný vztah mezi jednáním a následkem jsou obligatorní znaky objektivní stránky. Jednání je projev lidské vůle v objektivní realitě spočívající v činnosti (konání), nebo relevantní nečinnosti (opomenutí). V § 10 PřestZ se uvádí, citují: „*Jednáním se pro účely tohoto zákona rozumí i opomenutí takového konání, k němuž byl pachatel povinen podle jiného právního předpisu nebo úředního rozhodnutí, v důsledku dobrovolného převzetí povinnosti konat nebo vyplývala-li jeho zvláštní povinnost z jeho předchozího ohrožujícího jednání nebo k němuž byl z jiného důvodu podle okolností a svých poměrů povinen.*“ Následek je porušení nebo ohrožení zájmu, které jsou objektem přestupku. Oba předchozí obligatorní znaky musí být propojeny určitou vazbou a tou je příčinná souvislost (kauzální nexus). Příčinná souvislost je prokázána tehdy, když by následek bez jednání nenastal. Kopecký (2023, s. 274-275) dále uvádí tzv. fakultativní znaky objektivní stránky přestupku, a to účinek, místo, dobu spáchání, způsob provedení přestupku.

Dalším znakem je **subjekt** neboli pachatel, který přestupek páchá, když se vyžaduje způsobilost takového subjektu k odpovědnosti. Subjektem může být FO, kde je vyžadováno dosažení určitého věku a její přičetnost, právnická osoba nebo podnikající FO. (Ondrušová et al., 2017, s. 66) Subjektem přestupků, které jsou tématem této práce, může být pouze účetní jednotka uvedená v § 1a ZoÚ.

Posledním z typových znaků je **subjektivní stránka**, neboli zavinění (subjektivní odpovědnost) a je spojeno pouze s fyzickými osobami. Jde o vnitřní psychický vztah pachatele přestupku k protiprávnímu jednání a jeho následku. K trestnosti přestupku je dostačující zavinění z nedbalosti, nestanoví-li zákon výslovně, že je třeba zavinění úmyslného (§ 15 PřestZ). U PO jde o odpovědnost objektivní, která vzniká bez ohledu na zavinění (§ 20-23

PřestZ). Vychází z předpokladu jednání právnické osoby, právnická osoba jako celek nejedná vlastní vůlí, ale jde o jednání fyzické osoby za právnickou osobu, které se právnické osobě přičítá (Hendrych et al., 2016, s. 298).

Kopecký (2023, s. 269) shrnuje podmínky pro vznik odpovědnosti PO, které musí být naplněny kumulativně:

- a) k naplnění znaků přestupku došlo jednáním FO,
- b) jednání této fyzické osoby je přičitatelné PO,
- c) FO svým jednáním porušila právní povinnost, která byla uložena PO,
- d) k porušení právní povinnosti došlo při činnosti PO, v přímé souvislosti s činností PO nebo ku prospěchu PO nebo v jejím zájmu.

V této souvislosti je podstatné upozornit na možnost zproštění objektivní odpovědnosti za přestupek (liberace). Nepřiměřená tvrdost odpovědnosti označované jako absolutní, kdy k odpovědnosti stačí samotná skutečnost, že došlo k porušení či nesplnění povinností dle zákona stanovených či na základě zákona uložených. Rozsudek NSS zde dne 24. 1. 2008, č. j. 9 As 36/2007-59 uznává principiální možnost liberace, upřesňuje, že není možné učinit tak kategorický závěr, že odpovědnost za správní delikt nemůže být nikdy odpovědností za výsledek, a samotnou existenci tohoto typu odpovědnosti v oblasti správního práva trestního a priori zcela popřít. Závěrem bylo připuštěno i absolutní odpovědnosti, které se nelze zprostit poukazem na liberační důvod, pokud právní úprava konkrétní liberační důvod neobsahuje (Bohadlo et al., 2013, s. 10).

Poslední znak definice přestupku **není trestný**, lze demonstrovat na rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 10. 2. 2021, č. j. 44 A 58/2019-50, citují: *„I pouhá pravděpodobnost, že skutek byl trestným činem, je důvodem k tomu, aby orgány činné v trestním řízení dostaly přednost pro rozhodnutí o věci, neboť přestupky jsou vůči trestným činům subsidiární...“*

Výše byly uvedeny jednotlivé znaky, které přestupek charakterizují a určují. Dále je třeba rozlišit správní delikt a přestupek od trestného činu. K přestupku, tedy ke vzniku odpovědnosti za něj, stačí pouhá nedbalost, nevyžaduje-li zákon vznik přestupku úmyslem. Naproti tomu zákon č. 40/2009 Sb, trestní zákoník, § 13 odst. 2 definuje: *„K trestní odpovědnosti za trestný čin je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti.“* Fiala et al. (2021, s. 67) shrnuje odlišnosti takto: kategorie deliktů se liší především v povaze chráněného zájmu, konstrukci zavinění, míře společenské škodlivosti a prostředcích určených k ochraně zákonem stanovených zájmů.

1.6 Správní tresty

Správní trest nahradil termín sankce, používaný v předchozí právní úpravě původního přestupkového zákona, který přispěl k lepšímu vyjádření trestní povahy hrozící a ukládané sankce. Přibližuje také trestní právo soudní a správní právo trestní.

Výchozí zásadou pro možnost uložení trestu je „*nulla poena sine lege*“ tedy „není trestu bez zákona“ (Listina čl. 39, Úmluva čl. 7). Aby byl trest za přestupek účelný a efektivní, měl by splňovat např. tyto předpoklady druhy trestů a jejich výše zohledňující míru společenské škodlivosti, závažnosti apod. Uložení trestu musí mít oporu v zákoně, jak druh trestu, tak jeho výše se použitím zásady individualizace trestu, tedy zohlednění všech zvláštností činu a odpovědné osoby (Hendrych et al., 2016, s. 306-307).

U přestupků však docházelo k nepřesné klasifikaci, překrývání skutkových podstat, stanovování pokut apod. Tuto situaci napravil aktualizovaný dokument Zásady tvorby právní úpravy přestupků, který byl usnesením vlády ČR schválen dne 31. 7. 2018, sjednotil pravidla a přispěl k jednotnosti a přehlednosti právního řádu (MVČR, 2018).

Z PřestZ vyplývá pouze obecná úprava, jestliže zvláštní zákon vymezuje jednotlivé skutkové podstaty přestupků (výše pokuty či doba zákazu činnosti), použije se tento zvláštní zákon. Možná je i kombinace obecné a zvláštní úpravy přestupků, nestanovuje-li zvláštní zákon jinak. Výjimku tvoří trest napomenutí a pokuty, které vzájemně kombinovat možné není (Fiala et al., 2021, s. 105-106).

Taxativní výčet trestů je uveden v § 35 PřestZ, není možné stanovit jiné než zákonem uvedené tresty. Definováno je šest trestů: napomenutí, pokuta, zákaz činnosti, propadnutí věci, propadnutí náhradní hodnoty, zveřejnění rozhodnutí o přestupku. V porovnání s předchozí právní úpravou jsou novými správními tresty propadnutí náhradní hodnoty a zveřejnění rozhodnutí o přestupku. Naproti tomu byl odstraněn trest zákazu pobytu, který byl nejpravděpodobněji v rozporu s Listinou č 14 (svoboda pohybu a pobytu) (Bohadlo et al., 2022, s. 209).

1.6.1 Napomenutí

Napomenutí je z uváděných správních trestů nejmírnější a jeho funkcí je především působit výchovně. Tento trest se osvědčil nejvíce u přestupků vykazujících nižší míru společenské škodlivosti (Bohadlo et al., 2022, s. 256). Dokument Často kladené dotazy upřesňuje, že lze napomenutí uložit též příkazem, ale nelze jej uložit příkazem na místě (MVČR, 2022).

Napomenutí v současném ZoÚ ani v návrhu nového znění zákona o účetnictví není výslovně upraveno (MFČR, 2024).

1.6.2 Pokuta

S pokutou se můžeme setkat v každodenním životě, jde o trest nejpoužívanější. Pokuta je možná uložit za jakýkoli přešůpek. Její výše je stanovena zvláštním předpisem pro jednotlivé druhy přešůpků s horní či dolní hranicí pokuty, procentem z hodnoty aktiv, procentem z obratu, pevnou částkou apod. Přičemž horní hranice pokut není možné překročit a jsou stanoveny absolutně. Kde zvláštním předpisem stanoveno není, je možné uložit pokutu do výše 1 000 Kč (Fiala et al., 2021, s. 107). Pokuty stanovené ZoÚ budou rozebrány v samostatné části.

1.6.3 Zákaz činnosti

Zákaz činnosti je možný jen u přešůpků, kde to zvláštní zákon ukládá a na dobu zvláštním zákonem uvedenou. Není-li zvláštním zákonem doba stanovena, použije se § 47 PřestZ, a uloží se zákaz činnosti nejdéle na dobu tří let. Cílem tohoto trestu je zejména výchovné a preventivní působení za účelem znemožnění páchání další protiprávní činnosti. Často dochází i k majetkové újmě pachatele v důsledku nemožnosti vykonávat zaměstnání, povolání, činnost se zvláštním povolením či jsou upraveny zvláštními zákony (Fiala et al., 2021, s. 107-108).

1.6.4 Propadnutí věci

Propadnutí věci stanovuje § 48 PřestZ. Obdobně jako u zákazu činnosti i zde jde o zabránění dalšímu opakování přešůpku. Aby mohlo dojít k uložení tohoto trestu, musí splňovat zákonné podmínky: věc byla užita nebo určena ke spáchání přešůpku, věc získaná přešůpkem či odměna za něj, věc pachatelem nabytá za věc, kterou získal přešůpkem, věc pachateli náleží a hodnota věci musí být přiměřena povaze přešůpku, to neplatí v případě dopadu na bezpečnost osob či majetku nebo jiný obdobný obecný zájem. Novým vlastníkem je stát (Fiala et al., 2021, s. 109-110).

1.6.5 Propadnutí náhradní hodnoty

Propadnutí náhradní hodnoty je uvedeno v § 49 PřestZ s cílem odebrat pachateli výnos z protiprávní činnosti, jestliže není možné zajistit výše uvedené propadnutí věci. Propadnutí věci nebylo možné pro zničení, poškození, zcizení, zužitkování, zatajení, uvedení do stavu neupotřebitelnosti, zmaření propadnutí věci. Propadnutí náhradní hodnoty je možné až do výše hodnoty věci propadlé. Novým vlastníkem je stát (Kopecký, 2023, s. 296).

1.6.6 Zveřejnění rozhodnutí o přestupku

Zveřejnění rozhodnutí o přestupku je možné uložit PO nebo podnikající FO, stanoví-li tak zvláštní zákon, stejně jako v případě zákazu činnosti. Po nabytí právní moci rozhodnutí dochází ke zveřejnění výrokové části rozhodnutí na úřední desce správního orgánu (na náklady správního orgánu), ve veřejném sdělovacím prostředku, který správní orgán určí (na náklady pachatele). Zveřejnění na úřední desce správního orgánu je nejméně po dobu 15 dnů a nejdéle po dobu 2 měsíců (Kopecký, 2023, s. 296).

V případě, kdy u přestupku nedojde k jeho dokonání, jde dle § 6 PřestZ o fázi **pokusů přestupku**. Zda je pokus trestný stanovuje zvláštní zákon. Jednání bezprostředně směřuje k dokonání přestupku, tohoto se pachatel dopustí, začne-li uskutečňovat jednání se znaky dané skutkové podstaty nebo jde o jednání s přímým významem pro dokonání přestupku. Úmysl fyzické osoby spáchat konkrétní přestupek obsahující všechny znaky přestupku směřující k jeho dokonání. A k dokonání přestupku nedošlo (Prášková, 2022, s. 142-143).

Pro uzavření přehledu přestupků je podstatné alespoň stručně uvést **pokračování v přestupku, trvajícím a hromadným přestupkem**. K pokračování v přestupku § 7 PřestZ uvádí, cituji: *„...jednání, jehož jednotlivé útoky vedené jednotným záměrem naplňují skutkovou podstatu stejného přestupku, jsou spojeny stejným nebo podobným způsobem provedení, blízkou souvislostí časovou a souvislostí v předmětu útoku.“* PřestZ § 8 trvajícím přestupkem definuje takto, cituji: *„...přestupek, jehož znakem je jednání pachatele spočívající ve vyvolání a následném udržování protiprávního stavu nebo jednání pachatele spočívající v udržování protiprávního stavu, který nebyl pachatelem vyvolán.“*

Prášková (2021, s. 156) upozorňuje na nejednoznačnost určení, zda se jedná o trvajícím delikt či pokračování v deliktu. Uvádí jako možné vodítko nedokonavý vid popisu objektivní stránky přestupku spáchaného opomenutím povinného konání či naopak konáním protiprávního stavu. Uzavřením výčtu přestupků je hromadným přestupkem, který se téměř nevyskytuje, jde o přestupek s více útoky spojených společným záměrem.

2 CHARAKTERISTIKA PŘESTUPKOVÉHO ŘÍZENÍ

Řízení o přestupcích Prášková (2022, s. 344, 346) charakterizuje „...jako zákonem upravený postup správních orgánů, jehož účelem je zjistit, zda byl spáchán určitý skutek a kdo jej spáchal, posoudit právní kvalifikaci skutku, uložit pachateli podle zákona správní trest a zajistit jeho výkon.“ Z uvedeného vyplývá, že založeno na principu zákonnosti, kde o vině a trestu rozhoduje správní orgán.

Nejdůležitějším právním předpisem z procesněprávního hlediska je PřestZ se subsidiárním použitím SpŘ, který se použije vždy, nestanoví-li zvláštní zákon jinak. Zde je zvláštní zákon PřestZ a má vždy aplikační přednost (Bohadlo et al., 2022, s. 1-2). V PřestZ je řízení především upraveno v části třetí § 60-102. Pravidla či jiné odchylky, např. příslušnost, výše trestu apod., jsou upraveny v mnoha dalších zvláštních zákonech, které se uplatní na konkrétní druh přestupku.

Stručné shrnutí ustanovení třetí části PřestZ může znít takto: Řízení o přestupku se zahajuje vždy z moci úřední na základě podnětu, oznámení či na základě vlastní činnosti po zvážení důvodů k možnosti zahájení či odložení. Zahájeno je doručením oznámení o zahájení správního řízení či ústním vyhlášením. Následně probíhá zjišťování a dokazování. Řízení je ukončeno vydáním rozhodnutí o přestupku s odůvodněním viny, zproštění viny, schválení dohody o narovnání či zastavení řízení. Může nastat také situace, kdy správní orgán během či před zahájením řízení dospěje k závěru, že řízení o přestupku nevedlo k žádoucímu cíli a může věc z určitých důvodů (daných důvodů uvedených v § 76 PřestZ) odložit. Případně rozhodne o předání věci či přerušení řízení. Není zapomenuta možnost podání odvolání či přezkumného řízení. Níže se tomuto věnováno podrobněji.

2.1 Základní zásady přestupkového řízení

PřestZ ustanovení o zásadách neobsahuje, to však neznamená, že by neexistovaly základní zásady, které musí být respektovány při tvorbě právních předpisů, k jejich aplikaci tak dochází i při rozhodování správními orgány. Zásady mají svůj význam především v situacích určité mezery v zákoně, kdy výklad v zákoně je neurčitý či v případě správního uvážení, jako určité meze pro volbu postupu nebo následku. Zásady vychází z Ústavy, Listiny, soudní praxe soudů tuzemských i mezinárodních, mezinárodních smluv např. Mezinárodní pakt o občanských právech apod. (Prášková, 2022, s. 60-61).

Důležitým právním předpisem je také správní řád, který ustanovení (§ 2 až 8) o zásadách správního řízení obsahuje. SpŘ § 177 odst. 1 použití zásad stanovuje takto: *Základní zásady*

činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“

Výčet základních zásad bude řazen dle Práškové (2022, s. 62-89).

Zásada zákonnosti (*nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*) ustanovení § 2 odst. 1 SpŘ uvádí: *„Správní orgán postupuje v souladu se zákony a ostatními právními předpisy, jakož i mezinárodními smlouvami, které jsou součástí právního řádu (dále jen "právní předpisy"). Kde se v tomto zákoně mluví o zákoně, rozumí se tím též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.“* Zákonností je podmíněna všechna činnost správy.

- Skutkové podstaty mohou být stanoveny pouze zákonem (nikoli podzákonným právním předpisem).
- Vyjádření skutkových podstat přestupků musí být určité, jasné a přesné, výčet správních trestů uzavřený včetně hledisek pro výběr druhu a výměry trestu. Každý si musí předem vědět, jaká protiprávní jednání jsou trestná a co za ně hrozí.
- Zákaz retroaktivity přísnějšího zákona (vychází z čl. 40 odst. 6 Listiny). Dopustí-li se pachatel přestupku a došlo-li ke změně právní úpravy, rozsudek NSS č. j. 6 A 126/2002-27 ze dne 27. 10. 2004 uvádí, citují: *„...je nutno použít pozdějšího práva, je-li pro pachatele výhodnější, platí jak v řízení soudním, tak v řízení správním.“*
- Zákaz analogie v neprospěch pachatele.

Zásada ochrany práv nabytých v dobré víře plyne z § 2 odst. 3 SpŘ, citují: *„Správní orgán šetří práva nabytá v dobré víře, jakož i oprávněné zájmy osob, jichž se činnost správního orgánu v jednotlivém případě dotýká...“* Trestat se budou jen ty případy, které jsou odůvodněné závažností a společenskou škodlivostí protiprávního jednání, kdy jiné prostředky a nástroje nedostačují, jsou nevhodné nebo neúčinné.

Zásada přiměřenosti a individualizace správního trestu ukotvení ve SpŘ je v § 2 odst. 2 SpŘ: *„Správní orgán uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.“* Správní trest zohledňuje povahu a závažnost přestupku a poměry pachatele. Druh a intenzita správního trestu musí odrážet všechny zvláštnosti konkrétního přestupku a pachatele.

Zásada řádného zákonného procesu stíhat lze pouze ze zákonných důvodů a zákonným způsobem spravedlivého procesu. Zaručuje zásah do práv jednotlivce jen v nezbytně nutné míře.

Zásada legality, oficiality PřestZ § 78 odst. 1 stanoví povinnost stíhat každý přestupek, který zjistí. Zajišťuje rovnost osob před zákonem. Oficialita je spojena se způsobem zahájení řízení, a to z moci úřední, určuje předmět a realizuje procesní úkony z moci úřední, z vlastní iniciativy.

Zákaz dvakrát jednat o téže věci (ne bis in idem) vychází z Listiny čl. 40 odst. 5, nikdo nesmí být stíhán a potrestán znovu pro shodný skutek.

Zásada presumpce nevinny vyplývá z § 69 odst. 2 PřestZ a spočívá v tom, že na obviněného z přestupku se hledí jako na nevinného, dokud rozhodnutí, které uznává jeho vinu, nenabude právní moci. () I v případě, kdy se obviněný dozná, správní orgán má povinnost daný případ přezkoumat (materiální pravda). Související zásadou je zásada in dubio pro reo, která stanoví, má-li správní orgán pochybnosti, musí rozhodnout ve prospěch obviněného (Bohadlo et al., 2022, s. 348-349).

Zásada zajištění práva na obhajobu zaručení práv a oprávněných zájmů osob, které jsou účastníky řízení. Propojena zde je i zásada materiální pravdy (§ 3 SpŘ), která klade důraz na náležité zjištění skutečného stavu, nikoliv pouhé akceptování tvrzení účastníků.

Právo na projednání přestupku v přiměřené lhůtě (zásada rychlosti) SpŘ v § 6 odst. 1 stanovuje, aby správní orgán vyřizoval bez zbytečných průtahů. Hlava VII o ochraně před nečinností § 80 téhož zákona rychlost vyřizování ještě podporuje. Rychlost nemůže být však v rozporu se zásadou materiální pravdy.

Vhodné je doplnit **zákaz změny k horšímu** (reformatio in peius), která je ochranou obviněného v souvislosti s případným využitím opravného prostředku (odvolání, odpor) tak, aby obviněný neměl obavy, aby změněné rozhodnutí nebylo v jeho neprospěch. Mohou však nastat situace, kdy ke zhoršení situace dojít může např. při odvolání jiného účastníka stejného správního řízení nebo zrušení napadeného rozhodnutí v celém rozsahu a vrácení věci k projednání v prvním stupni. Musí prvostupňový orgán na tuto zásadu vůči původnímu odvolateli? Dochází k odlišnosti názorů, kdy v jednom případě je opětovné řízení považováno za řízení nové, tedy nové zhodnocení a rozhodnutí. Druhý názor upozorňuje na zásadu vázanosti orgánu prvního stupně na právní názor orgánu odvolacího (Kolman, Grygar, 2020).

Jako důležitou ještě považuji uvést **zásadu absorpční**, § 41 odst. 1 PřestZ: „*Za dva nebo více přestupků téhož pachatele projednaných ve společném řízení uloží správní trest podle ustanovení vztahujícího se na přestupek nejpřísněji trestný. Jsou-li horní hranice sazeb pokut stejné, uloží se správní trest podle ustanovení vztahujícího se na přestupek nejzávažnější.*“ (MVČR, 2022) (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 9. 2005, č. j. 6 As 57/2004-54, nebo ze dne 19. 2. 2015, č. j. 1 As 143/2014-52).

2.2 Subjekty přestupkového řízení

Subjekt přestupkového řízení zahrnuje orgán veřejné moci, FO a PO, které se řízení účastní a ovlivňují ho. Ovlivnit přestupkového řízení je možné v rozsahu stanoveném dle přidělených procesních práv a povinností. Rozlišují se subjekty hlavní a další. Hlavními subjekty jsou správní orgány a účastníci přestupkového řízení. Dalšími subjekty jsou osoby přímo postižené přestupkem, svědci, znalci, tlumočníci, zákonní zástupci, opatrovníci, orgán sociálně-právní ochrany dětí (poslední tři jsou v případě přestupkového řízení vedeného proti mladistvému) (Fiala et al., 2021, s. 134).

2.2.1 Správní orgán

Správní orgán přestupkové řízení vede a rozhoduje o vině a trestu za spáchaný přestupek. Pro správné stanovení, který správní orgán má v přestupkovém řízení rozhodovat, je důležité určení příslušnosti a to věcné, místní a funkční. Posouzení příslušnosti probíhá k okamžiku zahájení přestupkového řízení. V případě změny okolností ovlivňující příslušnost během průběhu řízení, dle § 132 SpŘ dokončí původně příslušný správní orgán (Fiala et al., 2021, s. 134-135). Příslušnost správního orgánu k vedení řízení o přestupcích zásadně stanoví zákon upravující skutkové podstaty přestupků (Bohadlo et al., 2022, s. 313).

Věcnou příslušnost stanovuje, který typ orgánu bude přestupek projednávat. Místní příslušnost stanovuje, který z věcně příslušných orgánů bude přestupek projednávat dle místa spáchání přestupku. Funkční příslušnost udává, který orgán má dle zákona pravomoc a působnost přestupek projednat v prvním stupni (Fiala et al., 2021, s. 135-139).

2.2.2 Účastníci

Účastník přestupku je nedílnou součástí přestupkového řízení, bez tohoto subjektu řízení probíhat nemůže. PřestZ § 68 označuje tyto účastníky:

- obviněný,
- poškozený v části řízení, která se týká jím uplatněného nároku na náhradu škody nebo nároku na vydání bezdůvodného obohacení, a
- vlastník věci, která může být nebo byla zabráná, v části řízení, která se týká zabránění věci nebo náhradní hodnoty.

Obviněným je osoba, vůči které správní orgán učinil první úkon v řízení, do této doby je brán pouze jako osoba podezřelá z přestupku. Zde se již uplatňuje výše uvedená zásada presumpce nevinny, kdy se na obviněného hledí jako na nevinného, než je o vině pravomocně rozhodnuto.

U přestupků, kde došlo ke způsobení majetkové škody jiným osobám nebo na jejichž úkor se obviněný bezdůvodně obohatil, je dalším z účastníků poškozený. Řízení o nároku poškozeného na náhradu škody je označováno jako tzv. adhezní řízení.

Vlastník věci, jehož věc může nebo již byla zabráná. Mimo těchto účastníků právní úprava zahrnuje další relevantní osoby, zahrnuté pod širším označením dotčené osoby podle § 2 odst. 3 SpŘ. (osoby přímo postižené spácháním přestupku, zákonní zástupci apod.).

Účastníci se odlišují rozsahem, kterým se mohou účastnit řízení a to takto: obviněný si účastní celého řízení o přestupku, poškozený a vlastník věci se mohou účastnit jen té části řízení, která se týká nároku, který je těmito účastníky uplatněn (Bohadlo et al., 2022, s. 344-345).

2.3 Fáze přestupkového řízení

Zjednodušené schéma průběhu přestupkového řízení ukazuje **Obrázek 1**.



Obrázek 1: Zjednodušené schéma fází přestupkového řízení

Zdroj: vlastní zpracování

2.3.1 Postup před zahájením řízení

Průvodce k PřestZ uvádí: „*Podkladem pro zahájení řízení může být poznatek z vlastní činnosti správního orgánu nebo oznámení o přestupku od jiných orgánů nebo fyzických nebo právnických osob.*“ Právní oporu nalezneme v § 42 SpŘ, který uvádí povinnost správnímu orgánu podněty přijímat především pro oznamovatele právnickou či fyzickou osobu. PřestZ, který se přestupkovému řízení věnuje v § 73-76, stanovuje oznamovací povinnost orgánu

Policie České republiky, Vojenské policie nebo jiného správního orgánu v případě důvodného podezření ze spáchání přestupku příslušnému správnímu orgánu, a to bez zbytečného odkladu.

Obsahem oznámení je informace o podezřelém ze spáchání přestupku (je-li znám), popisu skutku, času a místa spáchání přestupku včetně známých zákonných ustanovení a případných důkazů.

Po získání podkladů přichází fáze, která je zaměřena na posouzení existence skutečností, které odůvodňují zahájení řízení. S ohledem na větší kvalifikovanost policie (včetně vojenské) § 74 PřestZ uvádí skupinu přestupků, kde musí policie provádět nezbytná šetření (MVČR, 2022).

Jestliže oznamovatel o to požádá, musí mu správní orgán ve lhůtě 30 dnů ode dne obdržení podnětu sdělit, že řízení zahájil, nebo že důvody k zahájení řízení shledány nebyly, či byl podnět postoupen příslušnému správnímu orgánu (SpŘ).

V této fázi řízení může dojít k odložení věci, která je buď jako povinnost správního orgánu dle § 76 odst. 1 a 2, kde jsou uvedeny obligatorní důvody pro odložení, či závisí na správním uvážení dle § 76 odst. 5. Odložení věci se provádí formou usnesení, které nevyklučuje pozdější zahájení řízení (Fiala et al., 2021, s.166, 168).

2.3.2 Zahájení řízení

Před samotným zahájením řízení se z úřední povinnosti zjišťují veškeré překážky řízení (§ 77 PřestZ), které mohou způsobit odložení věci případně i zastavení již zahájeného řízení. Jedná se o uplatnění překážky *litispence* (probíhajícího řízení stejného přestupku nebo trestní řízení). Další překážkou je *rei iudicate* (věci rozhodnuté) (Prášková, 2022, s. 424-425). Bohadlo et al. (2022, s. 390) ještě uvádějí aplikaci zásady *ne bis in idem* (zákaz dvakrát stíhat a trestat za stejný přestupek).

Jestliže překážky neexistují, dochází k zahájení řízení. Jak již bylo uvedeno výše, zahajuje se vždy **z moci úřední** (princip oficiality), a to doručením oznámení o zahájení řízení všem podezřelým z přestupku nebo ústním vyhlášením (za přítomnosti podezřelého). Je-li vedeno společné řízení, je nutné oznámení doručit všem podezřelým z přestupku. Oznámení musí obsahovat obecné náležitosti dle SpŘ odst. 1 (označení správního orgánu, předmět řízení apod.) i náležitosti speciální dle § 78 PřestZ (popis skutku a předběžnou právní kvalifikaci).

2.3.3 Průběh řízení

Ústní jednání je neveřejné a je fakultativním prostředkem vycházející z § 49 SpŘ. Správní orgán ho nařídí v případech stanovených zákonem, nebo jej může nařídít, jestliže pomůže ke zjištění stavu věci a je-li to nezbytné k uplatnění práv účastníků řízení. Důležitou skutečností je nutnost poučení účastníků o možnosti ústního jednání. Ústní jednání nemusí být povoleno, není-li to nezbytné pro uplatnění práv. K ústnímu jednání jsou předvoláni účastníci řízení, obviněný vždy kromě situací specifikovaných v § 80 odst. 4 PřestZ. Výstupem jednání je protokol s náležitostmi podle § 18 SpŘ (Bohadlo et al., 2022, s. 400-404).

Řízení navazující na kontrolu dle § 81 je nejčastějším podnětem v oblasti přestupků v účetnictví. Z kontroly je vyhotovován protokol o kontrole (skutečnosti zjištěné při kontrole), který může být jediným podkladem v řízení a také jediným podkladem konečného rozhodnutí o přestupku, kde již není nutné provádět dokazování. Toto platí, jestliže je protokol o kontrole dostačující a nejsou pochybnosti, v opačném případě dokazování bude prováděno (Bohadlo et al., 2022, s. 406-407).

Dokazování obecně vychází z § 51 odst. 1 SpŘ, citují: „*K provedení důkazů lze užít všech důkazních prostředků, které jsou vhodné ke zjištění stavu věci a které nejsou získány nebo provedeny v rozporu s právními předpisy.*“ Nová úprava PřestZ posiluje práva obviněného institutem výslechu a výpovědi obviněného a právo účastníků řízení klást otázky sobě navzájem, svědkům a znalcům. Obviněný má také právo nevypovídat a není možné obviněného k výpovědi či doznání nutit. O tomto právu musí být obviněný dle § 82 odst. 2 PřestZ poučen. Kopecký (2023, s. 307) uvádí za problematickou poslední větu § 82 odst. 1 PřestZ „*Výslech obviněného nesmí být proveden za stejných podmínek, za jakých nesmí být vyslýchán svědek.*“ Jedná se o dva různé důkazní prostředky. Např. obviněný není povinen vypovídat vůbec, ale svědek má v některých případech právo výpověď odepřít.

2.3.4 Ukončení řízení v I. stupni

Usnesením o zastavení řízení jsou stejně jako u odložení věci stanoveny důvody obligatorní a fakultativní, kdy správní orgán může či musí řízení o přestupku zastavit. Obligatorní důvody jsou stanoveny v § 86 odst. 1 PřestZ (např. řízení se zastaví pro tyto důvody: skutek, o němž se vede řízení, se nestal nebo není přestupkem, nespáchal obviněný, odpovědnost za přestupek zanikla apod.) Usnesení má v těchto případech povahu meritorního rozhodnutí. Fakultativní důvody umožňují správnímu orgánu řízení zastavit pro bezvýznamnost správního trestu oproti

uloženému trestu za jiný skutek v trestním řízení. V zákonem stanovených případech nedochází k usnesení, ale jen k poznamenání do spisu (Fiala et al., 2021, s. 179-181).

Kopecký (2023, s. 311) uvádí případy, kdy je možné zastavené řízení znovu zahájit jako např. pozbytí výsad a imunity podle mezinárodního práva, ukončení trestního řízení, pro které bylo řízení o přestupku zastaveno a bylo rozhodnuto, že se skutek nestal apod.

Rozhodnutí o schválení dohody o narovnání uzavřené mezi obviněným a poškozeným je výjimečný procesní prostředek, použitelný pouze za kumulativního splnění podmínek stanovených v § 87 odst. 1 PřestZ. Jde o způsob ukončení přestupku, který má preventivní, reparační a částečně represivní účel. Přestupek není řešen formou vyslovení viny, se kterou jsou spojeny následky, ale obviněný má určitou povinnost. Jde o dohodu mezi obviněným a poškozeným, kterou schvaluje správní orgán. Před vydáním rozhodnutí o schválení dohody vždy správní orgán vyslechne obviněného a poškozeného, kde zjišťuje, zda byla dohoda uzavřena dobrovolně a se souhlasem (Fiala et al., 2021, s. 182-183).

Završením přestupkového řízení je **rozhodnutí o přestupku, kterým se obviněný uznává vinným**. Příslušný správní orgán na základě důkazů a správního uvážení při určení druhu a výše trestu rozhodne o vině a trestu obviněného za spáchaný přestupek. Při pochybnostech by se mělo rozhodnout ve prospěch obviněného. Rozhodnutí nedopadá pouze na obviněného, ale na všechny případné účastníky řízení. Opakem tohoto rozhodnutí je ustanovení § 86 odst. 1, kdy obviněný je neviný a v tomto případě se řízení zastaví viz. výše. Rozhodnutí má povahu deklaratorní (prohlašuje vinu) a konstitutivní (vzniká povinnost přijmout správní trest).

Obsahem rozhodnutí jsou náležitosti kompetenční, obsahové dle § 93 PřestZ, formální a procesní. Kompetenční náležitosti souvisí se správním orgánem, aby byl věcně a místně příslušný. Obsahové náležitosti je výrok, odůvodnění a poučení o opravném prostředku. Formální náležitosti souvisí s jeho písemným vyhotovením. Pro procesní náležitosti jsou rozhodující právní předpisy.

Rozhodnutí o přestupku musí být vydáno ve stanovené lhůtě dle § 94 a to bezodkladně, nejpozději do 60 dnů ode dne zahájení řízení (Fiala et al., 2021, s. 184-187). Při změně kvalifikace přestupku dochází pouze k vyrozumění obviněného. Ale při zjištění dalšího skutku, je nutné o něm začít řízení nové (MVČR, 2022, s. 389).

Kopecký (2023, s. 308) navíc v přehledu ukončení řízení uvádí **předání věci** dle § 64 PřestZ, kdy tento institut správní orgán využívá před zahájením tak i v průběhu přestupkového řízení. V případě předání věci v průběhu řízení, jde o zahájení nového přestupkového řízení.

2.3.5 Zvláštní druhy řízení

V souladu, s již uvedenou zásadou rychlosti a hospodárnosti a absorpční zásadou § 88 PřestZ, ustanovuje **společné řízení**. Toto řízení se vede v případě více přestupků jednoho pachatele, nebo související přestupky více pachatelů za splnění dvou podmínek (projednání u téhož příslušného správního orgánu a porušení povinností ve stejné oblasti veřejné správy). Vyloučeny jsou přestupky spáchané po zahájení řízení (MVČR, 2022, s. 79-80).

Řízení o náhradě škody a o vydání bezdůvodného obohacení souvisí s poškozeným, a proto o této formě řízení byla uvedena zmínka v části o účastnících řízení. Toto řízení není samostatné, ale je součástí přestupkového řízení, tzv. adhezni řízení upravené § 89 PřestZ. Úprava je obecná a nevyklučuje speciální úpravu v jiných zvláštních zákonech (Fiala et al., 2021, s. 192).

Příkaz Fiala et al. (2021, s. 194) shrnují takto: „...*slouží pro zjednodušení, zrychlení, a tím i k zefektivnění přestupkového řízení a podporuje jeho procesní ekonomii...*“ Jde o zvláštní typ rozhodnutí ve věci samé, vydává se v momentě, kdy je věc jednoduchá a jasná, musí splňovat všechny jeho náležitosti, upraven je § 90 PřestZ a dále navazuje na § 150 SpŘ. Odůvodnění bude uvedeno pouze v případě, kdy jde o první úkon v řízení. Opravným prostředkem proti příkazu je odpor, kterým se příkaz ruší a v řízení se pokračuje. Dnem podání odporu začíná běžet nová lhůta pro vydání rozhodnutí (Bohadlo et al, 2022, s. 451).

Příkaz na místě další zjednodušený a zkrácený způsob rozhodnutí o přestupku se souhlasem obviněného a naplnění dalších podmínek podle § 91-92 PřestZ. Podmínky vydání příkazu na místě jsou: nestačí domluva, souhlas obviněného či osoby za ní jednající se zjištěným stavem věci, právní kvalifikací skutku, uložení pokuty, její výší a vydáním příkazového bloku. Oprávnění vydat příkaz na místě má správní orgán, další orgány a úřední osoby stanovené zákonem (Kopecký, 2023, s. 312-313).

2.3.6 Přezkoumání rozhodnutí o přestupku

Je možné přezkoumávat vydaná rozhodnutí. Nepravomocná rozhodnutí je možné v rámci dvojinstančnosti napadnout řádným opravným prostředkem, nestanoví-li zákon jinak. Těmito prostředky jsou odvolání, rozklad či odpor dle druhu rozhodnutí v přestupkovém řízení. Pravomocná rozhodnutí, za zákonem stanovených podmínek, je možné napadnout

mimořádným opravným prostředkem (přezkumné řízení a obnova řízení). Případně je možné podat žalobu ke správnímu soudu, ústavní stížnost k Ústavnímu soudu či stížnost k Evropskému soudu pro lidská práva (Fiala et al., 2021, s. 200-212). Tomuto tématu se není věnováno podrobněji s ohledem na zaměření práce.

3 VÝZKUM V OBLASTI PŘESTUPKŮ V ÚČETNICTVÍ

Cílem praktické části je analyzovat právní úpravu řízení o přestupcích se zaměřením na problémy současné praxe a zda je návrh NZoÚ řeší. Doplněno bude analýzou obecných dat sledovaných finanční správou. Nejprve je však nutné uvést základní informační rámec těchto přestupků.

Pro zjištění bližších informací k současné praxi, vnímaných nedostatků a případných doporučení, autorka přímo kontaktovala dvě pracovnice krajského finančního úřadu s prosbou o rozhovor, bohužel neúspěšně. Finanční úřad striktně dodržuje podávání informací pouze formou oficiálního podání žádosti s využitím zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Pro účely této práce autorka využila veřejně vykazovaných dat Finanční správy ČR.

3.1 Vymezení přestupků v účetnictví

Přestupky v účetnictví se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v ustanovení § 37 až § 37aa. ZoÚ je vůči PřestZ v postavení zákona zvláštního (lex specialis), má tedy aplikační přednost. Souvisejícím právním předpisem je zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, který obecně vymezuje PO, zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, ve znění pozdějších předpisů a další. Nedílnou součástí jsou i vyhlášky např. vyhláška č. 500/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a další (Bárková et al, 2016, s. 23).

Jaké jsou základní požadavky na účetnictví? Z ustanovení § 8 odst. 1 ZoÚ cituji: „*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.*“ Jak již bylo uvedeno v první kapitole, pravomoc kontroly účetnictví je svěřena finanční správě a to zákonem č. 456/2011 Sb. o Finanční správě České republiky § 10 odst. 2 písm. b): „*...kontrolu dodržování povinností stanovených právními předpisy upravujícími účetnictví a ukládá účetním jednotkám pokuty podle těchto právních předpisů, ...*“ Dále oprávnění finančního úřadu projednávat přestupky a ukládat za ně pokuty stanoví § 37ab ZoÚ a § 62 PřestZ.

Subjektem, kterému lze správní trest uložit, tedy pachatelem přestupku, je účetní jednotka či osoba odpovědná za vedení účetnictví. „*Účetní jednotka...se dopustí přestupku tím, že...*“ takto stanoví v § 37 odst. 1 a § 37a odst. 1, 2, 3 ZoÚ subjekt přestupku, kterými jsou: jednotka, která není podnikatelem, konsolidující účetní jednotka, účetní jednotka, která vede jednoduché

účetnictví a dále osoba odpovědná za vedení účetnictví. Taxativní výčet těchto účetních jednotek je stanoven v § 1 odst.2 a § 4a ZoÚ, kdy to nejčastěji jsou:

- právnické osoby (sídlo v ČR),
- zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby (podnikatel) s obratem nad 25 000 000 Kč za bezprostředně předcházející kalendářní rok,
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis, ...

Pokuta může být až do výše 6 % nebo 3 % hodnoty aktiv celkem, či 3 % konsolidovaných aktiv, nebo stanovena horní hranicí. Jednotlivé druhy přestupků jsou uvedeny níže.

Tabulka 1 uvádí přestupky pro účetní jednotky, které jsou podnikatelem.

Tabulka 1: Přestupky dle § 37 odst. 1 ZoÚ

Přestupky dle § 37 odst. 1 ZoÚ		
Výše pokuty	Zákonné ustanovení	Druh přestupku
do výše 6 % hodnoty aktiv	písm. a)	Nevede účetnictví podle § 4 odst. 2 až 6.
	písm. b)	Nesestaví účetní závěrku podle § 6 odst. 4.
	písm. c)	Nesestavení účetní závěrky ke dni stanovenému v § 19 odst. 1.
	písm. d)	Nevyhotoví výroční zprávu podle § 21 odst. 1, 2, 4 až 7 nebo 9.
Výše pokuty	Zákonné ustanovení	Druh přestupku
do výše 3 % hodnoty aktiv	písm. e)	Vede účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2.
	písm. f)	Vede účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2.
	písm. g)	Jí sestavená účetní závěrka neobsahuje všechny povinné součásti uvedené v § 18 odst. 1 nebo 2.
	písm. h)	V rozporu s § 20 odst. 1 nemá účetní závěrku ověřenou auditorem.
	písm. i)	V rozporu s § 21 odst. 8 nemá výroční zprávu ověřenou auditorem.
	písm. j)	Nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu podle § 21a.
	písm. k)	V rozporu s § 31 neuschová účetní záznamy.

Zdroj: vlastní zpracování podle ZoÚ

Přestupky v

Tabulka 2 se týká účetní jednotky, která není uvedena v § 37 nebo osoby odpovědné za vedení účetnictví.

Tabulka 2: Přestupky dle § 37a odst. 1 ZoÚ

Přestupky dle § 37a odst. 1 ZoÚ		
Výše pokuty	Zákonné ustanovení	Druh přestupku
Až do výše 6 % hodnoty aktiv	písm. a)	Nevede účetnictví podle § 4 odst. 1.
	písm. b)	Nesestaví účetní závěrku podle § 6 odst. 4.
	písm. c)	Nesestavení účetní závěrky ke dni stanovenému v § 19 odst. 1.
	písm. d)	Nevyhotoví výroční zprávu podle § 21 odst. 1 až 7, 9 nebo 10 nebo § 32h odst. 1.
	písm. k)	V rozporu s § 19a odst. 1 nepoužije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy.
Až do výše 3 % hodnoty aktiv	písm. e)	Nesestaví zprávu o platbách podle § 32b.
	písm. f)	Nevyhotoví zprávu o udržitelnosti podle § 32h odst. 2 až 10.
	písm. g)	Nesestaví zprávu o daních z příjmů podle § 32n nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů podle § 32p.
	písm. h)	Vede účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2.
	písm. i)	Vede účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2.
	písm. j)	Nezajistí, aby jí sestavená účetní závěrka obsahovala veškeré povinné součásti podle § 18 odst. 1 nebo 2.
	písm. l)	V rozporu s § 20 odst. 1 nemá účetní závěrku ověřenou auditorem.
	písm. m)	V rozporu s § 21 odst. 8 nemá výroční zprávu ověřenou auditorem.
	písm. n)	Nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu podle § 21a
	písm. o)	Nezveřejní zprávu o platbách podle § 32d.
	písm. p)	Nezveřejní nebo neuveřejní zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů podle § 32q odst. 1 až 3.
	písm. q)	Nezajistí uveřejnění zprávy s informacemi o daních z příjmů rovnocenné zprávě o daních z příjmů nebo konsolidované zprávě o daních z příjmů podle § 32q odst. 4.
	písm. r)	Nesestaví účetní výkazy za dílčí konsolidační celek státu nebo účetní výkazy za Českou republiku podle § 23b.
písm. s)	V rozporu s § 31 neuschová účetní záznamy.	
písm. v)	Neinformuje zástupce zaměstnanců nebo s nimi neprojedná informace o udržitelnosti podle § 32f odst. 2.	

Zdroj: vlastní zpracování podle ZoÚ

Přehled přestupků konsolidující účetní jednotky uvádí Tabulka 3.

Tabulka 3: Přestupky dle § 37a odst. 2 ZoÚ

Přestupky dle § 37a odst. 2 ZoÚ		
Výše pokuty	Zákonné ustanovení	Druh přestupku
Až do výše 3 % hodnoty konsolidovaných aktiv	písm. a)	Nesestaví konsolidovanou účetní závěrku podle § 6 odst. 4.
	písm. b)	Nesestaví konsolidovanou účetní závěrku ke dni stanovenému v § 23 odst. 2.
	písm. c)	Nevyhotoví konsolidovanou výroční zprávu podle § 22b odst. 2 nebo § 32n odst. 1.
	písm. d)	Nesestaví konsolidovanou zprávu o platbách podle § 32c.
	písm. e)	Nevyhotoví konsolidovanou zprávu o udržitelnosti podle § 32k odst. 2 až 6.
	písm. f)	Nesestaví konsolidovanou zprávu o daních z příjmů podle § 32p.
	písm. g)	Nezajistí, aby jí sestavená konsolidovaná účetní závěrka obsahovala veškeré povinné součásti podle § 18 odst. 1 nebo 2.
	písm. h)	V rozporu s § 22 odst. 1 nemá konsolidovanou účetní závěrku ověřenou auditorem.
	písm. i)	V rozporu s § 22b odst. 2 nemá konsolidovanou výroční zprávu ověřenou auditorem.
	písm. j)	Nezveřejní konsolidovanou účetní závěrku nebo konsolidovanou výroční zprávu podle § 21a.
	písm. k)	Nezveřejní konsolidovanou zprávu o platbách podle § 32d
	písm. l)	Nezveřejní nebo neuveřejní konsolidovanou zprávu o daních z příjmů podle § 32q odst. 1 až 3.
	písm. m)	Nezajistí uveřejnění zprávy s informacemi o daních z příjmů rovnocenné konsolidované zprávě o daních z příjmů podle § 32q odst. 4.
	písm. n)	V rozporu s § 23a odst. 1 nepoužije pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy.
	písm. o)	Neinformuje zástupce zaměstnanců nebo s nimi neprojedná informace o udržitelnosti podle § 32i odst. 2.

Zdroj: vlastní zpracování podle ZoÚ

Tabulka 4 ukazuje přestupky účetních jednotek, které vedou jednoduché účetnictví.

Tabulka 4: Přestupky dle § 37 odst. 3 ZoÚ

Přestupky dle § 37a odst. 3 ZoÚ		
Výše pokuty	Zákonné ustanovení	Druh přestupku
Až do výše 5 000 Kč	písm. t)	Nezajistí podmínky pro předávání účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu způsobem stanoveným prováděcím právním předpisem vydaným podle § 4 odst. 8 a § 23b odst. 5.
	písm. u)	Nepředá účetní záznam do centrálního systému účetních informací státu způsobem stanoveným prováděcím právním předpisem vydaným podle § 4 odst. 8 a § 23b odst. 5.
Až do výše 100 000 Kč	písm. a)	Nevede jednoduché účetnictví podle § 4 odst. 1.
	písm. b)	Nesestaví přehledy v rozsahu a ve lhůtě podle § 13b odst. 3.
	písm. c)	Nezajistí, aby jí zpracované přehledy obsahovaly veškeré údaje podle § 18 odst. 3.
	písm. d)	Nesestaví přehledy ke dni stanovenému v § 19 odst. 1 a 2.
Až do výše 50 000 Kč	písm. e)	Vede jednoduché účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2.
	písm. f)	V rozporu s § 31 neuschová účetní záznamy.
	písm. g)	Nezveřejní přehled o majetku a závazcích, výroční zprávu nebo obdobný dokument podle § 21a odst. 1.

Zdroj: vlastní zpracování podle ZoÚ

Nejčastější způsob porušení zákonné povinnosti je nezveřejňování účetní závěrky ve veřejném rejstříku v rozsahu více než dvou třetin podnikatelů. Podnikateli v tomto případě nehrozí pouze pokuta vyplývající ze ZoÚ, ale i postih dle zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, § 104 pokuty až 100 000 Kč, v krajním případě může dojít k zahájení řízení o zrušení zapsané osoby s likvidací (Králová, Hejret, 2022, s. 30, 54).

Důraz splnění této nejčastěji porušované povinnosti nalezneme v usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 4. 2016, sp. zn. II. ÚS 2960-15-1 takto: *"Jestliže je stěžovatelka v obchodním rejstříku zapsána, musí povinnosti, které jsou jí zákonem uloženy, beze zbytku splnit, jinak jí hrozí sankce."* (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 833/08 a usnesení ze dne 27. 8. 2013, sp. zn. II. ÚS 2535/12). Řešeno bylo odepření předložení listin s odvoláním na ochranu soukromí podle Listiny, resp. porušení obchodního tajemství.

Četnost tohoto přestupku vedla k vytvoření pracovní skupiny, jejímž výstupem bylo umožnění od roku 2021, pro účetní jednotky obchodních korporací nepodléhajících dohledu ČNB,

zveřejnění účetní závěrky ve veřejném rejstříku správcem daně při podání daňového tvrzení, jehož součástí účetní závěrka byla (Důvodová zpráva, 2024, s. 131).

Řízení o přestupcích se:

- Zahajuje z moci úřední *ex officio*.
- Dnem zahájení je den doručení oznámení o zahájení správního řízení či ústním prohlášením.
- Důkazní břemeno přestupku v účetnictví nese finanční úřad.
- Finanční úřad musí spáchaný skutek přesně specifikovat, pokutu stanovit a odůvodnit s přihlédnutím na konkrétní případ a zohlednit všechny aspekty jednání účetní jednotky neboli správní uvážení.
- Správní uvážení umožňuje určení pokuty „do výše“ při dodržení stanovených limitů (Králová, Hejret, 2022, s. 56).

Základní podmínkou rozhodování a ukládání pokut je dle zásady **zákonnosti** trestání, dodržení právních předpisů (obecných i zvláštních). Další podmínkou je dodržení zásady přiměřenosti a individualizace správního trestu tedy **volného správního uvážení**, které je možné demonstrovat na rozsudku NSS ze dne 13. 12. 2007, č. j. 3 As 32/2007-48, cituji: „*Ukládání pokut za správní delikty se děje ve sféře volného správního uvážení (diskrečního práva správního orgánu), tedy zákonem dovolené volnosti správního orgánu rozhodnout ve vymezených hranicích, resp. volit některé z více možných řešení, které zákon vymezuje.*“

Upozornění na povinnost správního orgánu zohlednit závažnost protiprávního jednání, se všemi polehčujícími i přitěžujícími okolnostmi, najdeme v rozsudku NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 2 Afs 7/2016-36. Polehčující okolností může být např. zachování vypovídací schopnosti účetnictví přes zjištěné nedostatky, nerozpoznání nesprávností účetní jednotkou, příslib opravy nesprávných dokladů. Rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2019, č. j. 2 Afs 392/2018-45 jako polehčující okolnost uvádí prvotní účetní pochybení.

Zohlednění se týká také účelu, kterého má daná sankce dosáhnout. Celkové správní uvážení musí být řádně odůvodněno s ohledem na případnou další přezkoumatelnost.

Důležité je upozornit na specifikum odpovědnosti právnických osob a podnikajících fyzických osob za přestupek. Z pohledu ZoÚ jde o odpovědnost objektivní, tedy nehledí se na zavinění (Králová, Hejret, 2022, s. 49). Účetní jednotku odpovědnosti nezabaví ani situace, kdy účetnictví

vede pověřená jiná PO či FO. Sankci nese účetní jednotka, která se může domáhat náhrady škody v rámci soukromoprávní odpovědnosti (Králová, Hejret, 2022, s. 50).

Zbavit se své odpovědnosti může PO či podnikajících FO pouze liberací dle § 21 odst. 1 PřestZ, jestliže citují: „...vynaložila veškeré úsilí, které bylo možné požadovat, aby přestupku zabránila.“

Významným okamžikem je zánik odpovědnosti za přestupek z důvodu uplynutí promlčecí doby. Promlčecí doba vyplývá ze dvou právních předpisů, ZoÚ určuje způsob stanovení pokuty, dle daného způsobu následně PřestZ podle § 30 určuje délku promlčecí doby:

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

Určení délky promlčecí doby bylo jednou z oblastí, kterou po účinnosti nového PřestZ, upřesňovala až judikatura a dotvořila tak právní normu.

Následující část bude judikatuře věnována.

3.2 Judikatury řešící sporné oblasti v přestupcích v účetnictví

V praxi orgánů správních i trestních dochází k situacím, kdy některé pojmy nejsou zcela jednoznačně specifikované a při rozhodování působí orgánům obtíže. Judikatura provádí podrobnější výklad zákona a případně tak dotváří právní normu, kde vznikají pochybnosti.

Tato část bude zaměřena na vybrané oblasti s významným dopadem na možnost sankcionovat neplnění stanovených povinností, se kterými se správní orgány potýkaly či stále potýkají:

- promlčecí doba,
- počátek běhu promlčecí doby,
- „trvajících přestupek“,
- zákaz retroaktivity,
- liberace.

3.2.1 Promlčecí doba

PřestZ § 30 stanovuje lhůtu promlčecí, jde o lhůtu pro zánik odpovědnosti za spáchání přestupku. Z důvodové zprávy k PřestZ plyne, že se jedná o lhůtu prekluzivní, ke které je třeba přihlížet z úřední povinnosti (srov. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2010, č. j. 7 As 11/2010-134).

Určení délky promlčení doby u účetních přestupků bylo po účinnosti nového PřestZ nejasné. Rozpor byl ve stanovení právního předpisu a výše pokuty. Uvedená situace byla rozhodována v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 11. 2019, č. j. 57 Af 5/2018-116, zda použít ještě aplikaci ZoÚ § 37ab odst. 3 zákona o účetnictví, ve znění účinném do dne 30. 6. 2017, či již uplatnit lhůtu stanovenou novým PřestZ. ZoÚ účinností do dne 30. 6. 2017 stanovoval zánik odpovědnosti PO za správní delikt, jestliže správní orgán o něm řízení nezahájil do 1 roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl, nejpozději však do 3 let ode dne, kdy byl spáchán. Odpovědnost při podnikání fyzické osoby, nebo v přímé souvislosti s ním byla upravena v předmětném ustanovení odst. 5 ZoÚ. Tato ustanovení byla účinností nového PřestZ zrušena a vstoupila v platnost obecná pravidla promlčení doby dle § 30 až § 32 PřestZ. Objektívni promlčecí dobu jednoho roku je možné uplatnit, jestliže nejde o přestupek s horní hranicí sazby minimálně 100 000 Kč. Při dosažení této hranice platí objektívni doba tříletá. Nově je určení promlčecí doby kombinací ustanovení ZoÚ a PřestZ. Horní hranice pokuty za přestupky v účetnictví je převážně dána procentuální částkou a tato skutečnost byla důvodem rozporu.

Průlomový byl navazující rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020-76, který tuto nerozhodnutou otázku řešil, „...*jaká je délka promlčecí doby u těch přestupků, kde zvláštní zákon nestanoví horní sazbu pokuty ve výši 100 000 Kč, ale pouze způsob výpočtu pokuty (např. procentem z nějaké předem nejasné částky)*.“ Předmětem bylo stanovení pokuty účetní jednotce podle § 37a odst. 1 písm. c) ve spojení s § 37a odst. 3 písm. b) ZoÚ byla vyměřena pokuta ve výši 100 000 Kč. V hodnocení bylo poukázáno na dodržení právní jistoty ohledně doby zániku odpovědnosti. „*Promlčecí doba proto musí být určena jasným způsobem tak, aby účastníci (obvinění) mohli rozumně předvídat, kdy zanikne odpovědnost za přestupek.*“ Způsob, který ZoÚ stanoví horní hranici pokuty znamená, že je, cituji: „...*v konkrétním případě zjištěna až v průběhu řízení o přestupku. V některých případech bude takto stanovená horní hranice pokuty částku 100 000 Kč, která je podle přestupkového zákona klíčová pro stanovení délky promlčecí doby, přesahovat, v jiných případech nikoliv.*“ (Naiser, 2023).

Rozhodnuto bylo takto, cituji: „*Délka promlčecí doby u těch přestupků, kde zvláštní zákon nestanoví horní sazbu pokuty ve výši 100 000 Kč, ale pouze způsob výpočtu pokuty (např. procentem z předem nejasné částky), činí jeden rok...*“ Soud vycházel ze situace, jestliže pokuta je určena jen procentem z aktiv, účastník ani správní orgán dopředu neznají maximální výši daného přestupku. „...*není možné, aby se promlčecí doba u stejného typu přestupku lišila v závislosti na aktuálních majetkových poměrech přestupce.*“ Ať je hodnota aktiv jakákoli, jedná se o sankci za stejný přestupek, rozdílnost s ohledem na výši aktiv, je ve výši pokuty.

Dalšími rozsudky v této oblasti jsou rozsudek NSS č. j. 2 Afs 268/2019-27 ze dne 21. 6. 2021. NSS se zabýval otázkou posouzení dle kterého právního předpisu má být rozhodováno, okamžiku určujícího počátek subjektivní prekluzivní lhůty a tím i délku promlčecí lhůty. Uplatněno bylo posouzení podle právní úpravy, která je pro žalobkyni příznivější. Přestože šlo o přestupek za účetní období 2014 s předpokládanou aplikací prekluzivní lhůty dle ZoÚ ve znění účinném do 31. 12. 2015, soud konstatoval, že se prekluzivní lhůta sankcí za přestupky v účetnictví řídí již PřestZ.

Potvrzením určení délky promlčecí lhůty je možné uvést rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2023, č. j. 2 As 303/2022-42., přestože se jednalo o posouzení podle zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen zákon o cenách). Zvláštní zákon stanovuje horní hranici sazby pokuty, odvozenou od způsobu výpočtu pokuty. NSS shledal, že u správních deliktů i přestupků dle zákona o cenách je horní hranice sazby pokuty v souvislosti s PřestZ minimálně 100 000 Kč a promlčecí doba je tedy tříletá, k zániku odpovědnosti nedošlo ani podle zákona o cenách.

Spáchá-li účetní jednotka více přestupků, běží pro každý přestupek promlčecí doba zvlášť.

3.2.2 Počátek běhu promlčecí doby

Aby bylo možné určit datum zániku odpovědnosti za přestupek, musí být správně stanoven její počátek. V již uvedeném rozsudku NSS ze dne 21. 6. 2021, č. j. 2 Afs 268/2019-27 počátek běhu promlčecí doby byl řešen také. Nejedná se o okamžik, kdy se správce daně o porušení povinnosti dozvěděl, ale den následující po dni spáchání přestupku.

Případ protiprávního jednání, kterého se účetní jednotka dopouštěla celé účetní období a přesný okamžik spáchání přestupku není možné určit, řešil rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 145/2019, bod 30, nebo rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2018, č. j. 2 Afs 10/2018-45, bod 27. Rozhodným okamžikem běhu prekluzivní lhůty byl stanoven den následující po konci účetního období.

Určení počátku lhůty z pohledu, kdy se správní orgán dozví o protiprávním jednání řešil také Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 5. 8. 2019, č. j. 31 Af 13/2018-47. Zde správní orgán nesprávně určil počátek běhu subjektivní prekluzivní lhůty dnem podpisu zprávy o daňové kontrole. Přestože měl správce daně k dispozici podklady, ze kterých došel k závěru, že mohl být spáchán správní delikt již mnohem dříve. Lhůtu správce daně odvozoval od data podpisu zprávy o daňové kontrole. Rozsudek se odkazuje na náleží Ústavního soudu ze dne 17. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 947/09 podle něhož je počátek běhu prekluzivní subjektivní lhůty dán okamžikem

vědomosti o skutkových okolnostech v takovém rozsahu, který umožní předběžné právní zhodnocení, že došlo k porušení zákona jako takového.

Rozsudek dále poukazoval na usnesení NSS ze dne 18. 9. 2012, č. j. 7 Afs 14/2011-115 takto, cituji: *„Za okamžik, kdy se správní orgán po rozumu zákona „dozví“ o porušení cenových předpisů, tak sluší pokládat již ten den, kdy sankcionující orgán soustředí ony poznatky, informace a důkazní prostředky, z nichž je možno na spáchání deliktu usoudit, lhostejno, zda proběhlo jejich posouzení se závěrem o tom, že delikt byl spáchán a kým.“* Počátek běhu prekluzivní lhůty je nutné spojit s přezkoumatelnou objektivní skutečností, získání poznatků správním orgánem s obsahem, z nichž je patrné, že k deliktu došlo. V tomto případě se má tedy za to, že se správní orgán o deliktu „dozvěděl“. Vyhodnocování, srovnání, správní posuzování apod. probíhají v již běžící prekluzivní lhůtě. Právní výklad posouvající počátek běhu lhůty na pozdější dobu, je možné brát jako podporu nečinnosti a zdržování ze strany trestajícího orgánu, působí proti právní jistotě a neúměrně oslabuje právní postavení proviněného. Na druhou stranu výklad dřívějšího počátku pro proviněného vytváří výhodu, neboť prekluzivní lhůta běží již v době, kdy správní orgán teprve začíná skutková zjištění hodnotit (nemůže rozhodnout o sankci, ani neví, zda o delikt jde). *„Tento důsledek má ale rozšířený senát za zcela spravedlivý a vyvážený proti vrchnostenské pravomoci správního orgánu.“*

3.2.3 „Trvající přestupek“

Nejčastější přestupek v účetnictví, (opakované) nezveřejňování účetní závěrky, by mohl vyvolávat domněnku, že se jedná o přestupek trvajících, s ohledem na vyvolání protiprávního stavu a následně k jeho udržování (jediný skutek). Typickým znakem trvajících přestupků je jejich stálost nebo při trvání tohoto protiprávního stavu případné zvyšování nebezpečnosti. U nezveřejňování požadovaných informací jde ale v čase o opačnou situaci, informace se stávají neaktuální a tím méně společensky škodlivé. Proto pod přestupky trvajících nespadá.

Jestliže by účetní jednotka informace nezveřejnila do stanoveného dne, počátek běhu promlčecí lhůty by začala běžet dnem následujícím po posledním dni, ke kterému měla být tato povinnost účetní jednotkou splněna. Účetní jednotka nemůže být postihována opakovaně, neboť promlčecí doba bude přerušována zahájením nového přestupkového řízení.

Ani případ, kdy se účetní jednotka v několika účetních obdobích dopouští pochybení při vedení účetnictví, spáchá v každém účetním období samostatný přestupek proti vedení účetnictví, a nikoliv přestupek jediný. Rozhodování, zda správní delikt byl trvajících, řešil rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 2 Afs 7/2016-36 takto, cituji: *„...v každém ze dvou (na sobě relativně*

nezávislých) kontrolovaných obdobích povinnost účtovat o skutečnostech, jež jsou předmětem účetnictví, přičemž v každém z nich sice shodně vedla účetnictví nesprávné, skutkovou podstatu správního deliktu ovšem pokaždé naplnila odlišným jednáním, tj. odlišnými pochybeními při účtování... nejde zde tedy o jediný skutek...“ (Úřad vlády České republiky, 2024, s. 136).

Jedná se o situaci, kterou současná právní úprava neumožňuje postihovat.

3.2.4 Zákaz retroaktivity

Rozporuplnost vytvářelo přechodové ustanovení § 12 odst. 2 PřestZ, které bylo součástí zákona z důvodu přechodu na nový PřestZ a upravovalo vztah k dosavadním lhůtám pro zánik odpovědnosti za přestupek a promlčecích dob v ostatních právních předpisech. § 112 odst. 2 PřestZ zněl takto, citují: „*Ustanovení dosavadních zákonů o lhůtách pro projednání přestupku nebo jiného správního deliktu, lhůtách pro uložení pokuty za přestupek nebo jiný správní delikt a lhůtách pro zánik odpovědnosti za přestupek nebo jiný správní delikt se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona nepoužijí. Odpovědnost za přestupek a dosavadní jiný správní delikt však nezanikne dříve, než by uplynula některá ze lhůt podle věty první, pokud k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.*“

Důvodová zpráva uvádí, že docházelo k porušení zákazu retroaktivity čl. 40 odst. 6 Listiny, aby pro pachatele mohla být použita nepříznivější právní úprava. Ke zrušení celého článku došlo postupně. Nejprve byly nálezy Ústavního soudu postupně zrušeny věta první a následně věta druhá. Nález ze dne 4. 2. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 15/19 (věta první § 112 odst. 2), a následně nálezem ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 4/20 (věta druhá), který zrušil celý § 112 odst. 2 PřestZ (celé toto ustanovení bylo jako protiústavní zrušeno s účinky ke dni 22. 7. 2020) (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015, s. 107).

Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013-46, již dříve rozhodoval takto: „...*rozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, že zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlédnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější.*“ Rozhodování o správním deliktu v prvním stupni bylo za účinnosti staré právní úpravy. Krajský soud rozhodoval až dne 29. 11. 2017, tedy v době účinnosti nového PřestZ a byla tedy použita

ustanovení promlčecí lhůty dle § 30-32 tohoto zákona. Krajský soud dodržel zásadu retroaktivity a posoudil pro žalobkyni vyšší příznivostí.

3.2.5 Liberace

Jak bylo uvedeno výše, odpovědnost za přešůpek právníckých osob a podnikajících fyzických osob je z pohledu ZoÚ odpovědností objektivní, tedy nehledí se na zavinění. Jediným způsobem, jak se této odpovědnosti může, PO či podnikajících FO, zprostit je liberace dle § 21 odst. 1 PřestZ. Vzhledem k jisté neurčitosti tohoto ustanovení, byl soudy posuzován jeho význam.

Vypovídající příklad je možné uvést na rozsudku NSS č. j. ze dne 17. 6. 2010, 1 Afs 13/2010-49, týkající se běžného způsobu vedení účetnictví, a to jinou osobou, než je odpovědný subjekt. Předmětem byl nesprávně stanovený platební výměr z daňové kontroly, vycházející z účetnictví zpracovaným jinou osobou, než byl daňový subjekt. Podle § 5 odst. 1 ZoÚ, účetní jednotky mohou pověřit vedením svého účetnictví i jinou právníckou nebo fyzickou osobu. Též ustanovení odst. 2 ovšem říká, že pověřením se účetní jednotka nezbavuje odpovědnosti za vedení účetnictví, jde plně k tíži daňového subjektu. Daňový subjekt předpokládal, že svoji důkazní povinnost splní návrhem provedení výsledku zpracovatele účetnictví, neboť subjekt sám není „kvalifikován v oboru účetnictví“. NSS nezpochybnil možnost pochybení bývalé účetní, přesto tato skutečnost nemůže změnit nic na daňových důsledcích těchto nedostatků. „Je proto taktěž lhostejné, zda bývalá účetní postupovala podle pokynů stěžovatelky, nebo se naopak z těchto pokynů vymkla, či snad žádné neměla...“ Jde o soukromoprávní vztah účetní jednotky a bývalé účetní, resp. odpovědnost bývalé účetní ve vztahu ke stěžovateli, který má být řešen soudem civilním.

Výjimečnost použití liberačního důvodu uvádí rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2018, č. j. 9 As 195/2018-27: „Liberační důvody jsou určeny pro aplikaci pouze ve výjimečných případech, jelikož představují výjimku z principu objektivní odpovědnosti.“ Povinnost prokazování, které je v případě liberačních důvodů na obviněném, řešil rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2014, č. j. 4 As 123/2014-33. Osoba, která chce liberace využít, musí prokázat, že uskutečnila všechna technicky možná opatření, která mohou zabránit porušení zákona. Není možné pouze tvrdit, že účetní jednotka vynaložila veškeré úsilí k zamezení správního deliktu nebo upozornit na to, že technicky možná opatření nemohla z ekonomického hlediska provést.

Již starší rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 11. 1999, sp. zn. Cdo 1162/1999 uvádí toto, citují: „Jednatel se zproští odpovědnosti za škodu způsobenou porušením dané povinnosti,

jestliže prokáže, že zajistil vedení předepsané evidence a účetnictví v potřebném rozsahu kvalifikovanou osobou, které vytvoří potřebné podmínky pro výkon činnosti.“ Pojem kvalifikovaná osoba prozatím nebyl vymezen (Králová, Hejret, 2022, s. 14).

3.3 Návrh nového zákona o účetnictví

Nový návrh zákona o účetnictví (dále jen NZoÚ) je možnou cestou k řešení současných problémů, se kterými se praxe potýká. Nejprve však stručné shrnutí vývoje v právní úpravě. Za dobu platnosti ZoÚ prošel mnoha novelami. Významné změny přinesla např. novela z roku 2016, která měla za cíl zlepšit kvalitu účetních informací a usnadnit porovnávání mezi účetními jednotkami. Došlo k významným změnám v kategorizaci účetních jednotek (rozdělení účetních jednotek do současných čtyř kategorií) a sestavování účetních výkazů s ohledem na danou kategorii aj. (portal.pohoda.cz, 2016). Významnou byla i poslední novela související s tzv. konsolidačním balíčkem roku 2023 a to především možnost vedení v jiné než české měně (tzv. funkční měně), nové stanovení výše čistého obratu, sestavování zprávy o daních z příjmů a zprávu o udržitelnosti pro velké firmy aj.

Přes provedené novelizace se současná úprava ZoÚ stále zaměřuje především na řádné účtování (formu), což bylo v souladu s cílem při vzniku tohoto zákona (Důvodová zpráva, 2024, s. 100). Již v listopadu 2018 byl k veřejné konzultaci publikován dokument Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030, které nechalo vypracovat Ministerstvo financí ČR. Jednalo se o přípravnou činnost, směřující k zahájení konkrétních legislativních kroků pro vytvoření návrhu NZoÚ. Dokument obsahuje zhodnocení platného právního stavu z různých hledisek a dopadů spolu s odůvodněním navrhované právní úpravy. Upozorňuje na nutnost reflektovat obecný neustálý vývoj účetnictví, na který reaguje účetní věda a měly by na něj reagovat i právní předpisy upravující účetnictví. Dále upozorňuje na absenci koncepčnosti, roztržitost zásad, díky přizpůsobování potřebám praxe vznikly rozpory mezi pravidly a koncepty/principy, nutnost přechodu přednosti obsahu před formou související s jasným vymezením pojmového aparátu, srovnatelnost výkaznictví aj. (MFCR, 2018).

Další důvody pro úpravu účetnictví uvádí důvodová zpráva k NZoÚ v souvislosti se změnami účetních pravidel, digitalizace účetnictví a jeho procesů se zaměřením na jeho informační úlohu (výkaznictví). Cílem výkaznictví je poskytovat relevantní účetní informace, pro správná rozhodnutí vnějších uživatelů. Účetnictví by tedy mělo poskytovat informace o finanční situaci, finanční výkonnosti a změnách finanční situace dané účetní jednotky. Je uveden důvod odklonu od současného zaměření na řádné účtování k výkaznictví, „...jehož cílem je poskytování

relevantních účetních informací, na základě kterých, mohou jejich vnější uživatelé, činit správná rozhodnutí.“ (ODOK.cz, 2024, s. 100). Důraz na výkaznictví by však neměl vyvolat dojem, že dřívější zaměření ZoÚ tedy způsob účtování je „na vedlejší koleji“, jen správné prvotní zpracování účetních operací, mohou poskytnout správné údaje pro výkaznictví (Rudolfová, 2023).

V důvodové zprávě (2024, s. 105, 133) je vysvětlen dopad a přínos implementace koncepčního rámce, zásad a definice účelu účetnictví, které pomohou při výkladu nejednoznačných nebo chybějících ustanovení, což je předpokladem nerozporupné a užitečné právní úpravy účetnictví, která bude plnit vytčené cíle účetnictví konzistentním způsobem. Dalším přínosem je i vyšší právní jistota díky kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických problémů. Účetní výkaznictví je také nezastupitelný zdroj pro správné zjištění a stanovení daně.

Na uvedenou analýzu navazovalo usnesení Vlády ČR č. 964 ze dne 5. října 2020, kdy byl schválen věcný záměr a uloženo vypracování návrhu NZoÚ. První návrh byl předložen v říjnu 2022 do vnitřního a vnějšího připomínkového řízení. Jedná se o rozsáhlou změnu ve struktuře, obsahu i formě. Aktuální podoba návrhu je značně upravena, od ledna 2024 je možné ji nalézt na portálu Úřadu vlády ČR (odok.cz). Pro srovnání základní údaje: současný ZoÚ obsahuje 40 §, 1. návrh obsahoval 172 §, současný návrh již obsahuje 219 § a zrušovací část se týká více než 100 předpisů. Bylo podáno 991 připomínek z toho 435 zásadních. Důvodem může být skutečnost, že do vnějšího připomínkového řízení „Veřejné konzultace k Souhrnu koncepce nové účetní legislativy 2020-2030“ bylo zapojeno jen 19 subjektů. Kterých subjektů se ZoÚ týká? Přibližně 1 121 auditorů z cca 333 auditorských společností, přibližně 873 osob Komory certifikovaných účetních, 5 179 daňových poradců a 1 357 daňových společností, podnikatelé, neziskový sektor a další (Čížek, 2022). Původní předpoklad účinnost byl od 1. 1. 2024, tento termín je prozatím posunut na 1. 1. 2025 či spíše 1. 1. 2026.

V souladu s cílem této práce bude srovnání zaměřeno na oblasti předcházející podkapitoly palčivých oblastí řízení o přestupcích v účetnictví.

Před vlastním zaměřením na přestupky je vhodné uvést změny ve vymezení a redukci účetních jednotek. U účetních jednotek bude odstraněna současná roztržitost, kdy jsou dnes upraveny v ZoÚ, ale i v mnoha jiných zákonech. V tomto vymezení je ZoÚ je v postavení *lex generalis*. Dochází k duplicitám, jež mohou mít zavádějící vliv a vznikají tak výkladové problémy. Koncepce nového zákona obsahuje taxativní výčet účetních jednotek s tím, že duplicitní ustanovení o účetních jednotkách budou v rámci doprovodného zákona k novému zákonu

o účetnictví z příslušných právních předpisů odstraněna. Takto bude nový zákon o účetnictví plnit roli obecného právního předpisu upravujícího základní otázky účetnictví.

Zároveň dochází k redukci počtu účetních jednotek. Vyjímají se subjekty nestátních neziskových organizací, jestliže splní podmínky, které v současnosti platí pro možnost vedení jednoduchého účetnictví dle § 1f odst. 1. ZoÚ. *Důvodem této změny je relativně malý veřejný zájem na povinném účetnictví malých nestátních neziskových organizací, a to zejména s ohledem na nízký význam těchto subjektů v korporátním zdanění a omezenou využitelnost účetních informací těchto subjektů.* Dále podnikající fyzické osoby účetními jednotkami být mohou. *Účetnictví podnikajících fyzických osob neposkytuje komplexní obraz o jejich celkovém finančním stavu zahrnující jak podnikatelskou, tak nepodnikatelskou činnost, což může v některých případech zhoršovat vypovídací schopnost jimi poskytovaných informací. Vzhledem k administrativnímu úsilí, které musí tyto subjekty vynaložit na vedení účetnictví, je navrženo, že obdobně jako nestátní neziskové organizace, budou fyzické osoby nově účetní jednotkou pouze na základě svého rozhodnutí* (Úřad vlády České republiky, 2024, s. 110).

Tyto změny povedou i k větší přehlednosti stanovování přestupků.

3.3.1 Přestupky

Základní rámec je shodný se současnou úpravou. NZoÚ je zákonem speciálním, obsahuje jen dílčí úpravu vybraných institutů, které jsou od obecné úpravy odchylné. V případech neupravených NZoÚ platí subsidiarita PřestZ. Kontrola dodržování stanovených povinností je i nadále svěřena finančním úřadům.

Novým pojmem subjektu účetních přestupků jsou entity bez právní osobnosti. V těchto případech, byť je subjektem přestupku tato entita jako účetní jednotka, se vzhledem k absenci právní osobnosti na její místo fakticky staví osoba, která za takovou účetní jednotku jedná v oblasti účetnictví.

Shodné je pojetí odpovědnosti za přestupek. Odpovědnost podnikající fyzické osoby a PO je odpovědností objektivní bez zkoumání zavinění s možností liberace.

Navrhované nastavení přestupků je v souladu s koncepcí zaměřenou na výkaznictví a přestupků, kdy jsou primárně zaměřeny na ochranu informační hodnoty účetního výkaznictví, jež významně ovlivňuje ekonomické rozhodování vnějších uživatelů, ale i pro případné hodnocení nakládání s veřejnými prostředky. V neposlední řadě jde o dopad na správné zjištění a stanovení daně, jestliže výkaznictví bude správné.

Současná právní úprava členění přestupků podle subjektů a pro ně stanovených skutkových podstat je hodnocena jako nadbytečná, „...neboť řada povinností stanovených zákonem je uvedeným subjektům společná a skutkové podstaty přestupků se co do objektu a objektivní stránky shodují.“ Nově je navrhována zobecněná formulace objektivní stránky skutkové podstaty, která umožní odstranit vyjmenování zvláštních skutkových podstat pro každou samostatně upravenou povinnost. Zároveň se již nedochází k rozlišování mezi jednotlivými druhy účetních jednotek. Oba nové postupy právní úpravu přestupků v účetnictví zpřehledňují a odstraňují tak současnou aplikační obtížnost (Úřad vlády České republiky, 2024, s. 132-134).

Hlavním rozdílem verze návrhu z roku 2022 a současnou podobou je redukce původně sedmi navrhovaných přestupků na pět, u kterých došlo v menší či větší míře ke zobecnění, u přestupku nezveřejnění a zkruslování vykazovaných informací bylo odstraněno odlišení dle kategorie účetní jednotky atd. Ani oblast pokut se změnám nevyhnula. **Tabulka 5** ukazuje přehled v současnosti navrhovaných pěti přestupků včetně způsobu a výše sankce. Zdůraznění výkaznictví je podpořeno přísnějšími sankcemi než sankce za nesprávné vedení účetnictví.

Tabulka 5: Přehled navrhovaných přestupků dle NZoÚ

Přehled navrhovaných přestupků dle NZoÚ	
Přestupek nezveřejnění vykazovaných informací (statutární zpráva – účetní závěrka, zpráva o udržitelnosti, zpráva o platbách, zpráva o dani z příjmů)	0,5 % aktiv celkem účetní jednotky nebo konsolidačního celku.
	20 000 Kč pro účetní jednotku používající hotovostní účetnictví (dnes jednoduché).
	1 % celkových nákladů účetní jednotky nebo konsolidačního celku, nejvýše však 500 000 Kč.
Přestupek nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů a zprávy o udržitelnosti entity ze třetího státu	Do 1 000 000 Kč.
Přestupek zkruslování vykazovaných informací (odlišuje se stav s dopadem na nesplnění věrného a poctivého zobrazení, získání prospěchu pro sebe či jiného, jde-li o jednotku veřejného zájmu)	1 % aktiv celkem účetní jednotky nebo konsolidačního celku.
	Do 50 000 Kč pro účetní jednotku používající hotovostní účetnictví (dnes jednoduché).
	2 % celkových nákladů účetní jednotky nebo konsolidačního celku, nejvýše však 5 000 000 Kč.
	Desetinásobek horní hranice výše uvedené v případě, získá-li tím pro sebe nebo pro jiného prospěch.
	3 % celkových nákladů účetní jednotky nebo konsolidačního celku, nejvýše však 50 000 000 Kč.

Přehled navrhovaných přestupků dle NZoÚ	
Přestupek proti vedení účetnictví a vykazování finančních a nefinančních informací	Do 50 000 Kč (hotovostní účetnictví).
	Do 200 000 Kč (mikro účetní jednotka).
	Do 1 000 000 Kč (malá účetní jednotka).
	Do 5 000 000 Kč (střední účetní jednotka).
	Do 10 000 000 Kč (velká účetní jednotka).
	1 % celkových nákladů účetní jednotky nebo konsolidačního celku, nejvýše však 250 000 Kč.
Přestupek neposkytnutí součinnosti při konsolidovaném výkaznictví České republiky	1 % celkových nákladů účetní jednotky nebo konsolidačního celku, nejvýše však 250 000 Kč.

Zdroj: vlastní zpracování podle návrhu NZoÚ

Současné stanovení pokut do výše 6 % nebo 3 % hodnoty aktiv celkem a výše uvedený přehled ukazuje snížení procentní výše postihu za přestupky a odlišení základu, ze kterého je pokuta stanovována. Nejprísněji postihovaným přestupkem je úmyslné zkreslování vykazovaných informací se získáním prospěchu pro sebe či jiného, pokuta je stanovena desetinásobkem horní hranice daného přestupku. Přestupek nevykázání a nezpřístupnění informací o daních z příjmů a zprávy o udržitelnosti entity ze třetího státu je přestupkem novým.

Nejčastější účetní přestupek současnosti zveřejňování vykazovaných informací, na kterou již bylo upozorněno výše a v souladu se zaměřením právě na výkaznictví, jako klíčové povinnosti poskytování účetních informací vnějším uživatelům, návrh zákona přistupuje změnou konstrukce. Nově je povinnost zveřejnění vykazovaných informací konstruována jako obecná povinnost, která obsahuje jednotlivé dílčí povinnosti. Tzn. budou-li všechny tyto dílčí povinnosti splněny, bude splněna i povinnost zajistit zveřejnění vykazovaných informací. Podmínkou je kumulativní splnění dílčích povinností ve lhůtě 12 měsíců. „*Takto konstruovaná obecná povinnost usnadňuje otázku účetních přestupků, neboť umožňuje uložit účetní jednotce, která některou z dílčích povinností nesplnila, sankci za obecný přestupek nezveřejnění vykazovaných informací. Tím dojde k eliminaci dlouhého výčtu dosavadních skutkových podstat účetních přestupků, které se často překrývaly.*“ (Úřad vlády České republiky, 2024, s. 131-132).

Autorka upozorňuje na přestupek uvedený v prvním návrhu, který již současný návrh neobsahuje. Za přestupek nezveřejnění či zkreslování vykazovaných informací byla navrhována možnost zveřejnění rozhodnutí o přestupku včetně rozšíření rozsahu zveřejňovaných informací. Důvodová zpráva uváděla následující: „*S ohledem na obecnější formulaci skutkové podstaty přestupku požaduje NZoÚ, aby bylo zveřejněno úplné znění*

pravomocného rozhodnutí o přestupku, a nikoliv pouze výrok tohoto rozhodnutí, jelikož zejména odůvodnění je pro vnějšího uživatele zdrojem relevantních informací o podstatě a charakteru spáchaného přestupku.“ (Úřad vlády České republiky, 2022, s. 358). Trest je významný z důvodu možného poškození dobrého jména podnikatele jak u spotřebitelů, tak obchodních partnerů (Filipek, 2023). Dobré jméno či pověst podnikatele je velmi významnou hodnotou morální i ekonomickou např. s ohledem na udržení pozice na trhu (Dufková, 2018).

3.3.2 Promlčecí doba

Finanční úřady, judikatury, důvodová zpráva (2024, s. 132-136) citují: *„V kombinaci se způsobem, kterým je určena horní hranice pokuty za účetní přestupky, tj. nikoliv pevnou částkou, činí promlčecí doba 1 rok, nejdéle však 3 roky od spáchání přestupku. Takto stanovená délka promlčecí doby se však ukázala jako nedostatečná pro efektivní zjišťování a sankcionování účetních přestupků příslušnými správními orgány...“* *„Na krátkou promlčecí dobu účetních přestupků bylo v minulosti opakovaně upozorňováno jak správními orgány příslušnými k vedení řízení o přestupku, tak i například NSS.“* Proto návrh přináší prodloužení délky promlčecí doby pro účetní přestupky v délce 4 roky, nejdéle však 10 let od spáchání přestupku. Tato delší promlčecí doba by měla správním orgánům dávat postačující časový prostor pro rozhodnutí o přestupku a případné uložení sankce. Tím by došlo k větší efektivnosti výběru sankcí a dopadu na státní rozpočet.

Neboť návrh promlčecí dobu konkrétně specifikuje, nebude se na ní subsidiárně vztahovat ustanovení PřestZ. Běh, přerušení a stavění promlčení doby není novou úpravou změněn. Běh promlčecí doby začíná dnem, který následuje po dni spáchání přestupku. Prvním dnem promlčecí lhůty u přestupků významných z pohledu výkaznictví je následující. U přestupku nezpřístupnění vykazovaných informací jde o den následující po posledním dni dvanáctiměsíční lhůty stanovené pro řádné splnění povinnosti vykazovanou informací zpřístupnit. Přestupek proti vedení účetnictví a vykazování finančních a nefinančních informací je prvním dnem promlčecí doby den následující po posledním dni účetního období, ve kterém účetní jednotka porušila svou povinnost řádně vést účetnictví (Úřad vlády České republiky, 2024, s. 300).

Základním druhem právního trestu je i nadále pokuta, ovšem její výše od současné úpravy se stanovuje odlišně. Horní hranice sazby pokuty se odvozuje od hodnoty aktiv celkem s možností určit výši kvalifikovaným odhadem, není-li možné jejich skutečnou výši zjistit. Kvalifikovaný odhad určuje správní orgán. Účetní jednotky s hotovostním účetnictvím stanoví

horní hranici pokuty fixní částkou. Stanovení pokuty je procentem, procentem s horní hranicí, dána je i možnost zvýšení násobku horní hranice. V případě přestupků účetních jednotek veřejného sektoru se horní hranice pokuty odvozuje od výše celkových nákladů s omezením maximální výše. I zde je možnost kvalifikovaného odhadu správním orgánem.

Nastavená horní hranice pokut by dle důvodové zprávy NZoÚ měla zohlednit skutečnou výši ukládaných pokut a zároveň působit preventivním (odrazujícím) účinkem. Dochází k navázání horní hranici pokuty a horní hranice vynucovací pořádkové pokuty dle DŘ viz následující text.

3.3.3 „Trvající přestupek“

Jak bylo popsáno v předcházející podkapitole, účetní přestupky nezveřejnění informací v účetnictví, nevedení účetnictví není přestupek trvajícím a v současné době není možné postihovat. Návrh NZoÚ přichází s řešením nejčastějšího přestupku, nezveřejnění stanovených informací.

Nově by finančnímu úřadu byl poskytnut nástroj uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 DŘ. Účelem této pokuty a její výše je, aby byla donucovací ke splnění povinnosti a odrazující k neplnění povinnosti zpřístupnění požadovaných informací.

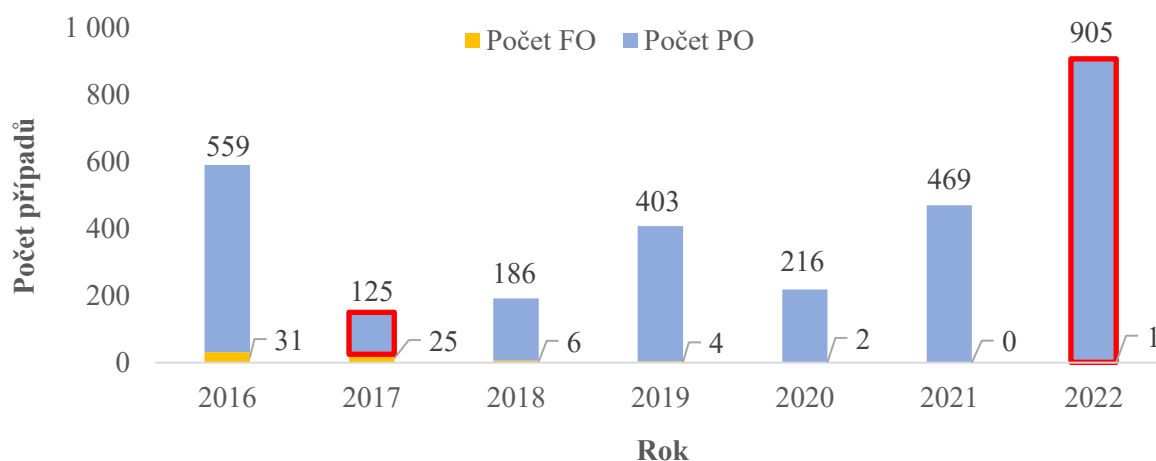
Z pohledu finanční správy se jedná o oprávnění prověřovat plnění povinností podle předpisů v účetnictví. Důvodová zpráva NZoÚ (2024, s. 303-304) uvádí: *„Pojem „prověřovat plnění“ zahrnuje nejen kontrolu v užším smyslu, tedy kontrolní postup podle daňového řádu, ale rovněž vyhledávací činnost či vyzývání ke splnění povinností ve smyslu výčtu obsaženého v § 11 odst. 1 daňového řádu. Celkově jde tedy o kontrolu v širším smyslu. Režim daňového řádu umožňuje efektivně provádět kontrolní činnost při souběžném kontrolování daňových povinností, zejména na úseku daní z příjmů.“*

Přínos sankcí komentuje důvodová zpráva NZoÚ (2024, s. 144) takto, citují: *„...by měly přinášet užitek nikoli zbytečnou administrativní zátěž. Navrhuje se proto jejich nastavení tak, aby ve svém důsledku přispívaly ke zkvalitnění účetnictví a současně byly odrazujícími...“*

Oblast počátku běhu promlčecí doby a liberace zůstává v nové úpravě beze změny. Problematika zákazu retroaktivity byla specifická z důvodu účinnosti PřestZ.

3.4 Analýza vývoje počtu a výše pokut za přestupky v účetnictví v letech 2016 až 2022

Pro analýzu byla použita obecná data výročních zpráv Finanční správy ČR za časové období 2016 až 2022. Toto období bylo vybráno z důvodu, zda bude patrný vliv účinnosti nového PřestZ a jaký je v přestupcích vývoj. Z Obrázek 2 jsou patrné čtyři situace.



Obrázek 2: Vývoj počtu případů sankcí za přestupky v účetnictví

Zdroj: vlastní zpracování podle výroční zprávy Finanční správy ČR (2016-2022)

První situací je viditelný propad mezi roky 2016 a 2017. V návaznosti na uvedené rozsudky, týkajících se délky promlčecí lhůty a zákazu retroaktivity, je možné vyvodit, že k tomuto razantnímu snížení udělených pokut došlo v důsledku účinnosti nového PřestZ. Jak již bylo mnohokrát zmíněno, délka promlčecí lhůty dle PřestZ činí jeden rok. Tato lhůta výrazně omezila časový prostor pro možnost uplatnění sankce. Před účinností nového PřestZ se zánik odpovědnosti právnických osob za správní delikt, který má největší podíl na uložených pokutách, se řídil podle § 37ab odst. 3 ZoÚ ve znění do 30. 6. 2017. „*Odpovědnost právnické osoby za správní delikt zaniká, jestliže správní orgán o něm nezačal řízení do 1 roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl, nejpozději však do 3 let ode dne, kdy byl spáchán.*“ Spolu s povinností dodržení zásady retroaktivity, tedy použití pozdějšího práva, je-li pro pachatele výhodnější, byla i pro přestupky spáchané před účinností PřestZ, ale rozhodované již za účinnosti tohoto zákona použita jednoletá promlčecí lhůta, která nebyla dostatečná. Finanční úřady nebyly schopné tyto přestupky trestat, což je z uvedených hodnot patrné.

Druhou situací je čtyřnásobný nárůst udělených sankcí v roce 2022 oproti roku 2020. Vzhledem k plošným dopadům Covid-19 a rostoucímu počtu sankcí již v od roku 2021, je předpoklad, že došlo k odeznění útlumu činností včetně těch kontrolních zajišťovaných finanční správou způsobené právě Covid-19.

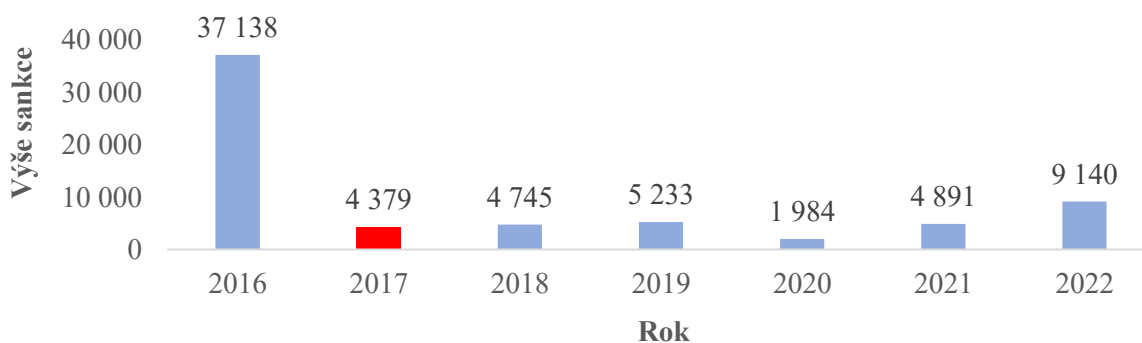
Předpoklady byly ověřeny žádostí o poskytnutí informací podle zákone č. 106/1990 Sb., o svobodném přístupu k informacím GFŘ. Dotaz se týkal důvodu propadu počtu udělených pokut v roce 2017 a naopak nárůstu počtu udělených pokut v roce 2022. GFŘ ucelenou analýzou k počtům uložených sankcí za přestupky v účetnictví nedisponuje. Byly ovšem potvrzeny původní předpoklady důvodu sledovaných hodnot.

„Lze však konstatovat, že od 1. 7. 2017 došlo ke změně právní úpravy. Od uvedeného data byl procesní režim ukládání pokut v účetnictví upraven novým přestupkovým zákonem – tím míněn zák. č. 250/2016 Sb., kdy sankcionování přestupků na úseku účetnictví podléhalo prekluzivní lhůtě v délce jednoho roku. Pokud tedy správce daně nezahájil řízení v této lhůtě (např. protiprávní jednání bylo zjištěno až po jejím marném uplynutí), nebylo možno pokutu uložit.

V roce 2022 vlivem uklidnění společensko-ekonomické situace, způsobené onemocněním COVID-19, a plánovaným zrušením elektronické evidence tržeb byla kontrolní činnost finanční správy oproti dřívějším letem významněji soustředěna na plnění povinnosti účetních jednotek zveřejnit účetní závěrku.“

Třetí situací je pokles počtu případů udělených sankcí fyzickým osobám, která souvisí se situací čtvrtou, a to stoupajícím trendem počtu sankcí udělených právnickým osobám. Novela NZoÚ, za splnění podmínky, ruší povinnost vedení účetnictví pro FO, nechá možnost dobrovolného vedení účetnictví, na základě čeho, se dá předpokládat stejný trend.

Chyba! Nenalezen zdroj odkazů. potvrzuje propad roku 2017 v peněžním vyjádření, který činil téměř 90 % oproti předchozímu roku. Doposud se hodnoty před rokem 2017 nepodařilo přiblížit. Z pohledu poměru, který tvoří přínos vybraných pokut za účetnictví na celkově uložených pokutách, jde pouze o necelé 1 %.



Obrázek 3: Vývoj výše udělených sankcí za přestupky v účetnictví 2016-2022 (v tis. Kč)

Zdroj: vlastní zpracování podle výroční zprávy Finanční správy ČR (2016-2022)

4 VYHODNOCENÍ PROVEDENÉHO VÝZKUMU

Pro přestupky v účetnictví platí obecná právní úprava pro řízení o přestupcích. ZoÚ je zákonem speciálním, obsahuje jen dílčí úpravu vybraných institutů, které jsou od obecné úpravy odchylné. Pro to, co není upraveno ZoÚ, platí subsidiarita PřestZ. Platí také povinnost dodržování zásad správního trestání.

ZoÚ byl přijat již před více než třemi desítkami let. Během této doby došlo k mnoha novelizacím, úpravám souvisejících právních předpisů, změnám dle potřeb praxe apod. Veškeré vlivy je možné shrnout do popisu současného stavu jako nekoncepční, roztržitosti zásad, definice pojmů a rozpor mezi pravidly a principy. Nutné je vytvořit právní úpravu pro moderní účetnictví, které zohledňuje aktuální i budoucí požadavky účetních pravidel a metod, digitalizace, přizpůsobení mezinárodní praxi se zaměřením na výkaznictví a cílem snížení administrativní zátěže. Návrh NZoÚ již prošel vnitřním a vnějším připomínkovým řízením, ze kterého vyplynulo 991 připomínek, způsobených pravděpodobně zapojením malého počtu účastníků vnějšího připomínkového řízení (19) z více jak devíti tisíc zástupců odborné veřejnosti. Zpracováním připomínek se podoba návrhu značně změnila.

Zároveň po přijetí zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů s účinností od 1. 7. 2017, docházelo nejprve judikaturou soudů k upřesnění některých pojmů a tím dotvoření právní normy. Jednalo se např. o kolizi s Listinou u přechodného ustanovení § 112 odst. 2, které přes správný cíl zajistit období, než bude provedena úprava všech dotčených právních předpisů, způsobilo rozhodovací obtíže, které musely vyřešit nálezy Ústavního soudu. Nemalé potíže také činilo určení délky promlčecí lhůty, jež je jednoletá s ohledem na způsob stanovení pokuty procentem. Tato lhůta má negativní dopad na možnost postihování účetních přestupků. Délka promlčecí lhůty způsobuje finančním úřadům komplikace a snižuje schopnost pokuty uložit. Dopad lze dokumentovat na vykázaných ročních hodnotách udělených pokut, kdy došlo téměř ke čtyřnásobnému propadu počtu udělených pokut mezi roky 2016 a 2017. GFŘ ucelenou analýzu vykazovaných dat neeviduje, však shodně s výše uvedeným, potvrzuje vliv promlčecí lhůty dle PřestZ na snížený počet pokut.

Návrh NZoÚ nedostatečnou délku promlčecí lhůty odstraňuje návrhem prodloužení promlčecí doby na čtyři roky, nejdéle však deset let od spáchání přestupku. Předpokládá, že takto prodloužená lhůta bude dostačující pro uložení pokut.

Další palčivý problém řízení o přestupcích dle ZoÚ se týká nejčastějšího přestupku, nezveřejňování vykazovaných informací (především účetní závěrky). Zároveň často dochází k opakování tohoto přestupku. Přestupek není možné zařadit do přestupků trvajících a v současnosti je velmi obtížně jej postihovat.

Návrh NZoÚ řeší podporu plnění této povinnosti trojím způsobem. Zaměřením ochrany výkaznictví v souladu s celkovou novou koncepcí, změnou konstrukce zveřejňování informací jako obecnou povinnost bez nutnosti dlouhého výčtu skutkových podstat, které může být matoucí, jako je tomu dnes. Jako nejdůležitější považují poskytnutí donucovacího nástroje, který bude finančnímu úřadu umožňovat uložit pořádkovou pokutu, a to i opakovaně. V první verzi návrhu, která byla odstraněna byla také možnost zveřejnění rozhodnutí o přestupku s rozšířeným rozsahem zveřejňovaných informací, který se týkal i zkreslování vykazovaných informací. Z pohledu laika jsem tento trest považovala za velmi účinný, neboť dobré pověsti, které se tento trest může dotknout, by byl z pohledu donucení splnění povinnosti efektivní, možná i více než finanční sankce.

Celkové shrnutí návrhu NZoÚ přináší řešení nejen pro problematické oblasti projednávání přestupků. Nové koncepční pojetí celého zákona, které dopadá i na přestupky, se jeví jako výrazně zpřehledňující a odstraňuje výkladové nejasnosti stávající právní úpravy.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce byla analýza právní úpravy řízení o přestupcích se zaměřením na specifika přestupků upravených v zákoně o účetnictví. Stěžejními právními předpisy upravujícími tuto problematiku jsou zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

PřestZ od 1. 7. 2017 nahradil nevyhovující právní úpravu, která byla kritizována především pro její právní nedostatečnost, nekoncepčnost, roztržitost. Odstranil nedostatky předchozí právní úpravy, sjednotil pojem přestupek a řeší přestupkové řízení komplexně. PřestZ přesto vyvolal mnoho diskusí, odborných článků a docházelo také k výkladovému upřesnění této právní normy judikaturou soudů.

Obdobně jako tomu bylo u PřestZ, v současné době je navrhována zásadní změna právní úpravy účetnictví, která má odpovídat současným a budoucím požadavkům, přičemž dojde i ke změnám v oblasti projednávání přestupků. Návrh NZoÚ značně mění dosavadní pojetí a nastavení cíle účetnictví, které je v souladu s moderními trendy a požadavky, které zasahují i účetnictví. Současné zaměření na způsob účtování je nahrazen důrazem na výkaznictví. To přesto neznamená, že se zákon již nebude způsobem účtování zabývat, ale nestaví jej do popředí. Aktuální podoba návrhu nyní čeká na projednání v Legislativní radě vlády. Návrh již prošel výraznou změnou po vnějším a vnitřním připomínkovém řízení a je pravděpodobné, že finální podoba může být od současné také značně odlišná. Nejbližší předpokládaný termín platnosti je od 1. 1. 2025 či až 1. 1. 2026.

První kapitola vymezovala celkový právní rámec, základní pojmy týkající se přestupků, jeho znaky a možné druhy trestů. Druhá kapitola se zaměřovala na přestupkové řízení z obecné pohledu, popisem základních zásad a průběhu řízení. Obě kapitoly byly teoretické, nutné pro uvedení do problematiky. Třetí kapitola byla již praktická, zaměřena na analýzu judikatury, chystanou novou právní úpravu účetnictví s doplněním analýzy dat finanční správy. Čtvrtá kapitola třetí kapitolu vyhodnocuje.

Praktická část byla rozdělena na čtyři části. První uváděla specifika přestupků v účetnictví, druhá rozebírala rozhodnutí soudů, třetí řešila návrh nového zákona o účetnictví. Část čtvrtá analyzovala data z výročních zpráv Finanční správy ČR za roky 2016 až 2022. Cílem praktické části bylo zjistit, zda řízení o přestupcích za porušení povinností v zákoně o účetnictví mělo či stále má některé oblasti, které způsobují finančním úřadům potíže. Zda tyto potíže jsou viditelné na výsledcích kontroly finanční správy a zda jsou nějakým způsobem řešeny.

Řízení o přestupcích probíhá obecně shodně jako jiná přestupková řízení. Musí se dodržovat zásady správního řízení a právního uvážení. Platí zde pro účetní jednotku presumpce neviny, důkazní břemeno přestupku nese finanční úřad. Výjimkou povinnosti dokazování u PO a FO podnikajících je případ, jestliže se chtějí zprostit své odpovědnosti za přestupek. Odpovědnost PO a FO podnikajících je odpovědností objektivní, kde se nehledí na zavinění. Tzv. vyvinění je možné v případě, kdy účetní jednotka prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možné požadovat, aby přestupku zabránila. V dostupné judikatuře nebyl, v účetních přestupcích, případ tohoto prokázání dohledán. Je tedy možností opravdu velmi výjimečně realizovatelnou.

Dále se autorka zaměřila na pět problematických oblastí: promlčecí dobu, počátek běhu promlčecí doby, „trvajících přestupek“, zákaz retroaktivity, liberaci. Určení délky promlčecí lhůty způsobovalo po účinnosti PřestZ problémy. Zprvu nebylo jasné, zda se jedná o jeden či tři roky. Až rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020-76 tuto spornou otázku rozhodl tak, že se jedná o jeden rok z důvodu způsobu výpočtu pokuty (procentem z předem nejasné částky). Důvodem je nemožnost odlišné délky promlčecí lhůty v souvislosti s majetkovými poměry přestupce. Jde stále o stejný přestupek. Rozhodnutí o jednoleté promlčecí době mělo zásadní dopad na praxi finančních úřadů a případně správních orgánů, kdy jim nedostatečná délka neumožňovala včas přestupky rozhodovat a postihovat. Z pohledu účetní jednotky je tento stav bezesporu velmi příznivý. Dopad byl viditelný na datech Finanční správy ČR z let 2016 a 2017. Došlo ke čtyřnásobnému propadu počtu udělených pokut. Návrh NZoÚ tento nejzásadnější problém řeší a navrhuje prodloužení promlčecí doby na čtyři roky, nejdéle však deset let od spáchání přestupku. Předpokládá se, že tato lhůta bude dostatečná pro rozhodnutí a udělení sankce, což ukáže teprve praxe. Pravděpodobně dojde k vyšší efektivitě kontrolní činnosti a dodržování stanovených povinností.

Další analyzovanou oblastí byl počátek promlčecí doby přestupku, který je rozhodující pro stanovení datumu, kdy odpovědnost za přestupek zanikne. Obecně je stanoveno, že začíná běžet dnem následujícím po dni spáchání přestupku. Specifickým stanovením počátku jsou přestupky, které trvají celé účetní období. V tomto případě počátek promlčecí lhůty připadá na den následující po konci účetního období. Další odlišností je stanovení počátku lhůty dnem, kdy se správní orgán o protiprávním jednání dozví, nikoli např. na základě následujícího zápisu z kontroly. V této oblasti návrh NZoÚ nepřináší změnu. Termín je judikaturou upřesněn a správní orgány s ním mohou při svých kontrolních činnostech počítat.

Analýzou judikatury a právní úpravy přestupků bylo zjištěno, že přestupky v účetnictví nenaplňují definici trvajících přestupků (stálost a zvyšování nebezpečnosti), přestože se často opakují. Nezveřejňované informace svou nebezpečnost v čase snižují pro svou neaktuálnost, chyby v účetnictví jsou samostatným přestupkem v každém období. Návrh NZoÚ poskytuje finančnímu úřadu nový donucovací nástroj v podobě možnosti uložení pořádkové pokuty (i opakovaně) dle DŘ. Tento návrh poskytuje řešení pro nejčastěji páchaný přestupek nezveřejňování vykazovaných informací a závažný přestupek zkreslování poskytovaných informací. Zkreslování poskytovaných informací s dopadem na získání prospěchu je zároveň trestán nejpřísněji.

V prvním návrhu NZoÚ, který již současný návrh neobsahuje, byla navrhována možnost zveřejnění rozhodnutí o přestupku včetně rozšíření rozsahu zveřejňovaných informací jako zdroj relevantních informací o podstatě a charakteru spáchaného přestupku. Trest může mít dopad na dobré jméno podnikatele, což je možná pro podnikatele a firmy závažnější než dopad finanční.

Zákaz retroaktivity již v současné době problémy nečiní, ale bylo významné pro rozhodování o přestupcích po nabytí účinnosti PřestZ, který obsahoval přechodové ustanovení pro období, než budou upraveny všechny související právní předpisy. Toto ustanovení bylo ovšem v rozporu s Listinou a Ústavním soudem bylo v roce 2020 postupně zrušeno. Nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 15/19 (věta první § 112 odst. 2), a následně nálezem Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 4/20 (věta druhá), který zrušil celý § 112 odst. 2 PřestZ (celé toto ustanovení bylo jako protiústavní zrušeno s účinky ke dni 22. 7. 2020). Docházelo k rozporu, kterou právní úpravu při rozhodování o přestupku použít. Musí být dodržena zásada, že musí být použita právní úprava, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchan, je-li to pro pachatele příznivější. Pro případ návrhu NZoÚ se tato situace nepředpokládá.

Lze konstatovat, že návrh NZoÚ přináší řešení nejen pro vybrané problematické oblasti přestupků, především prodloužením promlčecí lhůty a možností ukládání pořádkových pokut, ale nové koncepční pojetí celého zákona, které dopadá i na přestupky, se jeví jako výrazně zpřehledňující a odstraňující výkladové nejasnosti, čímž dojde ke zkvalitnění analyzované právní úpravy přestupků v oblasti účetnictví.

POUŽITÁ LITERATURA

BÁRKOVÁ, Dana; HEŘMANOVÁ, Andrea; MAURICOVÁ, Ivana et al. 2016. Účetnictví ve světle judikatury. Plzeň: Fakulta právnická Západočeské univerzity v Plzni. ISBN 978-80-261-0682-1.

BOHADLO, David; BROŽ, Jan; KADEČKA, Stanislav; PRŮCHA, Petr; RIGEL, Filip; ŠTASTNÝ, Vít. 2022. Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Komentář. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, ISBN 978-80-7676-419-4.

BOHADLO, David; POTĚŠIL, Lukáš; POTMĚŠIL, Jan. 2013. Správní trestání z hlediska praxe a judikatury. Právní praxe. V Praze: C.H. Beck. ISBN 978-80-7400-413-1.

ČÍŽEK, Ladislav. 2022. Stručně k návrhu paragrafového znění nového zákona o účetnictví. Online. In: Wolters Kluwer: DAUČ | Expert na daně a účetnictví. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/9929/strucne-k-navrhu-paragrafoveho-zneni-noveho-zakona-o-ucetnictvi>. [cit. 2024-03-28].

DOLEČEK, Marek. 2023. Odpovědnost za škodu. Online. In: BusinessINFO. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/odpovednost-za-skodu-ppbi/2/>. [cit. 2023-12-12].

DUFKOVÁ, Anna. 2018. Ochrana pověsti právnické osoby před neoprávněným zásahem. Online. In: Epravo.cz. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/ochrana-povesti-pravnicke-osoby-pred-neopravenym-zasahem-108077.html>. [cit. 2024-03-03].

DVOŘÁKOVÁ, Lenka. 2021. Nejčastější chyby a omyly účetních. 3. vydání. Účetnictví (Wolters Kluwer). Praha: Wolters Kluwer ČR, ISBN 978-80-7676-072-1.

FIALA, Zdeněk; FRUMAROVÁ, Kateřina; HORZINKOVÁ, Eva; ŠKUREK, Martin. 2021. Správní právo trestní. 2. aktualizované vydání. Student (Leges). Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-531-9.

FILÍPEK, Jakub. 2023. Problematické aspekty spojené s ukládáním správního trestu zveřejnění rozhodnutí o přestupku. Online. In: Epravo.cz. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/problematicke-aspekty-spojene-s-ukladanim-spravniho-trestu-zverejneni-rozhodnuti-o-prestupku-116763.html>. [cit. 2024-03-03].

FINANČNÍ SPRÁVA. 2023. Výroční zpráva o činnosti Finanční správy České republiky. Online. In: Finanční správa. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti/>. [cit. 2023-12-18].

- FINANČNÍ SPRÁVA. 2023. Obecné informace. Online. In: Finanční správa. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/ucetnictvi/obecne-informace>. [cit. 2023-12-03].
- FUKA, Jan. 2020. Veřejná správa: distanční opora. Pardubice: Univerzita Pardubice. ISBN 978-80-7560-278-7.
- HENDRYCH, Dušan et al. 2016. Správní právo: obecná část. 9. vydání. Academia iuris (C.H. Beck). V Praze: C.H. Beck. ISBN ISBN978-80-7400-624-1.
- KOLMAN, Petr; GRYGAR, Tomáš. 2020. Vybrané otázky zákazu reformatio in peius ve správním právu trestním. Online. In: ADVOKÁTNÍ DENÍK. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2020/12/06/vybrane-otazky-zakazu-reformatio-in-peius-ve-spravnim-pravu-trestnim/>. [cit. 2023-11-19].
- KOPECKÝ, Martin. 2023. Správní právo: obecná část. 3. vydání. Beckovy právnické učebnice. V Praze: C.H. Beck. ISBN 978-80-7400-919-8.
- KRÁLOVÁ, Magdalena. 2022. Zákon o účetnictví s komentářem. 3. vydání. Účetnictví a daně (Grada). Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3598-1.
- MATES, Pavel; ŠEMÍK, Karel. 2021. Společenská škodlivost jako znak přestupku. Online. In: ADVOKÁTNÍ DENÍK. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2021/04/29/spolecenska-skodlivost-jako-znak-prestupku/>. [cit. 2024-03-28].
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY (MFČR). 2018. Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030. Online. In: Ministerstvo financí České republiky. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/attachments/Konzultace_2018-11-30_Koncepce-nove-ucetni-legislativy-2020-2030.pdf. [cit. 2024-01-25].
- MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY (MVČR). 2022. Často kladené dotazy. Online. In: Ministerstvo vnitra České republiky. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/prestupky-casto-kladene-dotazy.aspx>. [cit. 2024-01-25].
- MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY (MVČR). 2022. Průvodce novou úpravou přestupkového zákona. Online. mvcr.cz. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/pruvodce-novou-upravou-prestupkoveho-prava.aspx>. [cit. 2023-11-15].
- MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY (MVČR). 2022. Závěr poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu a správnímu trestání. Závěr č. 177. Online. In: Ministerstvo

vnitra České republiky. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/zaver-c-177-2022.aspx>. [cit. 2023-11-18].

MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY (MVČR). 2018. Zásady tvorby právní úpravy přestupků. Online. In: Ministerstvo vnitra České republiky. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/zasady-tvorby-pravni-upravy-prestupku.aspx>. [cit. 2023-11-15].

NAISER, Tomáš. 2023. K otázce délky promlčecí doby u vybraných přestupků podle zákona o cenách. Online. In: Epravo.cz. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/k-otazce-delky-promlceci-doby-u-vybranych-prestupku-podle-zakona-o-cenach-116057.html>. [cit. 2024-02-05].

NOVOTNÝ, František; SOUČEK, Josef et al. 2010. Trestní právo hmotné. 3., rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk. ISBN 978-80-7380-291-2.

ONDRUŠOVÁ Marta; ONDRUŠ, Radek; VYTOPIL, Petr. 2017. Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich: praktický komentář k zákonu č. 250/2016 Sb. (přestupkový řád) s důvodovou zprávou a základní judikaturou. Komentátor. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-212-7.

PORTAL POHODA. 2016. Přehled změn v účetnictví od roku 2016, Online. In: Portál.POHODA. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/prehled-zmen-v-ucetnictvi-od-roku-2016/>. [cit. 2024-03-28].

POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. 2015. Vládní návrh zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Online. In: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. Praha: Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, 1. července 2015 Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=7&ct=555&ct1=0>. [cit. 2024-02-12].

PRÁŠKOVÁ, Helena. 2022. Přestupkové právo. 2. aktualizované vydání. Teoretik. Praha: Leges. ISBN 978-80-7502-612-5.

RUDOLFOVÁ, Marie. 2023. Nový zákon o účetnictví – koncepční rámec. Online. In: Linkedin.cz. Dostupné z: <https://www.linkedin.com/pulse/nov%C3%BD-z%C3%A1kon-o-%C3%BA%C4%8Detnictv%C3%AD-koncep%C4%8Dn%C3%AD-r%C3%A1mec-marie-rudolfov%C3%A1> [cit. 2024-03-04].

ÚŘAD VLÁDY ČESKÉ REPUBLIKY. 2022. Důvodová zpráva (návrh nového zákona o účetnictví) verze 26. 10. 2022. Online. In: odok. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/services/download/attachment/KORNCKKHWUOM/>. [cit. 2023-11-18].

ÚŘAD VLÁDY ČESKÉ REPUBLIKY. 2014. Důvodová zpráva (návrh nového zákona o účetnictví) verze 15. 01. 2024. Online. In: odok. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/services/download/attachment/KORNCZHGKY6Y/> [cit. 2024-26-02].

ÚŘAD VLÁDY ČESKÉ REPUBLIKY. Návrh zákona o účetnictví. Online. In: odok. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/> [cit. 2024-26-02].

PRÁVNÍ PŘEDPISY

Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb., Listina základních práv a svobod

Zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 304/2013 Sb. o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích, ve znění pozdějších předpisů

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

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

JUDIKATURA

Nález Ústavního soudu ze dne 4. 2. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 15/19

Nález Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 4/20

Nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07

Usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 4. 2016, sp. zn. II. ÚS 2960/15

Usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 833/08

Usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2013, sp. zn. II. ÚS 2535/12

Rozsudek NSS ze dne 18. 11. 2020, č. j. 8 AS 119/2019-24

Rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2008, č.j. 9 As 36/2007-59

Rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002-27

Rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2007, č. j. 3 As 32/2007-48

Rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 2 Afs 7/2016-36

Rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2019, č. j. 2 Afs 392/2018-45

Rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2020, č. j. 10 Afs 72/2020-76

Rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2023, č. j. 2 As 303/2022-42

Rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 145/2019

Rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2018, č. j. 2 Afs 10/2018-45

Rozsudek NSS č. j. ze dne 17. 6. 2010, 1 Afs 13/2010-49

Rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2018, č. j. 9 As 195/2018-27

Rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2014, č. j. 4 As 123/2014-33

Rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2005, č. j. 6 As 57/2004-54

Rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2015, č. j. 1 As 143/2014-52

Usnesení NSS ze dne 18. 9. 2012, č. j. 7 Afs 14/2011-115

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013-46

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 11. 2019, č. j. 57 Af 5/2018-116

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 8. 2019, č. j. 31 Af 13/2018-47

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 10. 2. 2021, č. j. 44 A 58/2019-50

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Sdělení k žádosti o informace dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím od GFŘ

PŘÍLOHA A: Sdělení k žádosti o informace dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím od GFŘ

Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR02435524
ESS

Sekce správy daní

Č. j.: 24090/24/7700-00124-202098

Vyřizuje: Mgr. Kateřina Bloudková, Oddělení právně-analytické
Tel: (+ 420) 296 854 184, (+ 420) 296 852 222
E-mail: Katerina.Bloudkova@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

Dana Murasová
Masarykova 484
284 01 Kutná Hora

Sdělení k žádosti o informace ve věci přestupků dle zákona o účetnictví

Generálnímu finančnímu ředitelství coby povinnému subjektu byla dne 1. 4. 2024 doručena Vaše žádost dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění p. p., o vysvětlení vývoje počtu uložených sankcí za přestupky v účetnictví, konkrétně propadu uložených pokut v roce 2017 a naopak jejich nárůstu v roce 2022.

Povinný subjekt Vám sděluje, že nedisponuje ucelenou analýzou k počtům uložených sankcí za přestupky v účetnictví.

Lze však konstatovat, že od 1. 7. 2017 došlo ke změně právní úpravy. Od uvedeného data byl procesní režim ukládání pokut v účetnictví upraven novým přestupkovým zákonem – tím míněn zák. č. 250/2016 Sb., kdy sankcionování přestupků na úseku účetnictví podléhalo prekluzivní lhůtě v délce jednoho roku. Pokud tedy správce daně nezahájil řízení v této lhůtě (např. protiprávní jednání bylo zjištěno až po jejím marném uplynutí), nebylo možno pokutu uložit.

V roce 2022 vlivem uklidnění společensko-ekonomické situace, způsobené onemocněním COVID-19, a plánovaným zrušením elektronické evidence tržeb byla kontrolní činnost finanční správy oproti dřívějším letem významněji soustředěna na plnění povinnosti účetních jednotek zveřejnit účetní závěrku.

Elektronicky podepsáno
18.04.2024
Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce