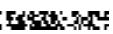




Č. j.: 86545/17/7110-10110-

Metodický pokyn  
k postupu při ukládání pokut za přestupky podle zákona o účetnictví  
v řízení o přestupcích od 1. 7. 2017

Metodický pokyn nahrazuje Metodickou pomůcku č. 4/2011 k postupu při ukládání pokut  
podle zákona o účetnictví

## Obsah

1	PRÁVNÍ RÁMEC .....	5
1.1	Podstata změn účinných od 1. 7. 2017 a vymezení základních pojmů .....	6
1.1.1	Změna terminologie použitá v § 37a, § 37aa a § 37ab ZoÚ .....	6
1.1.2	Přestupek (§ 5 ZOP) .....	6
1.2	Kompetence finančních úřadů .....	6
1.2.1	Místní příslušnost finančních úřadů .....	7
1.2.2	Věcná příslušnost finančních úřadů .....	8
2	ÚČINNOST .....	8
3	Věcné předpoklady pro uložení správního trestu .....	11
3.1	Vymezení osob, kterým lze správní trest uložit (pachatel přestupku) .....	11
3.1.1	Účetní jednotky .....	11
3.1.2	Osoby odpovědné za vedení účetnictví (§ 4a ZoÚ) .....	12
3.2	Specifika ukládání správních trestů u účetních jednotek nebo osob odpovědných za vedení účetnictví .....	13
3.2.1	Vymezení přestupků, za které lze uložit správní trest účetní jednotce, která není podnikatelem (§ 37 odst. 1 ZoÚ) .....	13
3.2.2	Vymezení přestupků, za které lze uložit správní trest účetní jednotce neuvedené v § 37 ZoÚ (§ 37a odst. 1 ZoÚ) ..	13
3.2.3	Vymezení přestupků, za které lze uložit správní trest konsolidující účetní jednotce (§ 37a odst. 2 ZoÚ) .....	14
3.2.4	Vymezení přestupků, za které lze uložit správní trest účetní jednotce, která vede jednoduché účetnictví (§ 37a odst. 3 ZoÚ) ..	15
3.2.5	Vymezení přestupků, za které lze uložit správní trest osobě, která je odpovědná za vedení účetnictví .....	15
3.3	Správní tresty za přestupky v oblasti účetnictví, jejich ukládání v podmínkách od 1. 7. 2017 a požadavky na správní úvahu .....	16
3.3.1	Obecný princip ukládání správních trestů (§ 36 až 44 ZOP od 1. 7. 2017) .....	16
3.3.2	Správní trestání přestupků v oblasti účetnictví a výše uložené pokuty (§ 37 odst. 2 a § 37a odst. 4 ZoÚ ve spojení s § 46 ZOP a § 112 ZOP) .....	20
3.4	Odpovědnost za přestupek, zánik odpovědnosti a související lhůty .....	27
3.4.1	Odpovědnost za přestupek – obecná úprava dle ZOP .....	27
3.4.2	Počátek běhu lhůt ve věci spáchaného přestupku v oblasti účetnictví .....	30

3.4.3	<i>Zánik odpovědnosti za přestupek a související lhůty pro uložení pokuty – od 1. 7. 2017 (§ 29 a násl. ZOP)</i> .....	31
3.4.4	<i>Specifika dodržení lhůt pro uložení pokuty v případech, kdy k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo před 1. 7. 2017</i>	32
3.4.5	<i>Specifika dodržení lhůt pro uložení pokuty v případech, kdy k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo od 1. 7. 2017 (§ 29 až 34 ZOP)</i> .....	34
4	<b>Vedení vlastního řízení o uložení pokuty dle zákona o přestupcích</b> .....	37
4.1	<b>Některé společné aspekty řízení o přestupcích</b> .....	37
4.1.1	<i>Přestupek</i> .....	37
4.1.2	<i>Doručování (§ 66 a 67 ZOP)</i> .....	39
4.1.3	<i>Účastníci řízení (§ 68 až 72 ZOP)</i> .....	42
4.2	<b>Postup před zahájením řízení (§ 73 až 76 ZOP)</b> .....	42
4.3	<b>Postup v řízení (§ 77 až 92 ZOP)</b> .....	43
4.3.1	<i>Zahájení řízení (§ 77 a 78 ZOP)</i> .....	43
4.3.2	<i>Průběh řízení (§ 80 až 87 ZOP)</i> .....	47
4.3.3	<i>Zvláštní druhy řízení a písemný příkaz (§ 90 ZOP)</i> .....	52
4.4	<b>Rozhodnutí o přestupku (§ 93 a 94 ZOP)</b> .....	53
4.4.1	<i>Lhůty pro vydání rozhodnutí o přestupku nebo písemného příkazu</i> .....	53
4.4.2	<i>Vydání rozhodnutí</i> .....	54
4.4.3	<i>Oznámení rozhodnutí</i> .....	54
4.4.4	<i>Právní moc a vykonatelnost rozhodnutí (§ 73 a § 74 SŘ)</i> .....	55
4.4.5	<i>Usnesení</i> .....	56
4.4.6	<i>Rozhodnutí</i> .....	56
4.5	<b>Náklady řízení (§ 95 ZOP)</b> .....	62
4.6	<b>Odvolací řízení (§ 81 až § 93 SŘ a § 96 až § 98 ZOP)</b> .....	62
4.6.1	<i>Náležitosti odvolání</i> .....	62
4.6.2	<i>Postup správního orgánu, který napadené rozhodnutí vydal (nalézací správní orgán)</i> .....	65
4.6.3	<i>Postup odvolacího orgánu</i> .....	66
4.7	<b>Správní spis (§ 17 SŘ a některá ustanovení ZOP)</b> .....	68
4.8	<b>Postup při neuložení pokuty při zjištění porušení účetních předpisů</b> .....	69

5	VZORY ROZHODNUTÍ .....	71
5.1	Vzor: Rozhodnutí o přestupku podle § 93 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich.....	71
5.2	Vzor: Rozhodnutí o přestupku podle § 93 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich – právní nástupce .....	74
5.3	Vzor Příkaz podle § 90 ZOP .....	77
5.4	Vzor: Rozhodnutí o odvolání správního orgánu prvního stupně (zrušení, změna výše pokuty) .....	80
5.5	Vzor: Rozhodnutí o odvolání odvolacího správního orgánu (zamítnutí, zrušení, změna výše pokuty) .....	83
5.6	Vzor: Rozhodnutí o odvolání odvolacího správního orgánu (částečné zrušení a vrácení k novému projednání).....	85
5.7	Vzor: Oznámení o zahájení řízení – právnická osoba, podnikající fyzická osoba, fyzická osoba, vybraná účetní jednotka .....	88
5.8	Vzor: Oznámení o zahájení řízení – jednoduché účetnictví .....	90
5.9	Vzor: Protokol o zahájení řízení o přestupku.....	93
6	PŘÍLOHA .....	99
6.1	Stanovisko MV ČR – délka promlčecí doby u přestupků upravených v zákoně o účetnictví .....	99

## 1 PRÁVNÍ RÁMEC

- **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZoÚ“)
- **vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů**, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon č. 500/2004 Sb., správní řád**, ve znění pozdějších předpisů (dále též „SŘ“)
- **prováděcí vyhláška č. 520/2005 Sb., o rozsahu hotových výdajů a ušlého výdělku, které správní orgán hradí jiným osobám, a o výši paušální částky nákladů řízení**, ve znění pozdějších předpisů
- **zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich** (dále též „ZOP“)
- **zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky**, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZoFS“)
- **zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů**, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o veřejných rejstřících“)
- **zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád**, ve znění pozdějších předpisů (dále též „DŘ“)
- **zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník**, ve znění pozdějších předpisů (dále též „občanský zákoník“)
- **zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech**, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o obchodních korporacích“)

## **1.1 Podstata změn účinných od 1. 7. 2017 a vymezení základních pojmů**

### **1.1.1 Změna terminologie použitá v § 37a, § 37aa a § 37ab ZoÚ**

Na základě novelizace ZoÚ provedené zákonem č. 183/2017 Sb. došlo s účinností od 1. 7. 2017 ke změně klasifikace veškerých dosavadních „správních deliktů“ vymezených v § 37a ZoÚ jako „**přestupky**“. Okruh protiprávních jednání vymezených v § 37a ZoÚ, doposud označovaných jako správní delikt a nově označených jako přestupek, se však oproti dřívější úpravě nezměnil.

S ohledem na definici přestupku v § 5 ZOP se nově postupuje v řízení o veškerých přestupcích definovaných v ZoÚ dle zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich se subsidiárním použitím SŘ. V nově zahajovaných řízeních proto již nelze postupovat výlučně dle SŘ.

Dále došlo k novelizaci § 37ab ZoÚ, z něhož byla vypuštěna společná ustanovení ke správním deliktům, která speciálně upravovala např.:

- odpovědnost za správní delikt
- hodnocení závažnosti správního deliktu ve vztahu k určení výše pokuty
- zánik odpovědnosti za správní delikt, resp. subjektivní a objektivní lhůtu, v nichž lze pokutu uložit.

Při hodnocení těchto aspektů je nově nutné vycházet z obecné úpravy zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve spojení s přechodnými ustanoveními k tomuto zákonu.

Ust. § 37ab ZoÚ s účinností od 1. 7. 2017 řeší pouze kompetenci finančních úřadů k projednání přestupků, definovaných v ZoÚ.

### **1.1.2 Přestupek (§ 5 ZOP)**

Ustanovení § 5 ZOP definuje přestupek jako společensky škodlivý protiprávní čin, který je v zákoně za přestupek výslovně označen a který vykazuje znaky stanovené zákonem, nejde-li o trestný čin.

## **1.2 Kompetence finančních úřadů**

**Oprávnění finančních úřadů k výkonu kontroly dodržování povinností stanovených zákonem o účetnictví, k projednání přestupků podle ZoÚ a k ukládání pokut vyplývá z:**

- ust. § 10 odst. 1 písm. b) ZoFS
- ust. § 10 odst. 2 písm. b) ZoFS
- ust. § 37ab ZoÚ
- ust. § 62 ZOP.

**Oprávnění finančních úřadů k vybírání pokut jako peněžitých plnění a k jejich vymáhání formou daňové exekuce (včetně nákladů řízení) vyplývá z:**

- ust. § 10 písm. e) ZoFS
- zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, v návaznosti na § 106 odst. 3 SŘ, který stanoví pro exekuci, vymáhání a evidenci peněžitých plnění postup při správě daní.

### **1.2.1 Místní příslušnost finančních úřadů**

**Místní příslušnost** správních orgánů v řízení o přestupcích vyplývá z ustanovení § 62 ZOP. Místní příslušnost k provedení řízení o přestupku je vymezena v § 62 odst. 1 ZOP tak, že místně příslušný je správní orgán, v jehož správním obvodu byl přestupek spáchán. S ohledem na obecné vymezení místní příslušnosti je v případě právnické osoby a podnikající fyzické osoby vhodné postupovat ve smyslu § 62 odst. 3 ZOP.

**U právnické osoby**, která je účetní jednotkou, je místní příslušnost správního orgánu určena **místem jejího sídla** nebo místem, kde měla naposledy své sídlo. U zahraniční právnické osoby je místní příslušnost správního orgánu určena sídlem její organizační složky zřízené v České republice.

**U podnikající fyzické osoby**, která je účetní jednotkou, je místní příslušnost správního orgánu určena **místem podnikání**, resp. místem, ve kterém fyzická osoba vykonává nebo vykonávala svoji činnost. Místem, ve kterém podnikající fyzická osoba vykonává nebo vykonávala svoji činnost, se rozumí adresa zapsaná jako její místo podnikání v obchodním rejstříku nebo v jiné zákonem upravené evidenci (např. podle § 17 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů).

V případě právnické nebo podnikající fyzické osoby, pokud správní orgán není věcně nebo místně příslušný k projednání přestupku, bezodkladně předá věc správnímu orgánu, který je věcně nebo místně příslušný k projednání (§ 64 odst. 2 ZOP) s tím, že příslušný správní orgán může využít předané podklady. Předávající správní orgán vydá usnesení o předání věci, které se pouze poznamená do spisu (§ 64 odst. 3 ZOP).

V případě ukládání pokut za přešupek účetním jednotkám v rámci Specializovaného finančního úřadu se místní příslušnost určí podle ustanovení § 62 odst. 1 ZOP, kdy k řízení je místně příslušný správní orgán, v jehož správním obvodu byl přešupek spáchán. V této souvislosti se správním obvodem rozumí území celé republiky, když v kompetenci Specializovaného finančního úřadu, dle ZoFS je v § 11 odst. 1 uvedeno, že Specializovaný finanční úřad je příslušným pro vybrané subjekty.

V případě zjištění porušení stanovených povinností a možnosti uložení pokuty za přešupek při zjištění u prováděné kontroly v rámci vybrané působnosti vykonávané finančním úřadem na území celém území České republiky ve smyslu § 8 odst. 2 DŘ, se provede předání věci ve smyslu § 64 odst. 2 ZOP, kdy správní orgán věc bezodkladně předá věcně a místně příslušnému správnímu orgánu, pokud není věcně nebo místně příslušný a správní orgán může využít předané podklady, není-li to na újmu práv účastníků řízení. Řízení o uložení pokuty za přešupek tedy provede místně příslušný správní orgán.

### **1.2.2 Věcná příslušnost finančních úřadů**

Věcná příslušnost provádění řízení o správních deliktech je vymezena v § 4 odst. 1 písm. b), § 7 písm. a), b), § 10 odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. b) ZoFS. Věcná příslušnost k ukládání pokut, resp. projednávání přešupku za porušení zákona o účetnictví je dále vymezena v § 37ab odst. 4 ZoÚ.

## **2 ÚČINNOST**

Řízení o přešupku za přešupky spáchané porušením povinností stanovených ZoÚ se od 1. 7. 2017 vede podle ZOP se subsidiárním použitím SŘ.

Tento metodický pokyn se použije **pro řízení o přešupcích zahájená od 1. 7. 2017 pro porušení účetních povinností, které nastaly v účetních obdobích po i před účinností zákona o odpovědnosti za přešupky a řízení o nich.**

Při aplikaci nové úpravy v podmínkách od 1. 7. 2017 je dále nutné respektovat následující regulativy vyplývající z § 112 odst. 1 až 5 ZOP (přechodná ustanovení):



- 1) Na přestupky a dosavadní jiné správní delikty, s výjimkou disciplinárních deliktů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona hledí jako na přestupky podle tohoto zákona. Odpovědnost za přestupky a dosavadní jiné správní delikty, s výjimkou disciplinárních deliktů, se posoudí podle dosavadních zákonů, pokud k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona; podle tohoto zákona se posoudí jen tehdy, jestliže to je pro pachatele příznivější.
- 2) 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 jiné 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.
- 3) Na určení druhu a výměry sankce za dosavadní přestupky a jiné správní delikty se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použijí ustanovení o určení druhu a výměry správního trestu, je-li to pro pachatele výhodnější.
- 4) Zahájená řízení o přestupku a dosavadním jiném správním deliktu, s výjimkou řízení o disciplinárním deliktu, která nebyla pravomocně skončena přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle dosavadních zákonů.
- 5) Bylo-li řízení o přestupku a řízení o dosavadním jiném správním deliktu, s výjimkou řízení o disciplinárním deliktu, pravomocně skončeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při přezkumném řízení nebo novém řízení podle tohoto zákona.

Z výše uvedeného vyplývá, že řízení zahájená (a nedokončená) před účinností ZOP, tzn. do 30. 6. 2017, se posoudí podle dosavadních zákonů.

Podle ZOP se odpovědnost za přestupky a dosavadní jiné správní delikty, u nichž byla odpovědnost založena jednáním, ke kterému došlo přede dnem nabytí účinnosti ZOP, posoudí jen tehdy, jestliže to je pro pachatele příznivější. Jedná se o hmotně právní ustanovení, které se samotným vedením řízení o přestupku nespojuje a týká se pouze podmínek vzniku odpovědnosti za přestupek.

Odpovědnost za přestupek se posuzuje podle zákona účinného v době spáchání přestupku, podle pozdějšího zákona se posuzuje jen tehdy, je-li to pro pachatele přestupku příznivější (zásada správního trestání vyjádřená v § 2 odst. 1 ZOP).

### **Přechodná ustanovení ZOP (§ 112):**

- (1) Na přestupky a dosavadní jiné správní delikty, s výjimkou disciplinárních deliktů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona hledí jako na přestupky podle tohoto zákona. Odpovědnost za přestupky a dosavadní jiné správní delikty, s výjimkou disciplinárních deliktů, se posoudí podle dosavadních zákonů, pokud k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona; podle tohoto zákona se posoudí jen tehdy, jestliže to je pro pachatele příznivější.
- (2) 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.
- (3) Na určení druhu a výměry sankce za dosavadní přestupky a jiné správní delikty se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použijí ustanovení o určení druhu a výměry správního trestu, je-li to pro pachatele výhodnější.
- (4) Zahájená řízení o přestupku a dosavadním jiném správním deliktu, s výjimkou řízení o disciplinárním deliktu, která nebyla pravomocně skončena přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle dosavadních zákonů.
- (5) Bylo-li řízení o přestupku a řízení o dosavadním jiném správním deliktu, s výjimkou řízení o disciplinárním deliktu, pravomocně skončeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při přezkumném řízení nebo novém řízení podle tohoto zákona.

### **3 Věcné předpoklady pro uložení správního trestu**

#### **3.1 Vymezení osob, kterým lze správní trest uložit (pachatel přestupku)**

##### **3.1.1 Účetní jednotky**

Z § 37 a § 37a ZoÚ ve spojení s § 1 odst. 2 ZoÚ vyplývá, že řízení o přestupku lze vést pouze s osobami (pachateli přestupku), které jsou zákonem vymezeny jako účetní jednotky, resp. osoby odpovědné za vedení účetnictví. Z tohoto pohledu se řízení o přestupku vztahuje na:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území ČR,
- b) zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
- d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrát podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obrátu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h) až l),
- h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- i) svěřenské fondy podle občanského zákoníku,
- j) fondy obhospodařované penzijní společnostmi podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- k) investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- l) ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.

Písmena d) až h) se použijí i pro zahraniční fyzické osoby.

Tímto způsobem se pohlíží na přestupky zjištěné zejména:

- u obchodních korporací,
- u zahraničních právnických osob nebo zahraničních jednotek, které jsou účetní jednotkou povinnou vést účetnictví a na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost,
- u fyzických osob - podnikatelů, kteří se stanou účetní jednotkou na základě splnění podmínek uvedených v § 1 odst. 2 písm. d), e), g), h) ZoÚ nebo účetnictví vedou na základě svého rozhodnutí dle § 1 odst. 2 písm. f) ZoÚ,
- u zahraničních podnikajících fyzických osob,
- u spolku nebo pobočného spolku; odborové organizace, pobočné odborové organizace, mezinárodní odborové organizace nebo pobočné mezinárodní odborové organizace; organizace zaměstnavatelů, pobočné organizace zaměstnavatelů, mezinárodní organizace zaměstnavatelů nebo pobočné mezinárodní organizace zaměstnavatelů; církve, náboženské společnosti nebo církevní instituce, která je právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností; honebního společenstva.

V této souvislosti je nutné upozornit, že řízení o přestupku podle ZoÚ lze vést pouze proti fyzické osobě, která vede účetnictví ve smyslu ZoÚ, nikoliv daňovou evidenci ve smyslu § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Pokud dojde k porušení vyjmenovaných povinností při vedení účetnictví u účetní jednotky, která je podnikatelem, klasifikuje § 37a odst. 1, 2 a 3 ZoÚ veškerá tato porušení zákona jako **přestupek**, za který **lze uložit** pokutu. S účetní jednotkou, která je podnikatelem, je tak vedeno řízení o zjištěném přestupku dle ZOP.

### **3.1.2 Osoby odpovědné za vedení účetnictví (§ 4a ZoÚ)**

Obecně platí, že odpovědnosti za vedení účetnictví se účetní jednotka nezbavuje, i když pověří vedením účetnictví jinou fyzickou nebo právnickou osobu (§ 5 ZoÚ).

V případě ukládání pokut za účetnictví právnické osobě nebo podnikající fyzické osobě platí, že pokutu lze uložit pachateli přestupku. ZoÚ však vymezuje i osoby, které jsou odpovědné za vedení účetnictví (§ 4a ZoÚ) a které mohou být na základě § 37a ZoÚ pachateli přestupku. V takovém případě lze uložit pokutu i této osobě. Osoba odpovědná za vedení účetnictví podle ZoÚ, se stává obviněným ve smyslu ZOP a může jím být:

- správce svěřenského fondu (je-li několik správců, odpovídají společně a nerozdílně),
- správce a obhospodařovatel svěřenského fondu, je-li svěřenský fond investičním fondem,
- administrátor a obhospodařovatel u ostatních investičních fondů bez právní osobnosti,
- osoba, které je uloženo sestavit účetní závěrku, a osoba, která jedná jménem účetní jednotky v případě účetní jednotky bez právní osobnosti.

### **3.2 Specifika ukládání správních trestů u účetních jednotek nebo osob odpovědných za vedení účetnictví**

#### **3.2.1 Vymezení přestupků, za které lze uložit správní trest účetní jednotce, která není podnikatelem (§ 37 odst. 1 ZoÚ)**

**Správní orgán může uložit pokutu účetní jednotce, která není podnikatelem, když:**

- nevede účetnictví podle § 4 odst. 2 až 6 ZoÚ,
- nesestaví účetní závěrku podle § 6 odst. 4 ZoÚ,
- nesestaví účetní závěrku ke dni stanovenému v § 19 odst. 1 ZoÚ,
- nevyhotoví výroční zprávu podle § 21 odst. 1 až 6 ZoÚ,
- vede účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2 ZoÚ,
- vede účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 ZoÚ,
- jí sestavená účetní závěrka neobsahuje všechny povinné součásti uvedené v § 18 odst. 1 nebo 2 ZoÚ,
- v rozporu s § 20 odst. 1 ZoÚ nemá účetní závěrku ověřenou auditorem,
- v rozporu s § 21 odst. 7 ZoÚ nemá výroční zprávu ověřenou auditorem,
- nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu podle § 21a ZoÚ, nebo
- v rozporu s § 31 ZoÚ neuschová účetní záznamy.

#### **3.2.2 Vymezení přestupků, za které lze uložit správní trest účetní jednotce neuvedené v § 37 ZoÚ (§ 37a odst. 1 ZoÚ)**

**Správní orgán může uložit pokutu účetní jednotce neuvedené v § 37 ZoÚ, která:**

- nevede účetnictví, nebo je nezačne vést ode dne stanoveného podle § 4 odst. 1 až 6 ZoÚ,

- nesestaví účetní závěrku podle § 6 odst. 4 ZoÚ,
- nesestaví účetní závěrku ke dni stanovenému podle § 19 odst. 1 ZoÚ,
- nevyhotoví výroční zprávu podle § 21 odst. 1 až 6 ZoÚ,
- nesestaví zprávu o platbách podle § 32b ZoÚ,
- vede účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2 ZoÚ,
- vede účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 ZoÚ,
- nezajistí, aby jí sestavená účetní závěrka obsahovala, veškeré povinné součásti podle § 18 odst. 1 nebo 2 ZoÚ,
- v rozporu s § 19a odst. 1 ZoÚ nepoužije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy,
- v rozporu s § 20 odst. 1 ZoÚ nemá účetní závěrku ověřenou auditorem,
- v rozporu s § 21 odst. 7 ZoÚ nemá výroční zprávu ověřenou auditorem,
- nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu podle § 21a ZoÚ,
- nezveřejní zprávu o platbách podle § 32d ZoÚ,
- neuvede nefinanční informace ve výroční zprávě nebo samostatné zprávě podle § 32g ZoÚ,
- v rozporu s § 32h ZoÚ nezveřejní nebo nezpřístupní samostatnou zprávu,
- nesestaví účetní výkazy za dílčí konsolidační celek státu nebo účetní výkazy za Českou republiku podle § 23b ZoÚ,
- v rozporu s § 31 ZoÚ neuschová účetní záznamy,
- 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 ZoÚ,
- nepředá účetní záznam do centrálního systému účetních informací státu způsobem stanoveným prováděcím právním předpisem vydaným podle § 4 odst. 8 a § 23b odst. 5 ZoÚ.

### **3.2.3 Vymezení přestupků, za které lze uložit správní trest konsolidující účetní jednotce (§ 37a odst. 2 ZoÚ)**

**Správní orgán může uložit pokutu konsolidující účetní jednotce, která:**

- nesestaví konsolidovanou účetní závěrku podle § 6 odst. 4 ZoÚ,
- nesestaví konsolidovanou účetní závěrku ke dni stanovenému v § 23 odst. 2 ZoÚ,
- nevyhotoví konsolidovanou výroční zprávu podle § 22b odst. 2 ZoÚ,
- nesestaví konsolidovanou zprávu o platbách podle § 32c ZoÚ,
- neuvede v konsolidované výroční zprávě nebo samostatné zprávě nefinanční informace podle § 32g ZoÚ,
- v rozporu s § 32h ZoÚ nezveřejní nebo nezpřístupní samostatnou zprávu,

- nezajistí, aby jí sestavená konsolidovaná účetní závěrka obsahovala veškeré povinné součásti podle § 18 odst. 1 nebo 2 ZoÚ,
- v rozporu s § 22 odst. 1 ZoÚ nemá konsolidovanou účetní závěrku ověřenou auditorem,
- v rozporu s § 22b odst. 2 ZoÚ nemá konsolidovanou výroční zprávu ověřenou auditorem,
- nezveřejní konsolidovanou účetní závěrku nebo konsolidovanou výroční zprávu podle § 21a ZoÚ,
- nezveřejní konsolidovanou zprávu o platbách podle § 32d ZoÚ,
- v rozporu s § 23a odst. 1 ZoÚ nepoužije pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy.

#### **3.2.4 Vymezení přestupků, za které lze uložit správní trest účetní jednotce, která vede jednoduché účetnictví (§ 37a odst. 3 ZoÚ)**

**Správní orgán může uložit pokutu účetní jednotce, která dle ZoÚ může vést jednoduché účetnictví a rozhodla se jej vést, ale která**

- nevede jednoduché účetnictví podle § 4 odst. 1 ZoÚ,
- nesestaví přehledy v rozsahu a lhůtě podle § 13b odst. 3 ZoÚ,
- nezajistí, aby jí zpracované přehledy obsahovaly veškeré údaje podle § 18 odst. 3 ZoÚ,
- nesestaví přehledy ke dni stanovenému v § 19 odst. 1 a 2 ZoÚ,
- vede jednoduché účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 ZoÚ,
- v rozporu s § 31 ZoÚ neuschovává účetní záznamy,
- nezveřejní přehled o majetku a závazcích, výroční zprávu nebo obdobný dokument podle § 21a odst. 1 ZoÚ.

#### **3.2.5 Vymezení přestupků, za které lze uložit správní trest osobě, která je odpovědná za vedení účetnictví**

**Správní orgán může uložit pokutu osobě, která je odpovědná za vedení účetnictví, a která**

- poruší ustanovení § 37a odst. 1, 2 ZoÚ v souvislosti s povinnostmi při vedení účetnictví.

### **3.3 Správní tresty za přestupky v oblasti účetnictví, jejich ukládání v podmínkách od 1. 7. 2017 a požadavky na správní úvahu**

#### **3.3.1 Obecný princip ukládání správních trestů (§ 36 až 44 ZOP od 1. 7. 2017)**

Pokud budou ukládány správní tresty ve vztahu k účetním obdobím, ukončeným před 1. 7. 2017, resp. pokud k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo přede dnem účinnosti ZOP, je nutné v rámci správní úvahy přihlížet k § 112 odst. 1 a 3 ZOP (přechodná ustanovení), podle nichž:

- Na přestupky a dosavadní jiné správní delikty, s výjimkou disciplinárních deliktů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona hledí jako na přestupky podle tohoto zákona.
- Odpovědnost za přestupky a dosavadní jiné správní delikty, s výjimkou disciplinárních deliktů, se posoudí podle dosavadních zákonů, pokud k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
- Podle ZOP se odpovědnost za přestupky posoudí jen tehdy, jestliže to je pro pachatele příznivější.
- Na určení druhu a výměry sankce za dosavadní přestupky a jiné správní delikty se ode dne nabytí účinnosti ZOP použijí ustanovení o určení druhu a výměry správního trestu, je-li to pro pachatele výhodnější.

V případě přestupků v oblasti účetnictví prakticky nepřipadá v úvahu možnost uložení jiného správního trestu, než je pokuta (viz dále). V nové právní úpravě (ZOP) jsou podrobněji upravena hlediska pro ukládání správních trestů, spolu s přitěžujícími a polehčujícími okolnostmi.

Při určení druhu správního trestu a jeho výměry správní orgán přihlédne k demonstrativně uvedeným okolnostem (§ 38 – 40 ZOP), které mají vliv na posouzení míry společenské škodlivosti přestupku. Jedná se pouze o demonstrativní výčet okolností, tedy nejenže je možné s ohledem na specifika správního trestání přihlížet k okolnostem dalším, ale není ani nutné přihlédnout vždy k těm okolnostem, které jsou zde vyjmenovány, pokud v konkrétním případě nebudou mít pro posouzení společenské škodlivosti přestupku význam. Správní úvaha o těchto okolnostech, o jejich vzájemném poměru a jejich vlivu v řízení na stanovení konkrétní výše pokuty musí být postavená na logických základech a odpovídat principu individualizace. Nedostatečné zohlednění principu individualizace sankce je důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Dodržování tohoto principu je přitom společně s principem zákonnosti správního



trestání nezbytné pro správné a spravedlivé ukládání sankce (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2007, č. j. 3 As 32/2007 – 48).

U právnické nebo podnikající fyzické osoby se přihlédne k povaze její činnosti (například zda má činnost společensky prospěšný charakter). U pokračujícího, trvajícím přestupku se přihlédne k tomu, zda k části jednání, jímž je přestupek spáchán, došlo za účinnosti zákona, který za přestupek stanovil správní trest mírnější než zákon, který je účinný při dokončení jednání, jímž je přestupek spáchán. Rovněž polehčující a přitěžující okolnosti jsou stanoveny demonstrativním výčtem, přičemž platí, že polehčující nebo přitěžující okolností nemůže být okolnost, která je zákonným znakem skutkové podstaty přestupku, a to z důvodu zákazu dvojího přičítání téže okolnosti k tíži nebo ve prospěch pachatele.

#### **3.3.1.1 Povaha a závažnost přestupku (§ 38 ZOP)**

ZOP vymezuje v § 38, že **povaha a závažnost přestupku** je dána zejména:

- a) významem zákonem chráněného zájmu, který byl přestupkem porušen nebo ohrožen,
- b) významem a rozsahem následku přestupku,
- c) způsobem spáchání přestupku,
- d) okolnostmi spáchání přestupku,
- e) u fyzické osoby též druhem a mírou jejího zavinění, popřípadě pohnutkou, je-li tato znakem skutkové podstaty přestupku,
- f) **délkou doby, po kterou trvalo protiprávní jednání pachatele nebo po kterou trval protiprávní stav udržovaný protiprávním jednáním pachatele,**
- g) počtem jednotlivých dílčích útoků, které tvoří pokračování v přestupku.

#### **3.3.1.2 Polehčující okolnosti (§ 39 ZOP)**

ZOP vymezuje v § 39, že jako k **polehčující okolnosti** se přihlédne při ukládání pokuty zejména k tomu, že pachatel

- oznámil přestupek správnímu orgánu a při jeho objasňování účinně napomáhal, nebo
- spáchal přestupek pod vlivem hrozby nebo nátlaku anebo pod tlakem podřízenosti nebo závislosti na jiném.

Správní orgán při ukládání pokuty za porušení povinností stanovených zákonem o účetnictví přihlédne k uvedeným polehčujícím okolnostem, které svědčí ve prospěch obviněného, nicméně s ohledem na povahu přestupků v oblasti účetnictví by měl přihlídnout i k jiným objektivně zjištěným okolnostem.

### 3.3.1.3 Přitěžující okolnosti (§ 40 ZOP)

ZOP vymezuje v § 40, že jako k **přitěžující okolnosti** se přihlédne zejména k tomu, že pachatel

- spáchal přestupek tak, že využil něčí bezbrannosti, podřízenosti nebo závislosti na jiné osobě,
- spáchal více přestupků,
- spáchal přestupek opakovaně,
- zneužil ke spáchání přestupku svého zaměstnání, postavení, funkce,
- spáchal přestupek jako člen organizované skupiny.

Správní orgán při ukládání pokuty za účetnictví přihlédne k uvedeným přitěžujícím okolnostem, které svědčí v neprospěch obviněného (zvláště množství spáchaných přestupků a jejich opakovanost), nicméně s ohledem na povahu přestupků v oblasti účetnictví by měl přihlídnout i k jiným objektivně zjištěným okolnostem.

Platí, že polehčující a přitěžující okolnosti musí být hodnoceny v rámci odůvodnění rozhodnutí odvolání. V podmínkách přestupků v oblasti účetnictví je nutné vnímat § 38 - 40 ZOP pouze jako „myšlenkový návod“, který je nutné v každé situaci aplikovat individuálně. Z výše uvedených polehčujících a přitěžujících okolností pro posouzení přestupku lze dovodit, že v případě ukládání pokuty za účetnictví nebude běžně možné zcela využít vyjmenované atributy povahy přestupku, který pachatel spáchal.

V tomto případě je nutné vycházet z atributů kvality účetnictví, které stanoví ZoÚ, tedy, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obrazu předmět účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí (§ 7 odst. 1 ZoÚ a násl.). Současně je nutné přihlížet také k tomu, co je obecně vymezeno v ZOP, a to, že právnická osoba za přestupek neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přestupku zabránila (§ 21 odst. 1 ZOP), ale současně také k tomu, že právnická osoba se nemůže odpovědnosti za přestupek zprostit, jestliže z její strany nebyla vykonávána povinná nebo potřebná kontrola nad fyzickou osobou, která se za účelem posuzování odpovědnosti právnické osoby za přestupek považuje za osobu, jejíž jednání je přičitatelné právnické osobě, nebo nebyla učiněna nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení přestupku (§ 21 odst. 2 ZOP).

V případě podnikající fyzické osoby se na možnost zproštění odpovědnosti za přestupek použije obdobně ustanovení § 21 ZOP.

#### **3.3.1.4 Druhy správních trestů (§ 35, 45, 48, 49 a 50 ZOP)**

- Pokuta (§ 46)

Ostatní druhy správních trestů podle zákona o přestupcích nebudou v řízení o přestupku za porušení povinností stanovených ZoÚ nebudou využívány.

#### **3.3.1.5 Upuštění od uložení správního trestu (§ 43 ZOP)**

Upuštění od uložení správního trestu přichází v úvahu u všech přestupků, kterými nebyla způsobena škoda nebo jimiž se pachatel bezdůvodně neobohatil. Zákon však může možnost upustit od uložení správního trestu vyloučit. Upuštění od uložení správního trestu předpokládá vyslovení viny za přestupek.

Od uložení správního trestu lze upustit v případech, kdy

- a) samotné projednání postačí k nápravě pachatele, nebo
- b) pachatel spáchal dva a více přestupků, o nichž nebylo vedeno společné řízení a správní trest uložený za některý z přestupků lze považovat za odpovídající tomu, který by jinak byl uložen ve společném řízení.

Tento institut je možné aplikovat v případě, že jsou zjištěny veškeré skutečnosti pro možnost jeho uplatnění, nicméně lze předpokládat, že dojde k uložení pokuty a nebude v častých případech tento institut uplatňován, neboť by docházelo k neopodstatněnému řešení uložení správního trestu. Pokud ovšem správní orgán v rámci svého právního uvážení důvody pro upuštění od správního trestu bude schopen prokázat, potom i tento institut je možné aplikovat.

#### **3.3.1.6 Specifika napomenutí jakožto správního trestu (§ 45 ZOP)**

ZOP v případě napomenutí uvádí, že při ukládání napomenutí správní orgán upozorní pachatele na důsledky protiprávního jednání, jež mu podle zákona hrozí, pokud by se i v budoucnu dopouštěl podobného jednání. Pro případy řízení o přestupku při porušení povinností stanovených zákonem o účetnictví se tento typ správního trestu nejeví jako vhodný. Důvodem je, že pokud je porušení povinností stanovených ZoÚ v takovém rozsahu závažnosti, že je na místě pokutu uložit, potom nelze uplatnit napomenutí. Při ukládání pokuty za účetnictví však zřejmě nebude využíván uvedený institut napomenutí (viz níže).

### **3.3.1.7 Specifika uložení pokuty jakožto správního trestu (§ 46 ZOP)**

Pokutu lze uložit pouze za přestupek, u něhož tak stanoví zvláštní zákon, a to ve výši stanovené zákonem. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne, kdy rozhodnutí o přestupku nabylo právní moci, pokud správní orgán nebo zvláštní zákon nestanoví lhůtu jinou.

Zvláštní zákon může stanovit jak horní hranici sazby pokuty, tak určit dolní hranici sazby pokuty, tj. minimální výši pokuty, která by měla být za přestupek uložena, což však v případě pokuty za přestupek u účetnictví zákonem stanoveno není.

V případě přestupků za účetnictví se předpokládá, že pokuta bude de facto jediným druhem správního trestu.

### **3.3.2 Správní trestání přestupků v oblasti účetnictví a výše uložené pokuty (§ 37 odst. 2 a § 37a odst. 4 ZoÚ ve spojení s § 46 ZOP a § 112 ZOP)**

V případě přestupků v oblasti účetnictví prakticky nepřipadá v úvahu možnost uložení jiného správního trestu, než je pokuta.

Logika ukládání pokut za přestupky (dříve správní delikty) v oblasti účetnictví nedoznala v podmínkách od 1. 7. 2017 oproti předchozí úpravě de facto žádné změny. Jediná změna oproti dřívější úpravě vyplývá z § 37a odst. 4 ZoÚ, podle něhož je uložení pokuty za jednotlivé přestupky účetních jednotek – podnikatelů v zásadě fakultativní, nicméně v rámci správní úvahy o ev. neuložení pokuty je nutné respektovat daná procesní pravidla pro takový postup vyplývající ze ZOP s tím, že nezbytným předpokladem pro takový postup je rovněž vyhodnocení míry závažnosti zjištěného porušení ZoÚ z pohledu uživatelů účetních informací ve vztahu k jejich ekonomickým rozhodnutím (§ 7 odst. 1 ZoÚ).

V rámci správní úvahy ohledně výše uložené pokuty za jednotlivé přestupky v oblasti účetnictví je nutné vyhodnotit následující rozhodné skutečnosti, které mají objektivní a zásadní vliv na výši fakticky uložené pokuty dle § 37 odst. 2 a § 37a odst. 4 ZoÚ:

1. Hodnota aktiv celkem
2. Kvalifikace zjištěného přestupku z pohledu jeho zařazení do pásma možné výše pokuty
3. Hodnocení závažnosti zjištěného porušení účetních předpisů a požadavky na související správní úvahu.

### 3.3.2.1 Hodnota aktiv celkem jakožto kritérium pro stanovení výše pokuty

Výše pokuty za přestupky v oblasti účetnictví dle § 37 odst. 2 a § 37a odst. 4 ZoÚ se nadále odvíjí od **hodnoty aktiv celkem**.

Hodnota aktiv celkem je definována v § 1d odst. 1 ZoÚ takto: „*Aktivy celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn aktiv zjištěný z rozvahy*“. Tento ukazatel tedy odkazuje na rozvahu, kde ze znění Přílohy č. 1 k vyhlášce č. 500/2012 Sb. i ze samotného principu bilanční rovnice (SUMA aktiva netto = SUMA pasiva) vyplývá, že zákonodárce má na mysli „**aktiva netto**“, tj. po odečtení opravek a opravných položek zahrnovaných do sloupce korekce (srov. Sdělení Ministerstva financí k aplikaci některých ustanovení zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, vydané dne 25. 11. 2015).

V této souvislosti je nutné upozornit, že výše uvedená úprava § 1d odst. 1 ZoÚ nabyla účinnosti od 1. 1. 2016 na základě novelizace ZoÚ provedené zákonem č. 221/2015 Sb., a to pro účetní období započatá od 1. 1. 2016 (viz čl. II bod 1. zákona č. 221/2015 Sb.). V podmínkách účetních období započatých do 31. 12. 2015, byla hodnota aktiv celkem definována v § 20 odst. 1 písm. a) bod 1. ZoÚ jako úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3 ZoÚ, tj. jako „aktiva brutto“. Z čl. II bod 6. zákona č. 221/2015 Sb. vyplývá, že řízení o uložení pokuty podle ZoÚ, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zahájené přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a do tohoto dne neskončené, se dokončí a práva a povinnosti s ním související se posuzují podle zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, není-li právní úprava uvedená v zákoně č. 563/1991 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, pro účetní jednotku výhodnější. Toto přechodné ustanovení navazuje na obecnou zásadu správního trestání, podle které se odpovědnost za správní delikt, resp. přestupek, posuzuje podle zákona, který je účinný v době spáchání správního deliktu (přestupku), avšak za situace, kdy je právní úprava dle později účinného zákona pro pachatele příznivější, použije se ona příznivější úprava. Tato zásada je uvedena v ustanovení § 2 odst. 1 a § 112 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky (dříve v ustanovení § 7 odst. 1 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů), přičemž je analogicky aplikovatelná i pro řízení o tzv. jiných správních deliktech.

Na základě výše uvedeného je správní orgán při stanovení výše pokuty za účetní období započatá do 31. 12. 2015 povinen porovnat aplikovaná ustanovení právní úpravy účinná do 31. 12. 2015 a od 1. 1. 2016 z hlediska výhod pro účetní jednotku,

zdali existují, a přihlédnout ke změně v § 1d odst. 1 ZoÚ s účinností od 1. 1. 2016, která je pro účastníka řízení příznivější. Při uložení sankce je tak nutné aplikovat novou právní úpravu, což prakticky znamená, že pro případy ukládání pokut za správní delikty (přestupky) spáchané v účetního obdobích započatých do 31. 12. 2015 je nutné aktivy celkem rozumět „aktiva netto“ i v případě těchto „starších“ účetních období.

### **3.3.2.2 Kvalifikace zjištěného přestupku z pohledu jeho zařazení do pásma možné výše pokuty**

S ohledem na Čl. II bod 1. a 6. přechodných ustanovení zákona č. 221/2015 Sb. a § 112 (Přechodná ustanovení) zákonu č. 250/2016 Sb. je nutné rozlišovat, ve kterém účetním období došlo k porušení konkrétních účetních povinností a podle toho bude aplikována úprava ZoÚ platná pro příslušné prověřované období, nebo nová úprava tam, kde je to pro pachatele příznivější.

#### **Bude-li se vést po 1. 7. 2017 řízení o správních deliktech spáchaných před 1. 7. 2017** (klasifikovaných s účinností od 1.7.20017 jako přestupky)

- je vhodné uvádět v rozhodnutích příp. oznámeních o zahájení řízení, znění skutkových podstat, která byla účinná v době spáchání a znění ustanovení o výši pokuty, která byla účinná v době spáchání, pokud se nezměnily v době rozhodování, jinak se pro výši a druh sankce použije ode dne nabytí novely ustanovení výhodnější (viz aplikace hmotněprávních ustanovení ve smyslu § 2 odst. 1 a § 112 odst. 1 a 3 ZOP).
- Do výroku je pak vhodné v těchto případech vždy uvádět do závorky text, že s účinností od 1. 7. 2017 jsou tyto správní delikty klasifikovány jako přestupky, tím rozlišit staré delikty od přestupků, a tím rozlišit i hmotněprávní režim dle ZoÚ.
- V rozhodnutí o přestupku bude procesně aplikován ZOP případně subsidiárně SŘ.

Ve smyslu znění ZoÚ účinného od 1. 7. 2017 lze z hlediska pásem možné výše pokuty rozdělit pokuty pro jednotlivé účetní jednotky (ÚJ) do následujících skupin:

<b>§ 37 odst. 1 ZoÚ: ÚJ, která není podnikatelem, se dopustí přestupku tím, že:</b>	<b>§ 37 odst. 2 ZoÚ: Pokutu lze uložit do výše:</b>
- nevede účetnictví podle § 4 odst. 2 až 6, - nesestaví účetní závěrku podle § 6 odst. 4, - nesestaví účetní závěrku ke dni stanovenému v § 19 odst. 1, - nevyhotoví výroční zprávu podle § 21 odst. 1 až 6,	<b>6 %</b> hodnoty aktiv celkem
- vede účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2,	<b>3 %</b>

<ul style="list-style-type: none"> <li>- vede účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2,</li> <li>- jí sestavená účetní závěrka neobsahuje všechny povinné součásti uvedené v § 18 odst. 1 nebo 2,</li> <li>- v rozporu s § 20 odst. 1 nemá účetní závěrku ověřenou auditorem,</li> <li>- v rozporu s § 21 odst. 7 nemá výroční zprávu ověřenou auditorem,</li> <li>- nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu podle § 21a, nebo</li> <li>- v rozporu s § 31 neuschová účetní záznamy.</li> </ul>	hodnoty aktiv celkem
---	----------------------

<b>§ 37a odst. 1 ZoÚ: ÚJ neuvedená v § 37 ZoÚ (tj. ÚJ, která je podnikatelem) nebo osoba odpovědná za vedení účetnictví se dopustí přestupku (dříve správního deliktu) tím, že</b>	<b>§ 37a odst. 4 ZoÚ: Pokutu lze uložit do výše:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- nevede účetnictví podle § 4 odst. 1,</li> <li>- nesestaví účetní závěrku podle § 6 odst. 4,</li> <li>- nesestaví účetní závěrku ke dni stanovenému v § 19 odst. 1,</li> <li>- nevyhotoví výroční zprávu podle § 21 odst. 1 až 6,</li> <li>- v rozporu s § 19a odst. 1 nepoužije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy,</li> </ul>	6 % hodnoty aktiv celkem
<ul style="list-style-type: none"> <li>- nesestaví zprávu o platbách podle § 32b,</li> <li>- vede účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2,</li> <li>- vede účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2,</li> <li>- nezajistí, aby jí sestavená účetní závěrka obsahovala veškeré povinné součásti podle § 18 odst. 1 nebo 2,</li> <li>- v rozporu s § 20 odst. 1 nemá účetní závěrku ověřenou auditorem,</li> <li>- v rozporu s § 21 odst. 7 nemá výroční zprávu ověřenou auditorem,</li> <li>- nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu podle § 21a,</li> <li>- nezveřejní zprávu o platbách podle § 32d,</li> <li>- neuvede nefinanční informace ve výroční zprávě nebo samostatné zprávě podle § 32g,</li> <li>- v rozporu s § 32h nezveřejní nebo nezpřístupní samostatnou zprávu,</li> <li>- nesestaví účetní výkazy za dílčí konsolidační celek státu nebo účetní výkazy za Českou republiku podle § 23b,</li> <li>- v rozporu s § 31 neuschová účetní záznamy.</li> </ul>	3 % hodnoty aktiv celkem

<b>§ 37a odst. 2 ZoÚ: Konsolidující ÚJ se dopustí přestupku (dříve správního deliktu) tím, že</b>	<b>§ 37a odst. 4 ZoÚ: Pokutu lze uložit do výše:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- nesestaví konsolidovanou účetní závěrku podle § 6 odst. 4,</li> <li>- nesestaví konsolidovanou účetní závěrku ke dni stanovenému v § 23 odst. 2,</li> <li>- nevyhotoví konsolidovanou výroční zprávu podle § 22b odst. 2,</li> <li>- nesestaví konsolidovanou zprávu o platbách podle § 32c,</li> <li>- neuvede v konsolidované výroční zprávě nebo samostatné zprávě nefinanční informace podle § 32g,</li> <li>- v rozporu s § 32h nezveřejní nebo nezpřístupní samostatnou zprávu,</li> </ul>	3 % hodnoty <b>konsolidovaných</b> aktiv celkem

<ul style="list-style-type: none"> <li>- nezajistí, aby jí sestavená konsolidovaná účetní závěrka obsahovala veškeré povinné součásti podle § 18 odst. 1 nebo 2,</li> <li>- v rozporu s § 22 odst. 1 nemá konsolidovanou účetní závěrku ověřenou auditorem,</li> <li>- v rozporu s § 22b odst. 2 nemá konsolidovanou výroční zprávu ověřenou auditorem,</li> <li>- nezveřejní konsolidovanou účetní závěrku nebo konsolidovanou výroční zprávu podle § 21a,</li> <li>- nezveřejní konsolidovanou zprávu o platbách podle § 32d, nebo</li> <li>- v rozporu s § 23a odst. 1 nepoužije pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy.</li> </ul>	
---	--

<b>§ 37a odst. 1 písm. r) nebo s) ZoÚ:</b> ÚJ neuvedená v § 37 ZoÚ (tj. ÚJ, která je podnikatelem) nebo osoba odpovědná za vedení účetnictví <b>se dopustí přestupku</b> (dříve správního deliktu) tím, že	<b>§ 37a odst. 4 ZoÚ:</b> <b>Pokutu lze uložit do výše:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- 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, nebo</li> <li>- nepředá účetní záznam do centrálního systému účetních informací státu způsobem stanoveným prováděcím právním předpisem vydaným podle § 4 odst. 8 a § 23b odst. 5.</li> </ul>	<b>5 000 Kč,</b> není-li dále stanoveno jinak

<b>§ 37a odst. 3 ZoÚ:</b> ÚJ, která vede jednoduché účetnictví (a má povinnost jej vést), <b>se dopustí přestupku</b> (dříve správního deliktu) tím, že	<b>§ 37a odst. 4 ZoÚ:</b> <b>Pokutu lze uložit do výše:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- nevede jednoduché účetnictví podle § 4 odst. 1,</li> <li>- nesestaví přehledy v rozsahu a ve lhůtě podle § 13b odst. 3,</li> <li>- nezajistí, aby jí zpracované přehledy obsahovaly veškeré údaje podle § 18 odst. 3,</li> <li>- nesestaví přehledy ke dni stanovenému v § 19 odst. 1 a 2 v rozporu s § 22 odst. 1 nemá konsolidovanou účetní závěrku ověřenou auditorem.</li> </ul>	<b>100 000 Kč</b>

<b>§ 37a odst. 3 ZoÚ:</b> ÚJ, která vede jednoduché účetnictví (a má povinnost jej vést), <b>se dopustí přestupku</b> (dříve správního deliktu) tím, že	<b>§ 37a odst. 4 ZoÚ:</b> <b>Pokutu lze uložit do výše:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- vede jednoduché účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2,</li> <li>- v rozporu s § 31 neuschovává účetní záznamy, nebo</li> <li>- nezveřejní přehled o majetku a závazcích, výroční zprávu nebo obdobný dokument podle § 21a odst. 1.</li> </ul>	<b>50 000 Kč</b>

### 3.3.2.3 Hodnocení závažnosti zjištěného porušení účetních předpisů a požadavky na související správní úvahu z pohledu účetního

**Při hodnocení povahy přestupku, jeho závažnosti a následku je nutné pro účely stanovení výsledné výše pokuty vycházet zejména z těchto aspektů:**



- do jaké míry došlo v důsledku konkrétního porušení zákona v konkrétních údajích k faktickému zkreslení účetní závěrky
- **jaký vliv mohlo mít toto zkreslení účetní závěrky na ekonomická rozhodnutí uživatelů účetních informací, resp. do jaké míry mohly být na základě zkreslené účetní závěrky oklamány nebo uvedeny v omyl třetí osoby (věřitelé, obchodní partneři, akcionáři, správce daně ...)**
- **jaké polehčující a přitěžující okolnosti lze účetní jednotce ve vztahu ke konkrétnímu přestupku přičíst, tj. v rámci dílce § 37 odst. 1 a § 37a odst. 1 až 3 ZoÚ je nutné zohlednit např.**
  - o po jakou dobu trval protiprávní stav,
  - o zda účetní jednotka účinně napomáhala objasňování, či jej dokonce sama oznámila správnímu orgánu,
  - o zda ke spáchání přestupku docházelo opakovaně,
  - o kolika dílčích přestupcích se účetní jednotka dopustila, včetně zhodnocení toho, který přestupek pokládá správní orgán za nejzávažnější.

**Konkrétní porušení zákona tedy není možné pro tyto účely posuzovat odděleně, ale je nutné posuzovat veškeré zjištěné skutečnosti ve vzájemných souvislostech, a to zejména z pohledu toho, zda zveřejněná účetní závěrka byla sestavena na základě řádně vedeného účetnictví srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí (§ 7 odst. 1 ZoÚ).**

Přitom stále platí, že pokud dojde prokazatelně:

- k odcizení účetnictví (v případě, že účetní jednotka bez zbytečného odkladu oznámí správnímu orgánu, že jí bylo účetnictví odcizeno a tuto skutečnost potvrdí Policie ČR),
  - ke zničení účetnictví v důsledku povodní nebo jiné nepředvídatelné skutečnosti,
- nelze účetní jednotce bez dalšího uložit pokutu ve smyslu § 37 a 37a ZoÚ. V těchto případech má však účetní jednotka povinnost provést opatření k obnovení průkaznosti účetnictví ve smyslu § 35 odst. 6 ZoÚ.

***Poznámka:** Pokud účetní jednotka oznámila správnímu orgánu výše uvedenou skutečnost a učinila opatření dle § 35 odst. 6 ZoÚ, pak není důvod pro zahájení řízení.*

V této souvislosti je nutné dále zdůraznit:

- 1) V rámci popisu podstaty konkrétního přestupku účetní jednotky lze v odůvodnění rozhodnutí argumentovat pouze porušením konkrétního ustanovení ZoÚ, nebo ve vazbě na § 4 odst. 8, § 24 odst. 4 a 5, § 28 odst. 1 a § 36 odst. 1 ZoÚ porušením příslušné prováděcí vyhlášky k ZoÚ (u podnikatelů se jedná o vyhlášku 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). Příslušné České účetní standardy vydané Ministerstvem financí a oznámené ve Finančním zpravodaji nepředstavují závaznou právní normu. Jedná se o druh autorského výkladu, který byl vydán podle § 36 odst. 1 ZoÚ za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami podle ZoÚ.

***Poznámka:** V případě účetních jednotek, které jsou obchodními společnostmi (obchodními korporacemi) a které jsou emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, je nutné v návaznosti na § 19a ZoÚ argumentovat porušením Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských unie.*

- 2) Stanovení výše pokuty je výsledkem správního uvážení orgánu, který k uložení pokuty přistoupil (správní orgán je povinen se zabývat v rámci správní úvahy všemi hledisky, které zákon pro její užití stanoví).

**Z výše uvedeného jinými slovy vyplývá, že v rámci odůvodnění uložení pokuty za přestupek v oblasti účetnictví je nutné zejména:**

- **popsat zvolený způsob účtování a zejména vykázání konkrétní transakce v rámci účetních výkazů;**
- **uvést ustanovení ZoÚ a příslušné vyhlášky, která danou situaci řeší a s nimiž je zvolený účetní postup v rozporu;**
- **uvést, jak měla být transakce správně vykázána v rámci účetních výkazů s uvedením rozdílů oproti nesprávnému způsobu vykázání, který zvolila účetní jednotka;**
- **náležitě popsat podstatu všech okolností, které mají vliv na způsob zaúčtování a vykázání dotčené transakce v rámci účetních výkazů a které dokumentují povahu a závažnost zjištěného přestupku (srov. § 38 až § 40 ZOP);**
- **zhodnotit závažnost, okolnosti a následky zjištěného porušení zákona ve smyslu výše uvedeného.**

### **3.4 Odpovědnost za přešupek, zánik odpovědnosti a související lhůty**

#### **3.4.1 Odpovědnost za přešupek – obecná úprava dle ZOP**

##### **3.4.1.1 Pachatel přešupku (obviněný)**

ZOP vymezuje osoby, které jsou označeny jako pachatel přešupku, a to:

- fyzická osoba (§ 13)
- právnická osoba (§ 20)
- podnikající fyzická osoba (§ 22)

V případě účetní jednotky fyzické osoby, která není podnikatelem a u které lze pokutu uložit, bude řízení vedeno ve smyslu § 13 odst. 1 ZOP. V případě právnické osoby se bude postupovat ve smyslu § 20 ZOP a u podnikající fyzické osoby ve smyslu § 22 ZOP.

##### **3.4.1.2 Odpovědnost právnické osoby za přešupek (§ 20 a 21 ZOP)**

Právní úprava je založena na **objektivní odpovědnosti právnické osoby** s možností se jí zprostit prokázáním zákonem stanoveného liberačního důvodu.

**U právnické osoby se tedy neposuzuje zavinění.** Odpovědnost právnické osoby za přešupek vznikne při kumulativním splnění následujících podmínek:

#### **a) porušení právní povinnosti uložené právnické osobě**

- právnická osoba musí být označena jako subjekt přešupku ve skutkové podstatě postihující porušení povinnosti uložené buď výlučně právnické osobě, nebo povinnosti uložené obecně širšímu okruhu osob, do něhož náleží i právnické osoby,

#### **b) povinnost poruší svým jednáním fyzická osoba, jejíž jednání je přičitatelné právnické osobě**

- k prokázání odpovědnosti právnické osoby za přešupek však není třeba zjištění konkrétní fyzické osoby (například konkrétního zaměstnance),
- ani u těchto osob se nezkoumá zavinění pro účely posouzení odpovědnosti právnické osoby za přešupek,

#### **c) k porušení této povinnosti dojde při činnosti právnické osoby, v přímé souvislosti s její činností, ku prospěchu právnické osoby nebo v jejím zájmu.**

**Za osobu, jejíž jednání je přičitatelné právnické osobě (§ 20 odst. 2 ZOP) se považuje:**

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

Jedná se o taxativní výčet, který nemůže být rozšiřován nad rámec zákonné úpravy. Odpovědnost právnické osoby a osoby, jejíž jednání je právnické osobě přičitatelné, jsou na sobě vzájemně nezávislé, tedy odpovědností právnické osoby není dotčena odpovědnost osob, jejichž jednání je právnické osobě přičitatelné, a naopak.

Odpovědnost právnické osoby za přešůpek vznikne i v případech, kdy k jednání fyzické osoby došlo před vznikem právnické osoby, soud rozhodl o neplatnosti právnické osoby, nebo pokud právní jednání, které mělo založit oprávnění k jednání za právnickou osobu, je neplatné nebo neúčinné. V těchto případech pak může být pohledávka vzešlá z řízení o přešůpku uplatněna v rámci likvidace právnické osoby, případně může dojít k přechodu odpovědnosti za přešůpek nebo přechodu úhrady pokuty na právního nástupce.

**Právnická osoba se odpovědnosti za přešůpek zproští (§ 21 ZOP)**, pokud prokáže liberační důvod spočívající ve vynaložení veškerého úsilí, které bylo možno požadovat, aby přešůpku zabránila. Při prokázání liberačního důvodu právnická osoba za přešůpek neodpovídá, tj. posuzovaný skutek není přešůpkem, např. pokud odpovědná osoba prokazatelným způsobem prokáže, že se maximálně snažila, aby účetnictví bylo vedeno v souladu s právními předpisy [srov. § 76 odst. 1 písm. a) a § 86 odst. 1 písm. a) ZoÚ].

Odpovědnosti za přešůpek se nemůže zprostit právnická osoba, která nevykonávala povinnou nebo potřebnou kontrolu nad osobou, jejíž jednání je právnické osobě přičitatelné, nebo neučinila nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení přešůpku. Jde však jen o opatření, která byla právnická osoba objektivně způsobilá provést.

#### **3.4.1.3 Odpovědnost podnikající fyzické osoby za přešůpek (§ 22 až 23 ZOP)**

Právní úprava je stejně jako v případě právnické osoby založena na objektivní odpovědnosti s možností liberace. Ani **u podnikající fyzické osoby se tedy neposuzuje zavinění**. Odpovědnost podnikající fyzické osoby za přešůpek vznikne při kumulativním splnění následujících podmínek:

- a) porušení právní povinnosti uložené podnikající fyzické osobě nebo fyzické osobě
- podnikající fyzická osoba musí být označena jako subjekt přestupku ve skutkové podstatě postihující porušení povinnosti uložené buď výlučně podnikající fyzické osobě,
- b) jednání podnikající fyzické osoby nebo jednání fyzické osoby, jejíž jednání je přičitatelné podnikající fyzické osobě
- stejně jako v případě právnických osob se nevyžaduje zjištění konkrétní fyzické osoby, jejíž jednání je přičitatelné podnikající fyzické osobě
- c) k porušení povinnosti musí dojít při podnikání podnikající fyzické osoby, v přímé souvislosti s ním, ku prospěchu podnikající fyzické osoby nebo v jejím zájmu.

**Za osobu, jejíž jednání je přičitatelné podnikající fyzické osobě (§ 22 odst. 3 ZOP) se považuje:**

- zaměstnanec nebo osoba v obdobném postavení při plnění úkolů vyplývajících z jeho postavení,
- fyzická osoba, která plní úkoly podnikající fyzické osoby,
- fyzická osoba, kterou podnikající fyzická osoba používá při své činnosti, nebo
- fyzická osoba, která za podnikající fyzickou osobu jednala, jestliže podnikající fyzická osoba výsledku takového jednání využila.

I v případě podnikající fyzické osoby se jedná o taxativní výčet, který nemůže být rozšiřován nad rámec zákonné úpravy. Obdobně jako v případě právnické osoby platí, že odpovědnost podnikající fyzické osoby a osoby, jejíž jednání je podnikající fyzické osobě přičitatelné, jsou na sobě vzájemně nezávislé, tedy odpovědností podnikající fyzické osoby není dotčena odpovědnost osob, jejichž jednání je podnikající fyzické osobě přičitatelné, a naopak.

Odpovědnost podnikající fyzické osoby za přestupek vznikne i v případech, kdy právní jednání, které mělo založit oprávnění k jednání za podnikající fyzickou osobu, je neplatné nebo neúčinné.

**Pokud podnikající fyzická osoba přestane být podnikatelem, její odpovědnost za přestupek nezaniká.**

### **Zproštění odpovědnosti podnikající fyzické osoby za přestupek (§ 23 ZOP)**

Obdobně, jako u ustanovení o zproštění odpovědnosti za přestupek právnické osoby, i **podnikající fyzická osoba se může zprostit odpovědnosti (§ 23 ZOP)**

prokázáním liberačního důvodu. Výjimka může nastat v případě, kdy právnická nebo fyzická osoba nevykonávala povinnou nebo potřebnou kontrolu nad osobou, jejíž jednání je jí přičitatelné, nebo neučinila nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení přestupku.

#### **3.4.1.4 Možnost uložení pokuty za přestupek osobě odpovědné za vedení účetnictví ve smyslu ZoÚ**

ZoÚ v § 4a vymezuje, kdo je odpovědný za vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky v případě

- svěřenských fondů – správce svěřenského fondu; je-li správou pověřeno několik správců, odpovídají společně a nerozdílně
- ostatních investičních fondů bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy – administrátor a obhospodařovatel společně a nerozdílně
- dalších účetních jednotek bez právní osobnosti – osoba, které je uloženo sestavit účetní závěrku, a osoba, která jedná jménem účetní jednotky (případně jiná osoba, o které tak stanoví zákon), a to společně a nerozdílně.

S ohledem na toto vymezení osob odpovědných za vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky, by se v případě zjištění porušení povinností stanovených ZoÚ, vedlo řízení o přestupku s touto odpovědnou osobou, resp. odpovědnými osobami. V tomto případě by postup stanovený v § 11 odst. 1 ZOP představoval nutnost prokázání spáchání přestupku úmyslným společným jednáním dvou fyzických osob, případně ve smyslu § 11 odst. 2 ZOP jednáním dvou osob, z nichž alespoň jedna je právnická osoba nebo podnikající fyzická osoba. V obou případech potom odpovídají za přestupek vždy obě osoby nebo více osob a řízení o přestupku se provede tak, jako by přestupek spáchala každá osoba samostatně. Pokud by k uložení pokuty došlo, neměla by výše pokuty přesáhnout v úhrnu u osob obviněných z přestupku horní hranici sazby pokuty.

#### **3.4.2 Počátek běhu lhůt ve věci spáchaného přestupku v oblasti účetnictví**

V případech zjištění, že k porušení povinností stanovených ZoÚ **došlo k určitému dni**, potom se **lhůta začíná počítat od konkrétního dne**.

Jde-li o **trvajíc** přestupek (účetní závěrka je ze stejného titulu zkreslena několik let – např. zkreslení hodnoty aktiv v důsledku chybného zúčtování technického zhodnocení majetku do nákladů, několikaleté vykazování zaniklých pohledávek

a závazků ...), **počítá se lhůta ode dne, kdy byl protiprávní stav odstraněn a deliktní jednání ukončeno** s tím, že platí zásada, že za jednu a tutéž skutečnost nelze uložit pokutu duplicitně. To znamená, že u trvajících přestupků je možné uložit pouze jednu pokutu (jedním rozhodnutím) s tím, že při určení její výměry se přihlédne k závažnosti protiprávního jednání, době trvání správního deliktu (počtu let, po které byla účetní závěrka zkreslena) a k dalším významným okolnostem. Podstatným rysem trvajících přestupků je, že v určitém okamžiku dojde porušením povinnosti dle zákona o účetnictví k protiprávnímu stavu, který je pak nadále udržován.

Současně platí, že dojde-li ve více účetních obdobích k porušení ZoÚ např. nesprávným účtováním a skutková podstata byla vždy naplněna jiným způsobem, potom se jedná o tzv. vícečetný stejnorodý souběh a povede se společné řízení o přestupku.

Výše uvedené závěry vychází především z toho, že pokračování v přestupku a trvajících přestupků se z hlediska procesního i hmotně právního považují za jeden skutek (srov. § 77 a § 78 odst. 3 ZOP). Pokud obviněný pokračuje v protiprávní činnosti i po zahájení řízení, jedná se o nový skutek. Pokračování v přestupku se přitom posuzuje podle zákona účinného v době uskutečnění posledního dílčího útoku, trvajících přestupků pak podle zákona účinného v době odstranění protiprávního stavu (pozdější zákon se použije, je-li to pro pachatele příznivější).

### **3.4.3 Zánik odpovědnosti za přestupek a související lhůty pro uložení pokuty – od 1. 7. 2017 (§ 29 a násl. ZOP)**

Pokud nastane některý ze zákonem vymezených důvodů, odpovědnost za přestupek zanikne, což má za následek odložení věci nebo zastavení řízení [srov. § 76 odst. 1 písm. f), § 86 odst. 1 písm. h) ZOP]. Zánik odpovědnosti pachatele za přestupek nemá bez dalšího vliv na odpovědnost jiných osob za týž přestupek (například spolupachatelů).

#### ***Odpovědnost za přestupek zaniká:***

a) uplynutím promlčecí doby,

b) smrtí fyzické osoby,

- i v případě prohlášení člověka za mrtvého určí soud v rozhodnutí den, který platí za den smrti (§ 26 občanského zákoníku),
- v případě podnikající fyzické osoby odpovědnost za přestupek zanikne pouze tehdy, nemá-li právního nástupce (viz § 34 odst. 1 ZOP),

c) zánikem právnické osoby, nemá-li právního nástupce

- právnická osoba zaniká dnem výmazu z veřejného rejstříku, pokud je v něm zapsaná, jinak skončením likvidace (§ 185 občanského zákoníku),
- v případě zániku právnické osoby s právním nástupcem dochází k přechodu odpovědnosti za přestupek na právního nástupce – každý z právních nástupců pak odpovídá za přestupek, jakoby ho spáchal sám [míra výhod získaných ze spáchaného přestupku se zohlední při ukládání trestů, viz § 37 písm. h) ZOP],
- dojde-li k zániku právnické osoby až po nabytí právní moci rozhodnutí o přestupku, kterým byla právnické osobě uložena pokuta, přechází na právního nástupce povinnost uhradit pokutu.

#### **Pro úpravu lhůt platí:**

- **lhůty pro zánik odpovědnosti za přestupek jsou prekluzivní (propadné),**
- **v rámci objektivních lhůt pro zánik odpovědnosti je nutné, pokud budou existovat důvody pro uložení pokuty, v těchto lhůtách ji pravomocně uložit.**

Rozhodnutí finančního úřadu musí být vydáno tak, aby odvolací orgán byl schopen ve lhůtách dle správního řádu podané odvolání vyřídit před uplynutím této objektivní lhůty (zahájení řízení a následné uložení pokuty tedy nelze odkládat až na poslední měsíce před uplynutím výše uvedené lhůty).

Na běh lhůt má vliv rozhodnutí soudu dle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, který výslovně uvádí, že „*stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží*“.

#### **3.4.4 Specifika dodržení lhůt pro uložení pokuty v případech, kdy k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo před 1. 7. 2017**

Vzhledem k ustanovení § 112 přechodných ustanovení ZOP je od 1. 7. 2017 nutné při ukládání pokuty za porušení povinností dle ZoÚ respektovat zákonné lhůty tak, jak jsou vymezeny v tomto ustanovení:

*(2) 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.*

*(4) Zahájená řízení o přestupku a dosavadním jiném správním deliktu, s výjimkou řízení o disciplinárním deliktu, která nebyla pravomocně skončena přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle dosavadních zákonů.*

*(5) Bylo-li řízení o přestupku a řízení o dosavadním jiném správním deliktu, s výjimkou řízení o disciplinárním deliktu, pravomocně skončeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při přezkumném řízení nebo novém řízení podle tohoto zákona.*

Je tedy nutné rozlišovat tyto případy:

a) V případě, že bylo řízení o uložení pokuty zahájeno do 30. 6. 2017, avšak nebylo do uvedeného data ukončeno, a **právnícké osobě nebo osobě odpovědné za vedení účetnictví** bude ukládána **pokuta za porušení povinností, k němuž došlo do 30. 6. 2017 (dle § 37a ZoÚ ve znění účinném do 30. 6. 2017)**, je nutné respektovat (a do výroku rozhodnutí též uvést) ust. § 112 odst. 4 ZOP a řízení ukončit podle správního řádu, s použitím § 37ab ZoÚ, ve znění účinném do 30. 6. 2017, z něhož vyplývají *dvě lhůty, jejichž uplynutím zaniká odpovědnost účetní jednotky za protiprávní jednání uplynutím promlčecí doby:*

- **roční lhůta** - odpovědnost účetní jednotky za protiprávní jednání zaniká, jestliže řízení o něm nebylo zahájeno do 1 roku ode dne, kdy ke spáchání přestupku došlo,
- **tříletá lhůta** – odpovědnost účetní jednotky za protiprávní jednání zaniká nejpozději do 3 let ode dne, kdy byl spáchán.

Ze společného ustanovení § 37ab odst. 5 ZoÚ účinného do 30. 6. 2017 vedle toho vyplývá, že *na odpovědnost za jednání, k němuž došlo při podnikání fyzické osoby, nebo v přímé souvislosti s ním, se vztahují ustanovení o odpovědnosti a postihu právnícké osoby. Z tohoto pohledu budou tedy výše uvedené lhůty aplikovány nejen **u právníckých osob**, ale také **u podnikajících fyzických osob, které jsou účetní jednotkou**.* Současně také do 30. 6. 2017 platilo ve smyslu ustanovení § 37ab odst. 3 ZoÚ, že odpovědnost právnícké osoby za správní delikt zaniká, jestliže správní orgán o něm nezahájil řízení do 1 roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl, nejpozději však do 3 let ode dne, kdy byl spáchán. Od 1. 7. 2017 obsahuje § 37ab

ZoÚ ustanovení, že „*Přestupky podle tohoto zákona projednává finanční úřad, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak.*“.

b) V případě, že bude **zahájeno řízení o přestupku** s účetní jednotkou (bez ohledu na to, zda se jedná o podnikající nebo nepodnikající účetní jednotku) **po nabytí účinnosti ZOP, tj. od 1. 7. 2017**, je nutné postupovat ve smyslu § 112 odst. 2 ZOP, tzn.:

- Ustanovení dosavadních zákonů (platných do 30.6.2017) o lhůtách pro projednání přestupku, lhůtách pro uložení pokuty za přestupek a lhůtách pro zánik odpovědnosti za přestupek se ode dne nabytí účinnosti ZOP nepoužijí.
- **Odpovědnost za přestupek však nezanikne dříve, než by uplynula některá ze lhůt podle věty první, pokud k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.**

V tomto případě tedy bude posuzována lhůta (aspekt zániku odpovědnosti) podle ZOP, avšak odpovědnost nezanikne dříve, než bylo stanoveno v dosavadním znění ust. § 37ab odst. 3 ZoÚ účinném do 30. 6. 2017. Toto přechodné ustanovení předpokládá srovnání běhu lhůt podle dosavadní právní úpravy a nové právní úpravy s tím, že **pro zánik odpovědnosti se použije lhůta, která uplyne později**. Prakticky tak odpovědnost za přestupek dle § 29 ZOP ve spojení s § 112 ZOP a § 37ab ZoÚ, ve znění účinném do 30. 6. 2017, nezanikne dříve, než v dosavadních lhůtách vyplývajících z úpravy § 37ab ZoÚ účinného do 30. 6. 2017, tj. nadále jsou relevantní dvě lhůty, a to:

- **roční lhůta** - odpovědnost účetní jednotky za protiprávní jednání zaniká, jestliže řízení o něm nebylo zahájeno do 1 roku ode dne, kdy ke spáchání přestupku došlo,
- **tříletá lhůta** – odpovědnost účetní jednotky za protiprávní jednání zaniká nejpozději do 3 let ode dne, kdy byl spáchán.

#### **3.4.5 Specifika dodržení lhůt pro uložení pokuty v případech, kdy k jednání zakládajícímu odpovědnost došlo od 1. 7. 2017 (§ 29 až 34 ZOP)**

V případech, kdy k jednání zakládajícímu odpovědnost za přestupek došlo od 1. 7. 2017, nahrazuje institut zániku odpovědnosti za přestupek a institut promlčecí doby v § 29 až 34 ZOP dosavadní konstrukce lhůt pro zánik odpovědnosti v podobě subjektivních a objektivních lhůt pro zahájení řízení o správním deliktu

nebo pro uložení sankce, které byly upraveny do 30. 6. 2017 v dosavadním § 37ab odst. 3 ZoÚ. Uplynutím promlčecí doby odpovědnost za přestupek zaniká.

#### **3.4.5.1 Délka promlčecí doby (§ 30 ZOP)**

Promlčecí doba běží pro každý přestupek zvlášť. Promlčecí doba počíná běžet dnem následujícím po dni spáchání přestupku (= ukončení jednání). Zvlášť je stanoven počátek běhu promlčecí doby pro:

- a) pokračující a hromadný přestupek ⇒ promlčecí doba pokračujícího a hromadného přestupku počíná běžet dnem následujícím po dni, kdy došlo k poslednímu dílčímu útoku,
- b) trvající přestupek ⇒ promlčecí doba trvajícího přestupku počíná běžet dnem následujícím po dni, kdy došlo k odstranění protiprávního stavu,
- c) přestupek, jehož znakem je účinek ⇒ promlčecí doba takového přestupku počíná běžet dnem následujícím po dni, kdy účinek nastal; účinkem se rozumí ohrožení či poškození hmotného předmětu útoku.

Promlčecí doba činí

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

#### **3.4.5.2 Stavení promlčecí doby (§ 32 odst. 1 ZOP)**

Stavením promlčecí doby se rozumí, že po určitou zákonem vymezenou dobu promlčecí doba neběží. Po odpadnutí důvodu pro stavení promlčecí doby běh promlčecí doby pokračuje. Do promlčecí doby se nezapočítává

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

#### **3.4.5.3 Přerušení promlčecí doby (§ 32 odst. 2 a 3 ZOP)**

Přerušením promlčecí doby **začíná běžet nová promlčecí doba**. Nastane-li zákonem předpokládaný důvod, promlčecí doba dosud uplynulá přestane mít význam a počne běžet nová promlčecí doba v délce stanovené pro daný přestupek

podle obecné úpravy tedy v délce 1 roku nebo 3 let, jde-li o přestupky, u nichž zákon stanoví sazbu pokuty, jejíž horní hranice je alespoň 100 000 Kč.

Promlčecí doba se přerušuje

- a) oznámením o zahájení řízení o přestupku,
- b) vydáním rozhodnutí, jímž je obviněný uznán vinným,
- c) vydáním rozhodnutí o schválení dohody o narovnání..

Byla-li promlčecí doba přerušena, **odpovědnost za přestupek zanikne nejpozději 3 roky od jeho spáchání**; jde-li o přestupek, za který zákon stanoví sazbu pokuty, jejíž horní hranice je alespoň 100 000 Kč, odpovědnost za přestupek zaniká nejpozději do 5 let od jeho spáchání (k tomu viz dále). Pokud základní délka promlčecí doby byla 1 rok, i tato doba se prodlužuje o dobu uvedenou v § 32 odst. 1 ZOP, tj. i v tomto případě dochází ke stavení promlčecí doby (doba, za kterou se pro tentýž skutek vedlo trestní řízení; po kterou bylo řízení o přestupku přerušeno proto, že bylo možné očekávat uložení trestu obviněnému z přestupku za jiný skutek; po kterou se o věci vedlo soudní řízení správní; po kterou trvalo podmíněné upuštění od uložení správního trestu).

Přerušení promlčecí doby nelze zaměňovat s přerušením řízení o přestupku (srov. § 66 správního řádu a § 85 ZOP, neboť přerušení řízení nemá vliv na běh promlčecí doby; ta bude běžet dál a může uplynout i během přerušného řízení).

*Pozn.: K tomu také Závěr č. 154 ze zasedání poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu a správnímu trestání ze dne 12. 5. 2017.*

## 4 Vedení vlastního řízení o uložení pokuty dle zákona o přestupcích

Procesní ustanovení v ZOP jsou koncipována s důrazem na subsidiaritu správního řádu. Platí tedy, že nestanoví-li ZOP nebo zákon upravující skutkovou podstatu přestupku jinak, použijí se ustanovení správního řádu.

### 4.1 Některé společné aspekty řízení o přestupcích

#### 4.1.1 Přestupek

Ustanovení § 5 ZOP definuje přestupek jako společensky škodlivý protiprávní čin, který je v zákoně za přestupek výslovně označen a který vykazuje znaky stanovené zákonem, nejde-li o trestný čin.

Aby určitý čin mohl být přestupkem, musí naplňovat následující znaky:

- a) protiprávnost = rozpor s právní normou v rámci právního řádu ⇒ přestupkem nemůže být například čin spáchaný za některé z okolností vylučujících protiprávnost (zjistí-li správní orgán takovou skutečnost, řízení o přestupku zastaví podle § 86 odst. 1 písm. a) ZOP, tj. z důvodu, že čin není přestupkem),
- b) společenská škodlivost ⇒ materiální znak – umožňuje řešit případy bagatelního jednání a přepjatého formalismu (materiální znak se musí projevit nejen při stanovení výše správního trestu, ale též při posuzování trestnosti protiprávního jednání – pokud materiální znak absentuje, vůbec se o přestupek nejedná); zpravidla je společenská škodlivost dána již samotným naplněním skutkové podstaty přestupku, a proto má smysl se jí blíže zabývat v odůvodnění rozhodnutí především v hraničních případech,
- c) výslovné označení „přestupek“ ⇒ formální znak; na základě přechodného ustanovení v § 112 odst. 1 ZOP se za přestupek považují i dosavadní jiné správní delikty, u nichž formální označení „přestupek“ absentuje,
- d) naplnění znaků stanovených zákonem ⇒ čin musí vykazovat obecné znaky přestupku (např. odpovědnost za přestupek), jakož i znaky stanovené zvláštním zákonem upravujícím konkrétní skutkovou podstatu přestupku,
- e) nesmí jít o trestný čin ⇒ pokud čin naplňuje znaky trestného činu, které se překrývají se znaky přestupku, posuzuje se jako trestný čin.

#### **4.1.1.1 Pokračování v přestupku (§ 7 ZOP)**

Pokračování v přestupku je takové jednání, jehož jednotlivé dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňují skutkovou podstatu stejného přestupku, jsou spojeny stejným nebo podobným způsobem provedení, blízkou souvislostí časovou a souvislostí v předmětu útoku.

Každý jednotlivý dílčí útok musí naplnit celou skutkovou podstatu přestupku, tj. nestačí, aby skutkovou podstatu naplnily dílčí útoky v souhrnu (to je rozdíl oproti definici obsažené v § 116 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Pokračování v přestupku je třeba odlišovat od opakovaného spáchání přestupku, kdy se jedná o několik přestupků, které sice naplňují stejnou skutkovou podstatu, ale nejsou vedeny stejným záměrem (jde o několik skutků).

#### **4.1.1.2 Trvající přestupek (§ 8 ZOP)**

Trvající přestupek je takový 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.

Trvající přestupky nelze zaměňovat s přestupky, jejichž znakem je jednání spočívající pouze ve vyvolání protiprávního stavu, nikoliv však v jeho udržování. Pro kvalifikaci trvajícího přestupku je totiž rozhodující, že udržování protiprávního stavu je závislé na vůli pachatele, který je stále obnovuje. Pro trvající přestupky je dále typické, že stupeň nebezpečnosti přestupku se postupem času nemění nebo se ještě zvětšuje tím více, čím déle čin trvá.

Pokračování v přestupku a trvající přestupek se z hlediska procesního i hmotně právního považují za jeden skutek (srov. § 77 a § 78 odst. 3 ZOP). Pokud obviněný pokračuje v protiprávní činnosti i po zahájení řízení, jedná se o nový skutek.

Vymezení pokračování v přestupku a trvajícího přestupku má význam pro posouzení časové působnosti ZOP (§ 2 odst. 4), běh promlčecí doby (§ 31) a určení druhu a výměry správního trestu [§ 37 písm. i)].

Pokračování v přestupku se posuzuje podle zákona účinného v době uskutečnění posledního dílčího útoku, trvající přestupek pak podle zákona účinného v době odstranění protiprávního stavu (pozdější zákon se použije, je-li to pro pachatele příznivější).

#### **4.1.2 Doručování (§ 66 a 67 ZOP)**

ZOP upravuje oproti obecné úpravě ve správním řádu dvě speciální ustanovení:

- a) doručování veřejnou vyhláškou – vyvěšuje se vždy pouze oznámení o možnosti převzít doručovanou písemnost (nelze tedy vyvěsit samotnou písemnost). Komu se doručuje veřejnou vyhláškou, upravuje § 25 SŘ,
- b) doručování zmocněnci – nedaří-li se doručovat zmocněnci, správní orgán doručuje pouze účastníkovi řízení (zmocnění nicméně i nadále zůstává účinné).

**Při doručování písemností** se postupuje podle § 19 a násl. SŘ, § 66 a 67 ZOP. Jedná se o ustanovení, která upravují:

- doručení prostřednictvím veřejné datové sítě do datové schránky dle zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, pro osoby (jak právnické, tak fyzické), které mají zřízenou datovou schránku,
- doručení pouze podle § 20 odst. 1 SŘ pro fyzické osoby, které nemají zřízenou datovou schránku v tomto pořadí:
  1. na požádání účastníka řízení na adresu pro doručení sdělenou správnímu orgánu pro konkrétní řízení, resp. řízení, která mohou být u téhož orgánu zahájena v budoucnu nebo na elektronickou adresu,
  2. pokud neplatí doručení ad 1., pak na adresu evidovanou jako adresu pro doručování v informačním systému evidence obyvatel dle zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel, ve znění pozdějších předpisů,
  3. pokud neplatí ad 1. ani ad 2., pak na adresu jejího trvalého pobytu evidovanou v informačním systému evidence obyvatel a ve věcech podnikání do místa podnikání,
  4. doručování veřejnou vyhláškou podle § 66 ZOP, kdy se na úřední desku vyvěsí pouze oznámení o možnosti převzít doručovanou písemnost. Současně platí, že oznámení o místě uložení písemnosti se vyvěsí na úřední desce správního orgánu a zveřejní způsobem, který umožní dálkový přístup (obě podmínky musí být splněny současně). Dnem vyvěšení je den vyvěšení na úřední desce správního orgánu, který písemnost doručuje, a za doručenou se považuje písemnost patnáctým dnem po vyvěšení, pokud byly obě uvedené podmínky splněny ve lhůtě. Na oznámení se současně uvede den vyvěšení,

5. doručování pouze účastníkovi řízení, pokud se nedaří doručovat zmocněnci (§ 67 ZOP).

Poznámka:

*K právním účinkům doručení podle SŘ v případě, kdy mělo být doručováno osobám do datové schránky a k právním účinkům doručení do nesprávné datové schránky viz Závěr č. 86 ze zasedání poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu ze dne 14. 12. 2009 (výklad k § 19, 20, 21 a 24 SŘ), uveřejněno na <http://www.mvcr.cz/clanek/zavery-poradniho-sboru-ministra-vnitra-ke-spravni-mu-radu.aspx>. Informace k datovým schránkám jsou uveřejněny na webu finančních ředitelství a na Intranetu ČDS.*

Dále SŘ upravuje doručování právnickým a fyzickým osobám. Podrobnou úpravu doručování obsahují § 20 SŘ (doručování fyzickým osobám); § 21 SŘ (doručování právnickým osobám); § 22 SŘ (doručování do ciziny - opatrovník); § 23 SŘ (uložení písemnosti včetně **výzvy k vyzvednutí ve lhůtě 10 dnů od uložení** s poučením o důsledcích; je-li to možné a nevyloučil-li to správní orgán, písemnost se po uplynutí úložní lhůty vloží do domovní schránky nebo na jiné vhodné místo, jinak se vrátí správnímu orgánu, který ji vyhotovil); § 24 SŘ (překážky při doručení – fikce nastává **ve lhůtě 10 dnů ode dne, kdy byla zásilka připravena k vyzvednutí**); § 26 SŘ (úřední deska – každý správní orgán zřizuje úřední desku, která musí být veřejně přístupná). Obsah se zveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup (viz **usnesení rozšířeného senátu NSS č.j. 6 A 100/2002-74 ze dne 5.5.2004 na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)**). Při posuzování běhu lhůt se přihlíží k § 40 SŘ (úprava lhůt) a k § 41 SŘ (určení neplatnosti doručení nebo okamžiku, kdy byla písemnost doručena).

Poznámka:

*Vzhledem k možnosti správního orgánu podle § 23 odst. 4 správního řádu vyloučit vložení uložené nevyzvednuté písemnosti do domovní schránky adresáta nebo na jiné vhodné místo, je součástí obálky žádost odesílatele „Nevracet, vložit do schránky.“ a „Uložit jen 10 dní.“. V takovém případě bude uložená nevyzvednutá písemnost, bude-li to možné, vložena do domovní schránky adresáta nebo na jiné vhodné místo. Pokud obálka tuto žádost neobsahuje, pak to znamená, že správní orgán vyloučil vložení uložené nevyzvednuté písemnosti do domovní schránky adresáta nebo na jiné vhodné místo (viz Změny v doručování podle správního řádu po 1. červenci 2009 a [Vzor obálky po 1. červenci 2009](http://www.mvcr.cz/clanek/spravni-rad-metodicke-pomucky-ke-spravni-mu-radu-metodicke-pomucky-ke-spravni-mu-radu.aspx) <http://www.mvcr.cz/clanek/spravni-rad-metodicke-pomucky-ke-spravni-mu-radu-metodicke-pomucky-ke-spravni-mu-radu.aspx>).*



*Písemnosti se doručují v obálce „bez pruhu“, doporučená písemnost do vlastních rukou adresátovi, zmocněnci, zákonnému zástupci v obálce „s modrým pruhem“ a doporučená písemnost do vlastních rukou výhradně jen adresátovi v obálce s „červeným pruhem“. Jedná se o obálky s Doručenkou s oddělitelnými díly (Doručenkou a poučením).*

*Podle ustanovení § 20 odst. 2 správního řádu lze písemnost, která se doručuje do vlastních rukou, doručit adresátovi, nebo též tomu, koho adresát k přijetí písemnosti zmocnil písemnou plnou mocí s úředně ověřeným podpisem nebo před doručujícím orgánem, čemuž podle platných Poštovních podmínek základních služeb České pošty, s.p. nejvíce odpovídá doplňková služba „**Dodání do vlastních rukou adresáta**“. **Příslušnou zásilku lze v tomto případě zaslat v obyčejné obálce a zároveň zvolit odpovídající službu, nebo v tzv. zvláštní (vlastní) obálce označené červeným nebo modrým pruhem, který se automaticky vykládá jako volba příslušné doplňkové služby.***

***Při doručování správních písemností, které se doručují do vlastních rukou, tedy podle ustanovení § 19 odst. 4, resp. § 20 odst. 2 a § 21 odst. 2 správního řádu v návaznosti, prostřednictvím poštovních zásilek, lze používat obálky s červeným pruhem pouze za předpokladu, že odesílatel požaduje, aby v případě doručování do vlastních rukou adresáta byla poštovní zásilka doručena výhradně jen adresátovi. Doručovat správní písemnosti určené do vlastních rukou prostřednictvím obálek s modrým pruhem je možné za předpokladu, že správní orgán výslovně nepožaduje, aby byla poštovní zásilka dodána výhradně jen adresátovi. Při doručování uvedených správních písemností by se tedy mělo používat obálek s modrým pruhem, neboť podle zmiňovaného ustanovení § 20 odst. 2 správního řádu lze písemnost, která se doručuje do vlastních rukou, doručit adresátovi, nebo též tomu, koho adresát k přijetí písemnosti zmocnil písemnou plnou mocí.***

***V případě, že se doručování písemností v řízení řídí správním řádem, a zvláštní zákon neobsahuje odlišnou úpravu, která by výslovně vylučovala předání písemnosti zmocněnci pro doručování, použije správní orgán k doručení obálku s modrým pruhem.***

***Doručení písemnosti v obálce s červeným pruhem by přicházelo v úvahu pouze v případě :***

- 1. pokud je ze zvláštního zákona možné alespoň nepřímým dovodit, že jde o písemnost takové povahy, u níž nepřipadá v úvahu její předání osobě odlišné od adresáta,*
- 2. pokud je vzhledem k okolnostem případu nezbytné, aby bylo doručeno přímo účastníkovi a zároveň nebylo správnímu orgánu známo, zda a komu udělil účastník řízení plnou moc pro přebírání písemností,*

3. pokud je správnímu orgánu známo, že adresát písemnosti udělil plnou moc pro přebírání písemností určených do vlastních rukou osobě, která vystupuje v řízení s protichůdným zájmem.

K doručování - viz Závěr č. 130 ze zasedání Poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu ze dne 14. 2. 2014 (Jednání právnické osoby a doručování po účinnosti nového občanského zákoníku) a Závěr č. 132 ze zasedání Poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu ze dne 14. 2. 2014 (Poskytování údajů z informačního systému datových schránek pro účely ověření doručení do datové schránky) uveřejněno na <http://www.mvcr.cz/clanek/zavery-poradniho-sboru-ministra-vnitra-ke-spravni-mu-radu.aspx>.

#### **4.1.3 Účastníci řízení (§ 68 až 72 ZOP)**

Účastníkem řízení o přestupku je

- obviněný (od okamžiku, kdy je vůči němu učiněn první úkon v řízení), tedy právnická osoba, fyzická osoba nebo podnikající fyzická osoba,
- právní nástupce právnické osoby nebo fyzická osoba, která pokračuje v podnikatelské činnosti za zemřelého, nebo
- osoba odpovědná za vedení účetnictví podle ZoÚ, která se stává obviněným ve smyslu ZOP.

#### **4.2 Postup před zahájením řízení (§ 73 až 76 ZOP)**

Fáze před zahájením řízení o přestupku slouží k posouzení, zda existují skutečnosti odůvodňující zahájení řízení o přestupku. V této fázi lze z procesních institutů využít především podání vysvětlení (§ 137 SŘ), zajištění důkazu (§ 138 SŘ), případně záruku za splnění povinnosti (§ 83 ZOP).

V případech, kdy uložení pokuty bude nedůvodné (např. z důvodu uplynutí promlčecí lhůty či vyjasnění správnosti postupu účetní jednotky), pak by postup měl být následovný:

- Pokud bude nesplnění zákonných podmínek pro vznik odpovědnosti za správní delikt správnímu orgánu známo již před zahájením řízení, pak nebude řízení o tomto správním přestupku vůbec zahajováno.
- Pokud se tak stane až po zahájení řízení, v případě zastavení řízení o přestupku podle § 86 ZOP bude ve smyslu odst. 4 řízení o přestupku zastaveno usnesením.

### 4.3 **Postup v řízení** (§ 77 až 92 ZOP)

#### 4.3.1 **Zahájení řízení** (§ 77 a 78 ZOP)

Řízení o všech přestupcích se zahajují vždy z moci úřední. Řízení o přestupku je zahájeno doručením oznámení o zahájení řízení podezřelému z přestupku nebo ústním vyhlášením takového oznámení. Společné řízení s více obviněnými je zahájeno doručením oznámení o zahájení řízení všem podezřelým z přestupku.

Pokud by se nepodařilo některému z obviněných oznámení o přestupku doručit, postupoval by správní orgán v duchu Závěru ze zasedání poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu č. 28 z roku 2006, tj. obviněnému by doručil oznámení o zahájení řízení veřejnou vyhláškou a současně by mu ustanovil opatrovníka podle § 32 odst. 2 SŘ.

Oznámení o zahájení řízení o přestupku musí obsahovat popis skutku a jeho předběžnou právní kvalifikaci. Popis skutku obsahuje skutkový děj, místo a čas spáchání, aktéry apod. Vymezení skutku má význam především pro dodržení zásady ne bis in idem (ne dvakrát v téže věci, viz § 77 ZOP). V případě, že by byl zjištěn další skutek, je třeba o něm zahájit nové řízení (to nevylučuje, aby bylo nakonec vedeno společné řízení za předpokladu, že druhý přestupek nebyl spáchán po zahájení řízení o předchozím přestupku). Naopak při pouhé změně právní kvalifikace postačí obviněného o této změně vyrozumět.

Formulace ustanovení § 77 ZOP vztahuje překážku zahájeného řízení a překážku věci pravomocně rozhodnuté na totožný přestupek, tedy nikoliv skutek. Pokud tedy pachatel spáchal několik přestupků v jednočinném souběhu, pak formulace v § 77 odst. 1 ZOP brání tomu, aby byl obviněn z přestupku, o němž již bylo rozhodnuto nebo o kterém se vede jiné řízení, avšak může být obviněn z jiného přestupku, byť jej spáchal tímž skutkem.

##### 4.3.1.1 **Způsoby zahájení řízení** (§ 78 ZOP)

Podezřelý z přestupku se stává obviněným, jakmile vůči němu správní orgán učiní první úkon v řízení, tzn. oznámení o zahájení řízení. Dokud není pravomocným rozhodnutím o přestupku vyslovena vina obviněného, hledí se na něj jako na nevinného.

Správní řízení o přestupku a povinnosti odstranit protiprávní stav musí být prokazatelně **zahájeno z moci úřední doručením oznámení o zahájení řízení**. Řízení může být zahájeno také *ústním vyhlášením oznámení*.

**Před zahájením řízení z moci úřední** správní orgán opatřuje **nezbytná vysvětlení** k prověření oznámení, ostatních podnětů i vlastních zjištění, která by mohla být důvodem pro zahájení řízení dle § 137 SŘ, a to pouze tehdy, nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jiným úředním postupem. K podání vysvětlení má povinnost každý, koho správní orgán ke splnění povinnosti vyzve, s poučením o právu vysvětlení odepřít či zákazu jej podat. Za bezdůvodné odepření vysvětlení lze uložit pořádkovou pokutu dle § 62 SŘ až do výše 5 000,- Kč. Při opatřování vysvětlení lze využít předvolání (§ 59 SŘ) a předvedení (60 SŘ). Institut podání vysvětlení lze použít i v průběhu správního řízení k určení rozsahu podkladů pro rozhodnutí. O podání vysvětlení se pořizuje úřední záznam, který nelze použít jako důkazní prostředek.

Dle § 78 odst. 2 ZOP je řízení z moci úřední zahájeno dnem, kdy správní orgán (tedy FÚ, resp. územního pracoviště) oznámil obviněnému zahájení řízení, a to:

- **doručením oznámení**

Písemné oznámení musí obsahovat označení správního orgánu, označení obviněného z přestupku, **popis skutku, o kterém má být v řízení rozhodováno, a jeho předběžnou právní kvalifikaci**, jméno, příjmení, funkci nebo služební číslo a podpis oprávněné úřední osoby. V případě písemného oznámení o zahájení řízení bude doručováno do vlastních rukou nebo do datové schránky vzhledem k tomu, že s doručením je spojen počátek běhu procesních lhůt,

- **ústním vyhlášením**

V případě zahájení řízení ve formě ústního vyhlášení tak správní orgán činí ve formě protokolu se stejnými obsahovými náležitostmi jako písemné oznámení,

- **vydáním příkazu**

**Při vydání příkazu, pokud obviněný podá odpor, je řízení zahájeno, resp. pokračuje.**

#### ***4.3.1.2 Protokol o ústním jednání a jeho význam při zahájení řízení***

Nejvhodnější a prokazatelnou formou seznámení o zahájení řízení o přestupku účetní jednotky jako účastníka řízení je ústní jednání. Při tomto ústním jednání musí být účetní jednotka, jako obviněný z přestupku, seznámena s důvody zahájení řízení, s předmětem řízení (tedy věcné důvody pro uložení pokuty spočívající ve zjištěných porušeních konkrétních ustanovení ZoÚ, tzn. popis skutku, o kterém má být v řízení rozhodováno, a předběžnou právní kvalifikaci, musí mít příležitost vyjádřit své stanovisko v řízení (dle § 36 odst. 2 SŘ), navrhnout důkazy a jejich doplnění (dle § 36 odst. 1 SŘ), musí mít možnost vyjádřit se před vydáním rozhodnutí k jeho

podkladům, ke způsobu jejich zjištění, popř. navrhnout doplnění řízení (dle § 36 odst. 3 SŘ). Z protokolu musí vyplývat, že byl účastník o těchto právech řádně poučen. K vyjádření lze určit přiměřenou lhůtu dle § 39 SŘ.

Poznámka:

*Pokud je vedeno řízení při správě daní a v jeho rámci jsou zjištěny nedostatky při vedení účetnictví (místní šetření, postup k odstranění pochybností, daňová kontrola), sepíše správce daně o těchto zjištěních samostatný protokol o ústním jednání dle § 60 a násl. DŘ, ve kterém seznámí daňový subjekt se zjištěnými nedostatky, které může vyvracet v případě pochybností správce daně **v řízení při správě daní, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady dle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.***

**Účelem správního řízení ve věci uložení pokuty dle ZoÚ, v platném znění, v návaznosti na SŘ je najisto rozhodnout, zda skutečně došlo k takovému porušení zákona o účetnictví, jehož důsledkem je uložení pokuty dle § 37a a násl. ZoÚ.**

*Na podkladě těchto skutečností lze upozornit na případné zahájení správního řízení ve věci uložení pokuty dle ZoÚ a sepsat **samostatný protokol dle § 18 SŘ**, kterým se správní řízení zahájí a v jehož průběhu je účastník řízení dostatečně seznámen se sankcionovatelnými účetními nedostatky, k nimž je oprávněn se vyjádřit. Jako podklad pro vydání rozhodnutí, lze užít i výše uvedených daňových protokolů a citovat z nich.*

Vzhledem k tomu, že se jedná o **dvě samostatná řízení vedená podle DŘ a podle ZOP** v souvislosti s řízením, v němž má být z moci úřední uložena pokuta (povinnost), byť spolu vzájemně souvisí, je nutné respektovat níže uvedené zásady:

- předmět, obsah, vyjádření účetní jednotky v protokole vydaném v řízení o přestupcích nelze nahradit pouze odkazem na samostatný(é) protokol(y) sepsaný(é) v průběhu řízení při správě daní nebo na zprávu o daňové kontrole; **obsahem protokolu dle SŘ musí být všechny zjištěné a popsané skutečnosti z dosud vedených řízení,**
- je nutné dodržovat logickou časovou posloupnost, např. pokud je vedeno řízení při správě daní a v jeho rámci v určitý den sepsán protokol o zjištěných účetních nedostatcích, týž den zahájeno řízení o přestupku a sepsán protokol a téhož nebo druhého dne vydáno rozhodnutí o pokutě, bude nemožné prokázat:
  - o že měla účetní jednotka dostatečný prostor pro realizaci svých práv (k vyjádření, k odstranění nedostatků); tento časový prostor poskytuje správnímu orgánu obraz o aktivitě účetní jednotky v souvislosti

s nápravou protiprávního stavu, o spolupráci. ***Je to současně prostor využitelný pro správní úvahu, která vždy tvoří nedílnou součást odůvodnění rozhodnutí o pokutě,***

- že správní orgán vycházel v řízení o přestupku a při vydání rozhodnutí ze skutečného stavu věci a zjišťoval všechny rozhodné okolnosti svědčící ve prospěch i neprospěch obviněného.

O provedeném ústním jednání sepíše správní orgán **protokol dle § 18 SŘ**, který musí obsahovat **následující náležitosti**:

- *označení správního orgánu, jméno, příjmení a funkci nebo služební číslo oprávněné úřední osoby, místo, čas,*
- *údaje umožňující identifikaci přítomných osob,*
- *označení úkonů, které jsou předmětem zápisu,*
- *průběh řízení včetně návrhů důkazů účastníků řízení a námitek k obsahu protokolu, včetně vyjádření přítomných účastníků k hodnoceným důkazům a k jiným podkladům rozhodnutí. V protokole lze k vyjádření účastníka poskytnout přiměřenou lhůtu v návaznosti na § 39 SŘ.*

Protokol podepisují po přečtení všechny osoby, které se jednání zúčastnily. Námitky proti protokolu, případné odepření podpisu protokolu a důvody odepření podpisu **je nutno do protokolu výslovně zaznamenat.**

Stejnopis protokolu se přítomným osobám nevydává, nárok mají pouze na jeho kopii ze spisu. Nově je správní orgán oprávněn pořídit vedle protokolu i obrazový nebo zvukový záznam, který je účastník řízení povinen strpět, který však protokol nenahrazuje, pouze doplňuje.

#### **4.3.1.3 Lhůta pro zahájení řízení**

Dle § 31 ZOP zahájí správní orgán řízení do 1 roku nebo maximálně do 3 let (při ZOP stanovených podmínek) ode dne následujícího po dni spáchání přestupku. Dnem spáchání přestupku se rozumí den, kdy došlo k ukončení jednání, kterým byl přestupek spáchán. V případě pokračujícího přestupku počíná promlčecí doba dnem následujícím po dni, kdy došlo k poslednímu protiprávnímu jednání (§ 31 odst. 2 písm. a) ZOP). V případě trvajících přestupků počíná běžet promlčecí doba dnem následujícím po dni, kdy došlo k odstranění protiprávního stavu (§ 31 odst. 2 písm. c) ZOP).

Roční promlčecí doba bude vždy spojena se zahájením řízení o uložení pokuty za účetnictví. S ohledem na stanovisko Ministerstva vnitra k délce promlčecí lhůty

(viz výše) lze uzavřít, že promlčecí doba při uložení pokuty za účetnictví bude činit jeden rok ode dne následujícího po dni, kdy byl přestupek spáchán (ZoÚ v § 37 a § 37a stanoví výši pokuty v procentuálním vyjádření). Pouze v případě, kdy účetní jednotka vede jednoduché účetnictví a je při porušení vyjmenovaných ustanovení ZoÚ možnost uložit pokutu do výše 100 000 Kč bude promlčecí doba činit 3 roky.

#### **4.3.1.4 Některé aspekty vedení společného řízení (§ 88 ZOP)**

Při společném řízení se postupuje podle § 140 SŘ. Na rozdíl od obecné úpravy, která vychází z fakultativního vedení společného řízení, ZOP stanoví podmínky, při jejichž splnění je vedení společného řízení povinné. Důvodem pro vedení společného řízení je, že se pachatel dopustil více přestupků, nebo má být vedeno řízení o přestupcích více podezřelých, které spolu souvisejí. V obou případech musí být zároveň splněny dvě další podmínky:

- 1) skutkové podstaty přestupků se týkají porušení povinností vyskytujících se ve stejné oblasti veřejné správy,
- 2) k projednání přestupků je příslušný též správní orgán.

Ve společném řízení však lze projednat pouze přestupky spáchané před zahájením řízení o prvním z přestupků.

Správní orgán může ze společného řízení jednotlivý skutek usnesením vyloučit a vést o něm samostatné řízení, a to k urychlení řízení nebo z jiného důležitého důvodu.

#### **4.3.2 Průběh řízení (§ 80 až 87 ZOP)**

##### **4.3.2.1 Ústní jednání (§ 80 ZOP)**

###### **A. z moci úřední**

- je-li to nezbytné pro zjištění stavu věci.

###### **B. na požádání obviněného**

– obviněnému je třeba vyhovět, je-li to nezbytné k uplatnění jeho práv (př. obviněný navrhuje výslech svědků); jinak správní orgán vydá usnesení o zamítnutí návrhu na nařízení ústního jednání, které se oznamuje pouze obviněnému.

O právu žádat nařízení ústního jednání je třeba obviněného poučit.

Ústní jednání lze konat bez přítomnosti obviněného, pokud byl obviněný řádně předvolán a je splněna jedna z následujících podmínek:

- 1) obviněný souhlasí s konáním ústního jednání bez vlastní přítomnosti, nebo
- 2) obviněný se na předvolání nedostaví bez náležité omluvy nebo bez dostatečného důvodu.

Pravidla pro nařizování ústního jednání platí pro celé správní řízení o přestupku při porušení povinností stanovených ZoÚ, byť z povahy věci lze očekávat, že ústní jednání bude nezbytné nařizovat především v řízení v prvním stupni, kde se odehrává převážná část dokazování.

#### **4.3.2.2 Dokazování (§ 82 ZOP)**

ZOP upravuje zvláštní pravidla v oblasti dokazování a to výslech obviněného. Výslech obviněného správní orgán provede vždy, je-li to nezbytné k uplatnění práv obviněného (tj. zejména, pokud to sám navrhne).

Obviněný má právo nevypovídat (i bez uvedení důvodu), nelze ho nutit k výpovědi nebo doznání. Obviněného nelze vyslýchat (ani kdyby s výslechem souhlasil):

- a) o utajovaných informacích chráněných zvláštním zákonem, které je povinen zachovat v tajnosti, ledaže byl této povinnosti příslušným orgánem zproštěn,
- b) jestliže by svou výpověď porušil státem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže byl této povinnosti příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má, zproštěn.

ZOP dále upravuje právo klást otázky, které mají účastníci řízení.

Otázky lze klást ostatním účastníkům a svědkům. Dotazovaná osoba má právo odmítnout odpovědět a nesmí být tázána za stejných podmínek jako svědek (§ 55 odst. 2 až 4 SŘ). Správní orgán tuto osobu poučí o právu nevypovídat a o zákazu provádět výslech. Otázky lze klást také znalci, kterého podle § 56 SŘ usnesením ustanoví správní orgán, a to v případě, kdy závisí rozhodnutí na posouzení skutečností, k nimž je třeba odborných znalostí, které úřední osoby nemají a jestliže odborné posouzení skutečností nelze opatřit od jiného správního orgánu. Usnesení se oznamuje pouze znalci. O zamýšleném ustanovení znalce, popřípadě o ustanovení znalce, správní orgán vhodným způsobem vyrozumí účastníka.

Při dokazování v řízení o přestupku nelze využít § 13 SŘ upravující dožádání k provádění výslechu svědků mimo ústní jednání bez účasti obviněného a ostatních účastníků řízení, ledaže by se tohoto práva výslovně zrekli.



#### 4.3.2.3 Podání účastníků řízení

Lze činit písemně nebo ústně do protokolu, nebo v elektronické podobě se zaručeným elektronickým podpisem či pomocí jiných technických prostředků (bude-li potvrzeno do 5 dnů) dle § 37 SŘ.

##### Poznámka:

*Dle § 18 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, osoba, má-li zpřístupněnu svou datovou schránku, může provádět úkon vůči orgánu veřejné moci, a umožňuje-li to povaha tohoto úkonu, prostřednictvím datové schránky. Podle § 37 odst. 4 SŘ je podání možno učinit písemně nebo ústně do protokolu anebo v elektronické podobě. Za podmínky, že podání je do 5 dnů potvrzeno, popřípadě doplněno způsobem uvedeným ve větě první, je možno je učinit pomocí jiných technických prostředků, zejména prostřednictvím dálnopisu, telefaxu nebo veřejné datové sítě bez použití podpisu.*

#### 4.3.2.4 Zastupování

Vzhledem k tomu, že ZOP řeší problematiku zastupování zákonným zástupcem nebo opatrovníkem pouze u mladistvého obviněného, platí i nadále, že při zastupování v řízení o přestupku o uložení pokuty za účetnictví se vychází z § 31 až § 35 SŘ.

##### Zákonný zástupce a opatrovník

Zástupcem účastníka je zákonný zástupce dle § 32 odst. 1 SŘ, ustanovený opatrovník dle § 32 odst. 2 písm. a) až i) SŘ nebo zmocněnec dle § 33 SŘ, společný zmocněnec nebo společný zástupce dle § 35 SŘ.

Dle § 32 odst. 2 písm. d) a e) SŘ osobám neznámého pobytu nebo sídla, osobám, kterým se nedaří doručovat, osobám, o nichž je sice známo, že existují, ale nedaří se je jednoznačně identifikovat, a **nejde-li o účastníka řízení, kterému má být v řízení uložena povinnost či odňato právo, správní orgán opatrovníka neustanoví a těmto účastníkům doručuje veřejnou vyhláškou.** V ostatních případech § 32 SŘ, na rozdíl od řízení při správě daní, platí, že musí být opatrovník ustanoven vždy (např. chybí-li statutární orgán způsobilý za PO jednat - § 32 odst. 2 písm. c) SŘ).

O ustanovení opatrovníka rozhoduje správní orgán **usnesením dle § 32 odst. 5 SŘ**, které se oznamuje opatrovníkovi i opatrovanci, a to dle § 72 SŘ doručením stejnopisu písemného vyhotovení do vlastních rukou, nebo ústním vyhlášením (o vzdání se nároku na písemné doručení se učiní poznámka do spisu, čímž

nastávají účinky oznámení) nebo opatrovanci i veřejnou vyhláškou. Proti tomuto usnesení lze podat odvolání ve lhůtě 15 dnů ode dne jeho oznámení dle § 76 odst. 5 a 83 odst. 1 SŘ. Podané odvolání proti usnesení nemá odkladný účinek dle § 76 odst. 5 SŘ.

### **Zástupce na základě plné moci**

**Plná moc** v případě zmocnění k zastupování musí být písemná nebo prohlášená do protokolu (§ 33 odst. 1 SŘ), může být **generální, speciální, blanketní pro budoucí řízení, stanovená zvláštním předpisem**. Z obsahu plné moci musí jednoznačně vyplývat oprávnění zastupovat při řízení o přestupku.

**V téže věci může mít účastník pouze jednoho zmocněnce.** Pouze v případě plné moci pro neurčitý počet řízení s určitým předmětem zahájených v určené době nebo bez omezení v budoucnu (blanketní, resp. prezidiální), musí být vždy podpis úředně ověřen a plná moc do zahájení řízení uložena u věcně příslušného správního orgánu, či sdělena do protokolu dle § 33 odst. 2 písm. b) SŘ.

V případě zastoupení na základě plné moci je oproti řízení při správě daní umožněno tzv. **substituční zastoupení zvoleného zmocněnce, je-li v plné moci výslovně dovoleno** dle § 33 odst. 3 SŘ, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak (např. § 26 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, a § 6 zákona č. 523/1992 Sb. o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů; zde je substituce vyloučena jen pokud vyjádří nesouhlas).

***Zástupce podle § 32 a § 33 SŘ vystupuje jménem zastoupeného. Dle § 34 odst. 2 SŘ s výjimkou případů, kdy má zastoupený něco v řízení osobně vykonat, doručují se písemnosti pouze zástupci (obdobně upraveno i v § 41 DŘ). Doručení zastoupenému nemá účinky pro běh lhůt, nestanoví-li zákon jinak.***

#### **4.3.2.5 Přerušení řízení (§§ 64 a 65 SŘ, § 85 ZOP)**

Institut přerušení řízení vymezuje § 64 a 65 SŘ. SŘ stanoví, že řízení lze usnesením přerušit ve vymezených případech. Platí, že řízení lze přerušit na nezbytně nutnou dobu. V řízení z moci úřední může správní orgán, není-li to v rozporu s veřejným zájmem. Po dobu přerušení řízení činí správní orgán a účastníci úkony, kterých je zapotřebí k odstranění důvodů přerušení. Správní orgán pokračuje v řízení,

jakmile odpadne překážka, pro niž bylo řízení přerušeno, nebo uplyne lhůta určená správním orgánem.

Nad rámec SŘ ZOP v § 85 stanoví, že správní orgán usnesením přeruší řízení **také** tehdy, byla-li v téže věci podána kasační stížnost podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů. Správní orgán může usnesením přerušit řízení, jestliže obviněný není schopen chápat smysl řízení pro přechodnou duševní poruchu, která nastala až po spáchání skutku, který je předmětem řízení. Správní orgán může usnesením přerušit řízení, pokud lze očekávat uložení trestu obviněnému za jiný skutek v trestním řízení, přičemž správní trest, který lze uložit v řízení o přestupku, je bezvýznamný vedle trestu, jehož uložení lze očekávat v trestním řízení.

Správní orgán bude muset vycházet z odborného lékařského posudku, neboť nebude moci sám odborně posoudit schopnost obviněného samostatně v řízení jednat a vystupovat a chápat jeho smysl (správní řád výslovně odkazuje na využití odborného lékařského posudku). V tomto případě se nepřerušuje běh promlčecí doby, což by měl správní orgán uvážit při rozhodování o postupu v řízení.

Další důvod souvisí se samotným smyslem řízení o přestupku, neboť uložení správního trestu za přestupek v případě, že je souběžně vedeno trestní řízení, v němž je uložen trest, který podstatně více zasáhne právní sféru obviněného, je z hlediska smyslu a účelu správního trestu neefektivní. Správní orgán tak bude mít možnost přerušit řízení a vyčkat uložení trestu v trestním řízení, poté buď meritorně rozhodne, nebo řízení o přestupku zastaví.

#### **4.3.2.6 Zastavení řízení (§ 86 ZOP)**

V případě zastavení řízení o přestupku se vychází z ustanovení § 86 ZOP, které vymezuje okamžiky a podmínky, kdy se řízení zastaví. Z důvodů pro zastavení řízení vymezených v § 86 odst. 1 písm. a) až n) ZOP se pro uložení pokuty za účetnictví bude aplikovat

- písm. a) – skutek, o němž se vede řízení, se nestal nebo není přestupkem,
- písm. c) – spáchání skutku, o němž se vede řízení, nebylo obviněnému prokázáno,
- písm. h) – odpovědnost za přestupek zanikla,
- písm. i) – o totožném přestupku dříve zahájil řízení podle tohoto zákona proti téže osobě jiný správní orgán,

- písm. j) – o skutku již bylo pravomocně rozhodnuto správním orgánem nebo orgánem činným v trestním řízení způsobem uvedeným v § 77 odst. 2 ZOP,
- písm. k) – obviněný zemřel nebo zanikl.

Zastavení řízení podle § 86 odst. 1 písm. a), c) a h) ZOP se provede usnesením, které se oznámí obviněnému, proti kterému se může odvolat. Pokud bude řízení zastaveno podle § 86 odst. 1 písm. i), j) a k) ZOP, potom se usnesení o zastavení řízení pouze poznamená do spisu.

#### **4.3.3 Zvláštní druhy řízení a písemný příkaz (§ 90 ZOP)**

ZOP v § 90 umožňuje rozhodnout o uložení pokuty písemným příkazem. Příkaz je typem zkráceného řízení, ve kterém může být o povinnosti rozhodnuto i pouze na základě spisu, odpovídá zásadě hospodárnosti a rychlosti řízení. Příkaz má písemnou formu a správní orgán jej může vydat, považuje-li skutkové zjištění za dostatečné (§ 150 odst. 1 SŘ), tj. spolehlivě zjištěné, a je nepochybné, kdo je účastník řízení, komu a jaká povinnost má být uložena a za co. Není-li vydání příkazu prvním úkonem v řízení, např. je sepsán protokol o ústním jednání v průběhu probíhajícího řízení, na základě kterého je následně příkaz vydán, nejedná se o první úkon v řízení a platí tedy, že se v protokolu obviněný z přestupku dozví, jaké skutečnosti a okolnosti má správní orgán k dispozici, jak je zhodnotil a jakou správní úvahu v dané věci může aplikovat. Pokud tomu tak bude, nic nebrání vydání písemného příkazu, kterým se stanoví povinnost uhradit pokutu. Proti příkazu může ten, jemuž je povinnost ukládána, podat odpor ve lhůtě 8 dnů ode dne oznámení příkazu. Podáním odporu se příkaz ruší a řízení pokračuje. Lhůty pro vydání rozhodnutí začínají běžet znovu dnem podání odporu. Zpětvzetí odporu není možné a odpor se podává u správního orgánu, který příkaz vydal. Pokud nebyl proti příkazu podán odpor, stává se rozhodnutí pravomocným a vykonatelným. Nedílnou součástí příkazu musí být poučení, v němž správní orgán uvede možnost podání odporu, v jaké lhůtě tak lze učinit, a od kterého dne se počítá lhůta a u kterého správního orgánu lze odpor podat.

Součástí příkazu, který je prvním úkonem v řízení je nutné uvést odůvodnění, ve kterém se uvedou veškeré důvody a jejich hodnocení, pro které je písemný příkaz vydán, tak jako je tomu v případě rozhodnutí. Je-li vydání příkazu prvním úkonem v řízení, musí příkaz obsahovat odůvodnění a nelze v něm uložit náklady řízení. V případě ukládání pokut za účetnictví pro zrychlení řízení o uložení pokuty, je možné vydání písemného příkazu pouze tehdy, je-li pokutován přestupek spočívající v nezveřejnění účetní závěrky ve veřejných rejstřících. V jiných případech,

případně při kombinaci porušení ostatních ustanovení ZoÚ spolu s nezveřejněním účetní závěrky, nebude příkaz použit, protože neodpovídá podmínkám jeho aplikace (pochybnosti o dostatečnosti zjištění skutkového stavu, které lze odstranit až v řádně vedeném správním řízení a je zjevný předpoklad, že po podání odporu i vedeno bude). Vydání písemného příkazu se doporučuje pouze při jednoznačném prokázání nesplnění povinnosti zveřejnění účetní závěrky za příslušné účetní období v ZoÚ.

Bude-li proti příkazu vydán odpor, bude správní orgán postupovat tak, jak je uvedeno výše, tzn. příkaz se zruší a bude pokračovat klasické řízení o uložení pokuty za přestupek. Dle § 90 odst. 3 ZOP nelze v takovém případě uložit obviněnému jiný druh trestu s výjimkou napomenutí nebo vyšší výměru správního trestu, než byla uložena příkazem.

V případě, že bude vydán písemný příkaz vztahující se pouze k uložení pokuty za nezveřejnění účetní závěrky a žádné jiné porušení ZoÚ nebylo zjištěno, nic nebrání správnímu orgánu, aby následně vydal rozhodnutí o uložení pokuty, pokud zjistí v řízení při správě daní při kontrole účetnictví jiná porušení ZoÚ (vyjma nezveřejnění účetní závěrky), za která lze pokutu uložit. V tomto případě se bude postupovat způsobem pro vydání rozhodnutí o přestupku a bude se zde správní orgán muset vypořádat také s tím, že již v příkaze byla uložena pokuta za nezveřejnění účetní závěrky.

Stejně jako u vydaného rozhodnutí se na písemném příkazu uvedou další údaje, jako je tomu u rozhodnutí (označení úřední osoby a její podpis a další údaje uvedené v této části v bodech 11.1. až 11.5. a v bodě 5.).

**Institut příkazu na místě dle § 150 odst. 5 SŘ, resp. § 91 ZOP nebude při uložení pokuty za účetnictví aplikován!**

#### ***4.4 Rozhodnutí o přestupku (§ 93 a 94 ZOP)***

##### **4.4.1 Lhůty pro vydání rozhodnutí o přestupku nebo písemného příkazu**

**Správní orgán je povinen vydat rozhodnutí (usnesení), písemný příkaz:**

- **bez zbytečného odkladu** (rozhodnutí vydané v nejbližším možném termínu, kdy je dokazování úplné, stav věci objasněn a formální požadavky dodrženy),
- **nejpozději do 60 dnů od zahájení řízení (§ 94 ZOP), k ní se připočítává doba:**
  - o **až 30 dnů** pouze v zákonem stanovených případech dle § 71 odst. 3 písm. a) SŘ (je-li nutné nařídít ústní jednání, místní šetření, předvolání,

předvedení, doručení veřejnou vyhláškou nebo jde-li o zvláště složitý případ),

- o **a případně doba nutná** k provedení úkonů stanovených zákonem dle § 71 odst. 3 písm. b) SŘ, tj. k provedení dožádání dle § 13 odst. 3 SŘ, ke zpracování znaleckého posudku, k doručení do ciziny.

Tato lhůta neběží po dobu nezbytnou k opatřování údajů např. z vlastní úřední evidence dle § 71 odst. 4 SŘ. Ten účastník řízení, který nedodržení lhůt sám způsobil, se jí nemůže dovolávat dle § 71 odst. 4 SŘ.

Nevydá-li správní orgán rozhodnutí ve věci v zákonné lhůtě, učiní nadřízený správní orgán opatření proti nečinnosti, jakmile se o tom dozví, **a to z úřední moci dle § 80 SŘ.**

Zákonnou lhůtu pro vydání rozhodnutí může, v zájmu ochrany před nečinností správního orgánu, **přiměřeně prodloužit nadřízený správní orgán** (tedy Odvolací finanční ředitelství) **usnesením**, které se oznamuje příslušnému správnímu orgánu a účastníkovi řízení, proti němuž se nelze odvolat dle ustanovení § 80 SŘ. Při tom přihlíží ke lhůtám dle § 71 odst. 3 SŘ. Toto opatření dle § 80 odst. 4 písm. d) SŘ učiní nadřízený správní orgán, je-li pro účastníka výhodnější, a lze-li důvodně předpokládat, že správní orgán v prodloužené lhůtě rozhodnutí ve věci vydá.

#### **4.4.2 Vydání rozhodnutí**

Vydáním rozhodnutí se rozumí dle § 71 odst. 2 SŘ

- předání stejnopisu písemného vyhotovení rozhodnutí k doručení; na písemnosti nebo poštovní zásilce se vyznačí tato skutečnost slovy „**vypraveno dne**“,
- ústní vyhlášení,
- vyvěšení veřejné vyhlášky, je-li doručováno dle § 25 SŘ,
- poznamenáním usnesení do spisu.

Vydáním rozhodnutí je založena jeho platnost a od tohoto okamžiku již není oprávněn správní orgán rozhodnutí změnit.

#### **4.4.3 Oznámení rozhodnutí**

Oznámením rozhodnutí se rozumí dle § 72 SŘ

- doručení stejnopisu písemného vyhotovení do vlastních rukou,

- ústní vyhlášení, pokud se účastník řízení vzdal nároku na doručení písemného vyhotovení (poznačená do spisu).

Poznámka:

**Originál písemného vyhotovení rozhodnutí vlastnoručně podepsaný oprávněnou úřední osobou se zakládá do správního spisu a účastníkům řízení se oznamuje pouze stejnopis, kde lze vlastnoruční podpis nahradit zákonem stanoveným způsobem.**

#### **4.4.4 Právní moc a vykonatelnost rozhodnutí (§73 a § 74 SŘ)**

- nestanoví-li zákon jinak, je v právní moci rozhodnutí, které bylo oznámeno a proti kterému nelze podat odvolání,
- rozhodnutí je vykonatelné nabytím právní moci nebo pozdějším dnem, který je v jeho výrokové části uveden,
- rozhodnutí ukládající povinnost k plnění je vykonatelné, je-li v právní moci, a jestliže uplynula lhůta plnění.

Poznámka 1:

**Právní moc nebo vykonatelnost rozhodnutí** se vyznačí na písemném vyhotovení rozhodnutí a na požádání účastníka i na stejnopise rozhodnutí (**doložka dle § 75 SŘ**). Samostatně se na originále rozhodnutí vyznačí den jeho vyhlášení nebo den, kdy byla písemnost předána k doručení „**Vypraveno dne**“, lze buď za pomoci razítka, nebo písemně s tím, že i toto vyznačení se opatří datem jeho provedení a podpisem toho, kdo jej učinil.

Účastník řízení má na základě ustanovení § 75 odst. 2 SŘ právo požádat o vyznačení doložky právní moci a vykonatelnosti rozhodnutí i u digitální formy rozhodnutí. Tato doložka se vyznačí na samostatném dokumentu. Uvedený dokument bude obsahovat (viz příloha):

- označení správního orgánu, který doložku vyznačuje,
- identifikační údaje rozhodnutí, které nabývá právní moci nebo se stává vykonatelným,
- identifikační údaje účastníka (či účastníků) řízení,
- opis výroku (či výroků) předmětného rozhodnutí, které nabývá právní moci nebo se stává vykonatelným.

**Tento dokument bude opatřen relevantním elektronickým podpisem oprávněné úřední osoby, který obsahuje datum podpisu.** K doložce právní moci nebo vykonatelnosti lze připojit relevantní elektronický podpis jiné úřední osoby, která může být odlišná od oprávněné úřední osoby, která rozhodnutí podepsala.

Poznámka 2:

**Pro vedení spisů a podepisování písemností vzniklých z činnosti územních finančních orgánů (správních orgánů) platí vnitřní předpisy uveřejněné na interních webových stránkách finanční správy (Intranet FS) v rámci záložek pro zaměstnance → vnitřní předpisy a formuláře → řády.**

#### 4.4.5 Usnesení

V případech stanovených ZOP rozhoduje správní orgán usnesením.

Jedná se o případy:

- předání věci dle § 64 ZOP,
- odložení věci dle § 76 ZOP,
- zamítnutí žádosti obviněného o nařízení ústního jednání (§ 80 odst. 2 ZOP),
- přerušení řízení o přestupku, byla-li podána kasační stížnost nebo pokud lze očekávat uložení trestu obviněnému za jiný skutek v trestním řízení, přičemž správní trest, který lze uložit v řízení o přestupku, je bezvýznamný vedle trestu, jehož uložení lze očekávat v trestním řízení (§ 85 ZOP),
- zastavení řízení (§ 86 ZOP).

Usnesení, které se poznamenává do spisu, nabývá právní moci poznamenáním do spisu. Proti tomuto usnesení i proti usnesení, o němž to stanoví zákon, se nelze odvolat dle § 76 odst. 5 SŘ. Účastník se o usnesení vhodným způsobem **vyrozumí (např. zasláním stejnopisu s vyznačením právní moci). Jedná se o informaci o již vydaném, pravomocném a vykonatelném usnesení.**

Náležitosti záznamu do spisu o tomto usnesení jsou upraveny v § 67 odst. 2 SŘ (**záznam do spisu lze provést založením písemného vyhotovení usnesení do spisu**).

#### 4.4.6 Rozhodnutí

Rozhodnutí o přestupku dle § 37 ZoÚ a § 37a ZoÚ je možno vydat až po provedeném správním řízení a musí vycházet ze spolehlivě zjištěného stavu věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti (**zásada materiální pravdy**), mít předepsanou **formu dle § 67 odst. 1 a § 68 SŘ, a to:**

- **výroková část,**
- **odůvodnění,**
- **poučení,**

**a náležitosti výrokové části dle § 93 ZOP, kterými jsou:**

- popis skutku s označením místa, času a způsobu jeho spáchání,
- právní kvalifikace skutku,
- vyslovení viny,
- forma zavinění u obviněného, který je fyzickou osobou,



- druh a výměra správního trestu, popřípadě výrok o podmíněném upuštění od uložení správního trestu, o upuštění od uložení správního trestu nebo o mimořádném snížení výměry pokuty,
- výrok o náhradě nákladů řízení.

V písemném vyhotovení rozhodnutí se uvede *označení „rozhodnutí (usnesení)“, označení orgánu, který rozhodnutí vydal, číslo jednací, datum vyhotovení rozhodnutí, jména a příjmení všech účastníků řízení, rozhodnutí je opatřeno úředním razítkem a podepsáno s uvedením jména, příjmení a funkce nebo služebního čísla oprávněné úřední osoby. Podpis oprávněné úřední osoby lze nahradit doložkou „vlastní rukou“ nebo zkratkou „v.r.“ u příjmení oprávněné úřední osoby a doložkou „za správnost vyhotovení“ s uvedením jména, příjmení a podpisu úřední osoby, která odpovídá za písemné vyhotovení. Současně se na originále rozhodnutí ukládaném do spisu vyznačí:*

- *Rozdělovník: (do vlastních rukou - účastníci řízení)*
- *Vypraveno dne: (datum předání stejnopisu písemného vyhotovení rozhodnutí k doručení účastníkům řízení)*
- *Právní moc: (den následující po marném uplynutí posledního dne lhůty účastníkovi řízení, kterému bylo rozhodnutí řádně oznámeno, tj. byl doručen stejnopis písemného vyhotovení rozhodnutí do vlastních rukou)*
- *Vykonatelnost: (nabytím právní moci nebo dnem pozdějším, pokud je ve výroku uveden)*

V případě, že úřední osoba vyhotovuje elektronickou verzi písemného vyhotovení rozhodnutí, které bude na žádost účastníka řízení doručeno elektronicky, pak povinně na místě otisku úředního razítka vyjádří tuto skutečnost slovy „*otisk úředního razítka*“.

Ústně vyhlášená rozhodnutí je povinen správní orgán písemně potvrdit, požádá-li o to účastník řízení.

#### **4.4.6.1 Výrok rozhodnutí**

Výrok (ve smyslu § 68 odst. 1 SŘ a § 93 odst. 1 ZOP) obsahuje

- odkaz na jednotlivá ustanovení hmotně právního předpisu, která byla porušena účastníkem řízení, čímž se dopustil protiprávního jednání (např. § 37 a 37a ZoÚ ve znění ke dni porušení povinnosti a odkaz na procesní předpis, podle něhož je řízení zahájeno, vedeno a rozhodováno (ZOP)),

- označení předmětu řízení „Řízení o uložení pokuty za protiprávní jednání způsobené porušením *(konkrétně specifikovaných a uvedených)* povinností vyplývajících ze ZoÚ“,
- označení účastníků řízení dle § 68 ZOP,
- stanovení výše pokuty, lhůty splatnosti a možných způsobů platby pokuty včetně přesného označení čísla účtu a banky, kam má být částka zaplacená (pro případy bezhotovostního převodu či hotově),
- stanovení **povinnosti podle § 93 odst. 1 písm. i) a § 95 ZOP nahradit náklady řízení správnímu orgánu**, pokud bylo vyvoláno porušením právní povinnosti účastníkem řízení, a to **paušální částkou**, která je stanovena podle § 6 odst. 1 vyhlášky č. 520/2005 Sb., o rozsahu hotových výdajů a ušlého výdělku, který správní orgán hradí jiným osobám, ve znění pozdějších předpisů, a o výši paušální částky nákladů řízení (dle platného znění činí paušální částka výši **1.000,- Kč**), lhůty splatnosti a možných způsobů platby nákladů řízení včetně přesného označení čísla účtu a banky, kam má být částka zaplacená (pro případy bezhotovostního převodu či hotově).

Pokuta i náklady řízení se hradí na jeden shodný účet.

V případě vydání rozhodnutí o přestupku, kdy je obviněný uznán vinným jako právní nástupce, se ve výrokové části, kromě výše uvedených skutečností, uvedou navíc

- identifikační údaje osoby, která skutek spáchala, a
- údaj o tom, že osoba, které je rozhodnutím ukládán správní trest, je právním nástupcem právnické osoby, která se dopustila přestupku, popřípadě osobou, která pokračuje v podnikatelské činnosti zemřelé podnikající fyzické osoby, která se dopustila přestupku.

#### **4.4.6.2 Lhůty splatnosti**

Stanovení lhůty splatnosti, pokud tak výslovně nečiní zákon, je věcí rozhodnutí správního orgánu v souladu s § 39 SŘ. Lhůta musí být přiměřená a reálně splnitelná. Pro splatnost pokuty a nákladů řízení lze stanovit lhůtu, která nesmí být kratší než 15 dnů od nabytí právní moci rozhodnutí. Obvyklá lhůta stanovená k úhradě pokuty a nákladů řízení bývá stanovena do 30 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí.

#### **4.4.6.3 Odůvodnění rozhodnutí**

**V odůvodnění (§ 68 odst. 3 SŘ)** je nezbytné uvést:

- veškeré skutečnosti, které byly podkladem pro rozhodnutí, zjištěné v průběhu řízení při správě daní, jež byly důvodem pro zahájení a vedení správního řízení, o čemž byl(y) sepsán(y) protokol(y) dle § 18 SŘ včetně informací o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy, námitkami a vyjádřením účastníků řízení k podkladům rozhodnutí (návrhy účastníků, důkazy, skutečnosti známé z úřední činnosti dle § 50 odst. 1 SŘ). Je tedy nezbytné důsledně a komplexně uvést, jakým konkrétním jednáním nebo opomenutím účetní jednotka porušila povinnosti stanovené ZoÚ, která konkrétní ustanovení tohoto zákona porušila, jaká je vazba na ustanovení § 37a ZoÚ. Jedná se tedy o celkové shrnutí všech podstatných skutečností tak, jak je správní orgán zjistil, prověřil, zhodnotil a pro rozhodnutí použil. **Pouhý odkaz na protokoly sepsané v průběhu řízení při správě daní, zprávu o kontrole či na protokol ve správním řízení nestačí! Jednalo by se tak o zásadní rozpor s § 68 odst. 3 SŘ, podle kterého správní orgán ve svém rozhodnutí uvede důvody výroku, které skutečnosti byly podkladem rozhodnutí, jakými úvahami byl veden při hodnocení důkazů a při použití právních předpisů, na základě nichž rozhodoval, včetně informací o návrzích, námitkách, vyjádřeních.**

***Správní řád nevylučuje, aby výsledky daňové kontroly byly podkladem pro zahájení správního řízení a jedním z podkladů pro vydání rozhodnutí o přestupku, kterým je prokazováno porušení povinností při vedení účetnictví.***

*Protokoly sepsané v průběhu daňového řízení samy o sobě bez dalšího řízení nenahrazují dokazování, jež by měl vést správní orgán v řízení o uložení pokuty. Na zjištění učiněná v rámci daňové kontroly nelze pouze odkázat a případné námitky vznesené v průběhu správního řízení odmítnout. Vždy musí být zahájeno a vedeno správní řízení v této věci a těchto důkazních prostředků opatřených v daňovém řízení lze užít v řízení správním a případně z nich citovat v protokolu a následně i v rozhodnutí (viz rozhodnutí NSS 5 Afs 129/2004-43 ze dne 30. 11. 2005 na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)),*

- myšlenkový postup správního orgánu, který vytváří pravdivý a úplný obraz důkazního řízení včetně detailního uvedení všech použitých a nutných úvah a tvrzení podepřených důkazy. **Pouhé konstatování, že subjektem deklarované skutečnosti a tvrzení spolu vzájemně nekorespondují, bez důkazní opory nestačí. Správní uvážení musí respektovat zásady hmotné a procesně právní logiky.** Podstatné je, aby se správní orgán v rozhodnutí

dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, řádně a úplně zjistil skutkový stav, a tam, kde se jeho rozhodnutí opíralo o správní uvážení, nedošlo k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem (*viz rozhodnutí NSS 6 Azs 75/2005-46 ze dne 26. 1. 2006 na www.nssoud.cz*). Nelze konkrétním ustanovením, jednáním a důkazům podsouvat v rámci správního uvážení jiný význam, než jakému nasvědčují okolnosti daného případu i záměr zákonodárce (*zásada zákazu zneužití správního uvážení dle § 2 odst. 2 SŘ*).

**Výše pokuty** za porušení povinností podle ZoÚ pro účely § 37a odst. 1 a 2 je vázána procentuálně na hodnotu aktiv vymezenou v § 1d odst. 1 ZoÚ s tím, že při uložení pokuty přihlíží správní orgán k závažnosti protiprávního jednání, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a k okolnostem, za nichž bylo spácháno. Výše uložené pokuty za účetnictví je tak podle zákonné úpravy **individuálně vázána vedle závažnosti zjištěného porušení zákona také na majetkovou situaci účetní jednotky**, dle pravidel obsažených v § 37aa ZoÚ.

Výše pokuty není pouze výsledkem matematického propočtu, i když tvoří objektivizovaný základ pro její stanovení, **ale je výsledkem správního uvážení**, v jehož rámci se správní orgán zabývá všemi hledisky, jejichž demonstrativní výčet obsahuje § 38 ZOP, kterými jsou:

- význam zákonem chráněného zájmu, který byl přestupkem porušen nebo ohrožen,
- význam a rozsah následku přestupku,
- způsob spáchání přestupku,
- u fyzické osoby též druh a míra jejího zavinění, popřípadě pohnutka, je-li tato znakem skutkové podstaty přestupku,
- délka doby, po kterou trvalo protiprávní jednání pachatele nebo po kterou trval protiprávní stav udržovaný protiprávním jednáním pachatele,
- počet jednotlivých dílčích útoků, které tvoří pokračování v přestupku.

Výše pokuty za porušení povinností podle ZoÚ pro účely § 37a odst. 3 je vázána na maximální hranici pokuty do výše 100 000 Kč nebo 50 000 Kč s tím, že při uložení pokuty přihlíží správní orgán k závažnosti protiprávního jednání, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům a k okolnostem, za nichž bylo spácháno.

#### **4.4.6.4 Poučení o odvolání (§§ 96 až 98 ZOP)**

Proti rozhodnutí je přípustné odvolání, pokud se odvolatel po oznámení rozhodnutí písemně nebo ústně do protokolu odvolání nevzdal (§ 81 odst. 2 SŘ). Odvolání lze podat **ve lhůtě 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí (§ 83 odst. 1 SŘ) a podává**

**se u správního orgánu, který napadené rozhodnutí vydal dle § 86 odst. 1 SŘ.** V případě rozhodnutí dle § 37 a § 37a ZoÚ má včas podané odvolání odkladný účinek dle § 97 odst. 2 ZOP.

Poznámka: V případě podaného odvolání před oznámením rozhodnutí platí, že bylo podáno v první den odvolací lhůty.

#### **4.4.6.5 Aspekty přezkoumatelnosti a kvality rozhodnutí z pohledu jeho následné přezkoumatelnosti odvolacím orgánem či soudem**

**Rozhodnutí vydané na základě správního uvážení je přezkoumatelné soudem dle § 65 soudního řádu správního z těchto hledisek:**

- zda nevybočilo z mezí stanovených zákonem (např. zda se pokuta pohybuje v zákonem stanoveném rozpětí a žádným způsobem **nemůže být chápána jako kompenzace** nemožnosti dodatečného vyměření daně po uplatnění institutu postupu k odstranění pochybností upraveným v § 89 a 90 DŘ nebo v rámci daňové kontroly, kdy se správci daně v konkrétní důkazní situaci nepodařilo daňovému subjektu nezpochybnitelně prokázat krácení daňové povinnosti, případně jako akt msty),
- zda je rozhodnutí v souladu s pravidly logického usuzování, zda výše uložené pokuty je přiměřená skutkovému stavu řádně zjištěnému a není s ním v rozporu. Není úkolem soudů jednajících a rozhodujících ve správním soudnictví přezkoumávat spravedlnost trestu za spáchání správního deliktu z hlediska konkrétní výše nebo způsobu uložené sankce, nýbrž toliko zkoumat, zda byly splněny podmínky pro její uložení, zda správní orgán její výši náležitě a srozumitelně odůvodnil a zda při jejím ukládání nedošlo k překročení obecných mezí daných základními principy platného právního řádu (viz rozsudek NSS 4 As 47/2004-87 ze dne 22. 12. 2005 na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), zda a jak vzal správní orgán v úvahu hlediska zákonem stanovená (např. jaký mělo vliv a dopad protiprávní jednání účetní jednotky na činnost správního orgánu, tj. FÚ, resp. ÚP při vedení správního řízení, zda porušením povinností došlo ke ztížení či znemožnění jeho činnosti při prokazování a rozhodování o porušení povinností v souvislosti s vedením účetnictví a nápravě tohoto stavu). Závažnost porušení lze hodnotit z pohledu, zda bylo způsobeno úmyslně nebo nesprávnou aplikací příslušných ustanovení, čemuž bude odpovídat i přístup účetní jednotky k nápravě.

Závěrem je nutné zdůraznit, že žádný typ rozhodnutí nemůže obsahovat v odůvodnění obecné formulace. Tato uvedená **rozhodnutí vydaná v řízení**

**o přestupcích jsou specifická právě tou správní úvahou**, v rámci níž může být dvěma různým subjektům se stejnou majetkovou situací, za totéž protiprávní jednání, a v tomtéž zákonném rozpětí, uložena pokuta různě vysoká. ***Důvody těchto rozdílů musí být z rozhodnutí nezpochybnitelně patrné a rozhodnutí tak předvídatelné (zásada předvídatelnosti správního rozhodnutí dle § 2 odst. 4 SŘ). Chybějící konkrétní úvaha o výši pokuty zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí napadeného žalobou v otázce stanovení výše pokuty, a to i za situace, kdy z hlediska skutkových zjištění je uložení pokuty oprávněné.***

#### **4.5 Náklady řízení (§ 95 ZOP)**

Správní orgán uloží obviněnému, který byl uznán vinným, povinnost nahradit náklady řízení paušální částkou. S účinností od 1. 7. 2017 se vyhláška č. 520/2005 Sb. vztahuje i na řízení o všech přestupcích (§ 6). Paušální částku nákladů řízení nelze uložit v příkazním řízení, pokud je příkaz vydáván jako první úkon v řízení. Uloženou paušální částku lze na požádání podle § 79 odst. 5 SŘ snížit.

#### **4.6 Odvolací řízení (§ 81 až § 93 SŘ a § 96 až § 98 ZOP)**

Podle § 96 odst. 1 písm. a) ZOP se proti rozhodnutí o přestupku, kterým byla vyslovena vina, může odvolat obviněný v plném rozsahu. **Obviněný může v odvolání nebo v průběhu odvolacího řízení uvádět nové skutečnosti nebo důkazy (§ 97 odst. 1 ZOP).**

Ve smyslu § 86 odst. 1 SŘ se odvolání podává u správního orgánu, který napadené rozhodnutí vydal.

*Poznámka: Pro běh lhůt pro podání odvolání je podstatné, že bylo učiněno před příslušným orgánem, nikoliv před jiným např. odvolacím správním orgánem.*

##### **4.6.1 Náležitosti odvolání**

ZOP stanoví v § 96 odst. 1 písm. a), že proti rozhodnutí o přestupku, kterým byla vyslovena vina, se může obviněný odvolat v plném rozsahu. S ohledem na absenci vymezení náležitostí, které musí odvolání obsahovat, by mělo odvolání obsahovat náležitosti vymezené v § 37 odst. 2 SŘ a § 82 odst. 2 SŘ,

- přesné označení odvolatele,
- údaje o tom, proti kterému rozhodnutí směřuje,
- v jakém rozsahu je napadáno **(dle ZOP se obviněný může odvolat proti rozhodnutí v plné rozsahu; není-li však v odvolání uvedeno v jakém rozsahu je napadáno, platí, že se domáhá zrušení celého rozhodnutí),**

- rozpor s právními předpisy nebo nesprávnost rozhodnutí nebo řízení, jež mu předcházelo (*odvolání jen proti odůvodnění je nepřípustné dle § 82 odst. 1 a 2 SŘ*).

Právo podat odvolání nemá účastník řízení, který se tohoto práva vzdal dle § 81 odst. 2 SŘ, případně podat odvolání nelze znovu, pokud odvolatel vzal podané odvolání zpět dle § 81 odst. 3 SŘ.

- pro proces odstraňování vad podaného odvolání platí § 37 odst. 3 SŘ. Zákon mu nepřisuzuje formu rozhodnutí. Obsahem jsou nedostatky, způsoby jejich odstranění, lhůta, poučení o následcích pro případ neodstranění. Odvolací řízení se po dobu odstraňování vad nepřerušuje (odvolání není žádostí, která má speciální právní režim dle § 45 v návaznosti na § 66 odst. 1 SŘ).
- vady odvolání nemohou být automaticky důvodem pro zastavení odvolacího řízení, a to ani tehdy, pokud nebyly dle pokynu správního orgánu ve lhůtě odstraněny; záleží na jejich charakteru a vlivu na podání jako celku. Postup nalézacího správního orgánu, který řízení zastaví pouze z taxativně vyjmenovaných důvodů, pokud objektivně nastanou, upravuje § 88 odst. 2 SŘ v návaznosti na § 66 odst. 1 písm. a), e), f) nebo g) SŘ, na § 66 odst. 2 SŘ, jinak spis postupuje. Neodstranění vad odvolání mezi tyto důvody nepatří (viz Závěr č. 50 ze zasedání poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu ze dne 11. 12. 2006 Nedostatky a vady podání dle § 37 SŘ, Závěr č. 64 ze dne 26. 11. 2007 Způsob vyřízení podání označeného jako odvolání podaného osobu, která není účastníkem řízení, vše uveřejněno na <http://www.mvcr.cz/clanek/zavery-poradniho-sboru-ministra-vnitra-ke-spravnimu-radu.aspx>).

#### Poznámka:

Odvolání může mít tyto nedostatky:

- neobsahuje některou předepsanou náležitost,
- je neúplné,
- některá z náležitostí je nepřesná, neurčitá či nesrozumitelná.

**Jestliže je vada nepodstatná,** např. spočívá v neúplnosti náležitostí (např. uvedeno pouze příjmení podatele a chybí jeho jméno, neobsahuje č. j. napadených rozhodnutí, ale z údajů je patrné, která rozhodnutí jsou odvoláním napadena) nebo v nepřesnosti (je nesprávně označen správní orgán, jemuž je podání určeno), případně v neurčitosti návrhu, a podatel ji ani na výzvu správního orgánu neodstranil, nebrání tyto formální nedostatky v tom, aby se

odvoláním správní orgán zabýval. Ve správním spisu postupovaném odvolacímu orgánu budou tyto nedostatky zdokumentovány. **Takové vady nebrání řádnému projednání.**

**Jestliže je vada podstatná**, např. chybí-li u odvolání vlastnoruční podpis podatele (pokud podpis na podání zcela chybí, nelze zjistit, zda je podání skutečně projevem vůle osoby, která se v tomto podání identifikuje jako podatel), není-li uvedena adresa pobytu či sídla nebo je fiktivní.

Pokud nepodepsané odvolání nebude dodatečně podepsáno nebo potvrzeno či odstraněna jiná podstatná vada ani po výzvě dle § 37 odst. 3 SŘ, jedná se o odvolání, které nemůže být řádně projednáno, neboť nelze posoudit naplnění podmínek podle § 81 odst. 1 správního řádu. V případě anonymního podání se tedy nejedná o dostatečně určité projevení vůle (není zřejmé, kdo je činí) a z toho důvodu vzniká nejistota o oprávnění takové osoby podání učinit. Pokud by bylo připuštěno anonymní podání jako řádné podání, znamenalo by to narušení právní jistoty a ve svém důsledku by to mohlo vést k obcházení zákona, neboť kdokoliv, kdo by nebyl k učinění podání oprávněn, by jej mohl učinit jako anonymní. Připuštění anonymního podání by rovněž mohlo být v rozporu se zásadou rovnosti zakotvenou v § 7 odst. 1 správního řádu, podle níž mají dotčené osoby při uplatňování svých procesních práv rovné postavení. **Jedná se tedy o takovou vadu, která brání řádnému projednání věci, o čemž bude podatel ve výzvě poučen.**

Pokud se podepsaná osoba identifikuje jako zmocněnec podatele, avšak k podání nepřiloží plnou moc, případně předložená plná moc není úředně ověřena tehdy, kdy to zákon stanoví, a podatel ji ani na výzvu správního orgánu podle § 37 odst. 3 SŘ nedoplnil či vady plné moci neodstranil, jednalo by se o podání učiněné osobou k tomu neoprávněnou. Pokud tak podatel učiní po lhůtě stanovené ve výzvě, pak podání posoudí správní orgán jako **opožděné odvolání**.

**V tom případě se jedná o vadu, která nebrání řádnému projednání věci**, nalézací správní orgán předloží odvolání se spisovým materiálem odvolacímu orgánu s vyjádřením názoru, že jde o **odvolání nepřípustné podané neoprávněnou osobou, nebo opožděné**, a to ve lhůtě 10 dnů dle § 88 odst. 1 SŘ. **O tomto postupu i podatele poučí ve výzvě.**

Odvolací orgán rozhoduje v tomto případě dle § 88 a § 92 SŘ a buď se ztotožní s názorem nalézacího orgánu, nebo jej vrátí zpět k řízení k postupu dle § 86 a § 88 SŘ. **Lhůta 30 dnů běží od vrácení spisu nalézacímu orgánu.**

Doplnění odvolání tak, aby odpovídalo formě stanovené § 37 odst. 4 SŘ po lhůtě 5 dnů, posoudí správní orgán jako **opožděné odvolání** s postupem dle § 88 a § 92 SŘ. Pokud bylo odvolání podáno pomocí jiných technických prostředků, zejména dálnopisem, telefaxem, elektronicky bez zaručeného podpisu a nebude doplněno do 5 dnů písemně, ústně



do protokolu či o zaručený podpis, správní orgán podatele nevyzývá k odstranění vzhledem k tomu, že tuto povinnost a lhůtu stanoví přímo zákon a takové **podání jako by nebylo podáno**.

#### **4.6.2 Postup správního orgánu, který napadené rozhodnutí vydal (nalézací správní orgán)**

Včasně a přípustné odvolání pro rozhodnutí o přestupku **má vždy** odkladný účinek, který nelze vyloučit.

Správní orgán, který napadené rozhodnutí vydal, **doplní řízení o důkazy**, pokud z podaného odvolání, které dle § 97 odst. 1 ZOP může obsahovat i nové skutečnosti nebo nové důkazy, vyplývá nutnost je provést, **s výjimkou opožděného a nepřipustného odvolání** dle § 86 odst. 2 SŘ. Při doplňování řízení se správní orgán řídí zásadou, že při navrhování nových důkazů a nových skutečností uvedených v odvolání nebo v průběhu odvolacího řízení, se ve smyslu § 97 odst. 1 ZOP přihlédne vždy k takovým skutečnostem a důkazům.

Ve smyslu § 97 odst. 3 ZOP ve vymezených případech řízení zastaví a zruší napadené rozhodnutí (odpovědnosti za přestupek zanikla, o totožném přestupku zahájil řízení proti téže osobě jiný správní orgán, o skutku již bylo pravomocně rozhodnuto správním orgánem nebo orgánem činným v trestním řízení, obviněný zemřel nebo zanikl).

**Správní orgán, který napadené rozhodnutí vydal, může** o odvolání rozhodnout (§ 97 odst. 1 ZOP) a dle § 87 SŘ **napadené rozhodnutí zrušit nebo změnit**, jestliže odvolání v plném nebo částečném rozsahu vyhoví.

**Nerozhodne-li správní orgán, který napadené rozhodnutí vydal, dle tohoto ustanovení o odvolání:**

- předá spis se svým stanoviskem odvolacímu správnímu orgánu **do 30 dnů ode dne doručení odvolání** dle § 88 SŘ (**před předáním spisu** odvolacímu orgánu **správní orgán řízení zastaví**, pokud nastaly důvody výše uvedené),
- v případě nepřipustného nebo opožděného odvolání předá spis odvolacímu orgánu **do 10 dnů**.

Dle § 89 odst. 1 SŘ je odvolacím orgánem nejbližší nadřízený správní orgán.

Spis je předáván v podobě stanovené § 17 SŘ, se stanoviskem správního orgánu dle § 88 SŘ, jehož obsah si určují správní orgány ve svých interních předpisech, tedy úplný se všemi podklady, opatřenými pořadovými čísly a s úplným spisovým přehledem, obsahujícím úplný časový sled vkladu listů a jejich obsahu. Pokud je

napadána jen část výroku, předkládá se jen ta část spisu, která se jich obsahově týká. V případě opožděného nebo nepřipustného odvolání se stanovisko správního orgánu omezí jen na zdůvodnění těchto skutečností, aniž by se zabýval jeho obsahem. **Není-li schopen nalézací správní orgán tyto skutečnosti spravedlivě posoudit, přistupuje se k odvolání jako k včasné a řádně podanému.**

#### **4.6.3 Postup odvolacího orgánu**

Podle § 98 odst. 1 ZOP odvolací správní orgán přezkoumává napadené rozhodnutí v plném rozsahu. Platí, že odvolací správní orgán nemůže změnit výrok napadeného rozhodnutí o správním trestu v neprospěch obviněného.

##### **4.6.3.1 Způsoby rozhodování o odvolání**

Odvolací správní orgán rozhoduje v odvolacím řízení takto:

- **podle § 90 odst. 1 písm. a) SŘ napadené rozhodnutí nebo jeho část zruší a řízení zastaví**
  - v případě, že napadené rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy, nebo že je nesprávné - jedná se o zrušení rozhodnutí z hmotně právních důvodů,
  - jde-li o odvolání proti rozhodnutí o předběžném opatření, a nabylo-li již rozhodnutí ve věci právní moci,**a ve zbytku rozhodnutí potvrdí dle § 90 odst. 5 SŘ, pokud napadené rozhodnutí zruší jen zčásti.**
- **podle § 90 odst. 1 písm. b) SŘ napadené rozhodnutí nebo jeho část zruší a věc vrátí k novému projednání správnímu orgánu, který rozhodnutí vydal**
  - v případě, že napadené rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy, nebo že je nesprávné,
  - v odůvodnění vysloví odvolací orgán právní názor, jímž je správní orgán, který napadené rozhodnutí vydal, při novém projednání věci vázán,**a ve zbytku rozhodnutí potvrdí dle § 90 odst. 5 SŘ, pokud napadené rozhodnutí zruší jen zčásti.**

- podle § 90 odst. 1 písm. c) SŘ napadené rozhodnutí nebo jeho část **změní (v tomto případě nelze rozhodnutí o výši pokuty změnit v neprospěch obviněného)**
  - v případě, že napadené rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy nebo že je nesprávné,
  - změnu nelze provést, pokud by tím některému z účastníků, jemuž je ukládána povinnost, hrozila újma z důvodu ztráty možnosti odvolat se,
  - odvolací orgán nemůže změnit napadené rozhodnutí v neprospěch odvolatele,
  - podle § 36 odst. 3 (tj. že musí být dána možnost účastníkovi vyjádřit se k podkladům rozhodnutí) se postupuje, pouze pokud jde o podklady rozhodnutí nově pořízené odvolacím orgánem, nikoliv pokud na základě stejných podkladů vychází z jiného právního názoru,
  - je-li to zapotřebí k odstranění vad odůvodnění, změní odvolací orgán rozhodnutí v části odůvodnění

**a ve zbytku rozhodnutí potvrdí dle § 90 odst. 5 SŘ, pokud napadené rozhodnutí změní jen zčásti.**
- podle § 90 odst. 4 SŘ napadené rozhodnutí **zruší a řízení zastaví (procesní důvody)**
  - v případě, že odvolací orgán zjistí, že nastala skutečnost, která odůvodňuje zastavení řízení,
  - důvody pro zastavení řízení jsou uvedeny v § 66 SŘ (k zastavení řízení je také oprávněn správní orgán v prvním stupni v zákonem vymezených případech - § 97 odst. 3 ZOP).
- podle § 90 odst. 5 SŘ **odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí**
  - neshledá-li důvod pro postup podle § 90 odst. 1 až 4 SŘ.
- podle § 92 odst. 1 SŘ **zamítne opožděné nebo nepřípustné odvolání**
  - jestliže rozhodnutí již nabylo právní moci,
  - následně zkoumá, zda nejsou dány předpoklady pro přezkoumání rozhodnutí v přezkumném řízení (§ 100 ZOP), pro obnovu řízení (§ 100 SŘ) nebo pro vydání nového rozhodnutí (§ 99 ZOP), při respektování společného ustanovení (§ 102 SŘ),
  - shledá-li předpoklady pro zahájení přezkumného řízení, pro obnovu řízení nebo pro vydání nového rozhodnutí, posuzuje se opožděné

nebo nepřipustné odvolání jako podnět k přezkumnému řízení nebo žádost o obnovu řízení nebo žádost o vydání nového rozhodnutí,

- dojde-li odvolací orgán k závěru, že odvolání bylo podáno včas a že je přípustné, vrátí věc správnímu orgánu, který rozhodl v prvním stupni (§ 90 odst. 2 SŘ) a ten dále postupuje podle § 86 odst. 2 SŘ (od vrácení spisu nalézacímu orgánu běží nová lhůta 30 dnů pro postoupení spisu, neshledá-li důvod pro použití autoremedury).

#### **4.6.3.2 Náležitosti rozhodnutí**

- § 68 a § 69 SŘ,
- proti rozhodnutí odvolacího orgánu se nelze dále odvolat (§ 91 odst. 1 SŘ).

#### **4.6.3.3 Lhůta pro vydání rozhodnutí v odvolacím řízení (§ 90 odst. 6 SŘ)**

- rozhodnutí vydá odvolací orgán ve lhůtách stanovených v § 71 SŘ (stejně jako v případě vydání rozhodnutí o přestupku),
- lhůta počíná běžet dnem předání spisu odvolacímu orgánu k rozhodnutí (§ 88 SŘ).

#### **4.6.3.4 Právní moc (§ 91 SŘ):**

- rozhodnutí odvolacího orgánu je v právní moci, jestliže bylo oznámeno všem odvolatelům a účastníkům uvedeným v § 27 odst. 1 SŘ (§ 91 odst. 1 SŘ),
- dnem následujícím po zastavení řízení (§ 91 odst. 3 SŘ) - **řízení o odvolání je zastavené dnem zpětvzetí odvolání** - *odvolání lze vzít zpět nejpozději do vydání rozhodnutí odvolacího orgánu* (o zpětvzetí odvolání se rozhoduje usnesením, které se poznamenává do spisu a odvolatel se o tom vyrozumí),
- dnem následujícím po dni, kdy se účastník vzdal práva podat odvolání (§ 91 odst. 4 SŘ).

#### **4.7 Správní spis (§ 17 SŘ a některá ustanovení ZOP)**

Podle SŘ jsou správní úřady povinny vést systém spisové služby. Obsah spisu je demonstrativně vymezen v § 17 odst. 1 SŘ a v něm jsou zaneseny veškeré písemnosti vztahující se k dané věci. Správní spis musí obsahovat spisový přehled písemností správnímu orgánu adresovaných či jím vydaných v chronologickém časovém sledu, tj. s určením data, kdy byly do spisu vloženy. Je hrubým porušením správního řádu a nesprávným postupem, pokud správní orgán dodatečně do spisu doplňuje písemnosti mimo chronologický přehled. Písemnosti, na které se vztahuje povinnost mlčenlivosti při správě daní, se vedou odděleně od správního spisu

v utajené příloze. Do spisu se také poznamená oprávněná úřední osoba, která vystupuje v jakékoliv fázi správního řízení. Otázku správního spisu vymezuje také spisový řád Finanční správy České republiky č. j. 47448/12-1910 ve znění jeho změn.

Současně ZOP v souvislosti se spisem stanoví některé povinnosti v souvislosti s vedením spisu a jeho obsahu. Jedná se o:

- předání spisu i v průběhu řízení, kdy správní orgán vydá usnesení, které se pouze poznamená do spisu (§ 64 ZOP),
- usnesení o odložení věci, aniž správní orgán řízení zahájí, kdy se usnesení pouze poznamená do spisu (§ 76 ZOP),
- usnesení o zastavení řízení v zákonem vymezených případech, kdy se usnesení pouze poznamená do spisu (§ 86 odst. 2 ZOP).

Spisový řád Finanční správy České republiky ze dne 19.12.2012 č. j. 47448/12-1910, včetně jeho doplnění a změn (dále jen „spisový řád“), od 1. 1. 2018 upravuje v čl. 20a obsah a náležitosti správního spisu. Mimo jiného uvádí, že *„Správní spis musí obsahovat soupis všech písemností, které jsou v něm založeny, včetně příloh, s určením data, kdy byly do spisu vloženy. Písemnosti se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou“*. Je zcela nezbytné postupovat podle citovaného článku spisového řádu pro správné vedení správního spisu.

#### **4.8 Postup při neuložení pokuty při zjištění porušení účetních předpisů**

Pokud správce daně zjistí porušení povinností vyplývajících ze zákona o účetnictví, za jejichž porušení lze uložit pokutu, a přesto i s ohledem na všechny zjištěné okolnosti v rámci správního uvážení rozhodne, že řízení nezahájí, případně když bude řízení zastaveno dle § 86 ZOP, potom celý postup jeho správního uvážení, že uložení pokuty nenastane, musí být zřejmý ze spisu, formou úředního záznamu. ***V případě upuštění od uložení sankce v zahájeném a řádně vedeném řízení jsou všechny skutkové a právní skutečnosti včetně správní úvahy správního orgánu patrné z rozhodnutí, které se oznamuje dle § 72 SŘ a proti kterému se lze odvolat dle § 96 ZOP a § 83 SŘ (rozhoduje se o vině, ale sankce se neuloží z důvodů, že samotné projednání k nápravě pachatele přestupku postačí, ukládají se i náklady řízení, protože byl pachatel uznán vinným, vše uvedeno ve výroku).***

V případě zastavení již zahájeného řízení z důvodů vymezených § 86 odst. 1 ZOP jsou všechny skutkové a právní skutečnosti včetně správní úvahy správního orgánu

patrné z usnesení, které se v taxativně jmenovaných případech pouze poznamenává do spisu dle § 86 odst. 2 ZOP (poznámenáním do spisu nabývá právní moci a nelze se proti němu odvolat dle § 76 SŘ), v ostatních případech § 86 odst. 1 ZOP (se usnesení oznamuje dle § 72 SŘ, proti kterému se lze odvolat dle § 76 a § 83 SŘ (nerozhoduje-li se o vině)).

Je tedy rozdíl mezi

1. upuštěním od uložení sankce (upuštění od uložení správního trestu) v zahájeném řízení - viz § 43 ZOP, kde se předpokládá v zahájeném řízení rozhodnout o vině s možností odvolání, ale pokutu neuložit, z důvodů, že samotné projednání k nápravě pachatele přestupku postačí, kde se ukládají i náklady řízení, protože byl pachatel uznán vinným (vše uvedeno ve výroku),
2. nezahájením řízení např. z podnětu oznamovatele po jeho prošetření není shledán důvod pro vedení řízení, protože dosud zjištěné okolnosti i na základě podání vysvětlení nasvědčují tomu, že se skutek nestal nebo se nejedná o přestupek anebo byl již prekludován případně i z důvodů, pro které by řízení jinak bylo v jeho průběhu zastaveno z důvodů § 86 ZOP, a
3. zastavením řízení dle § 86 ZOP v průběhu řízení.

Ing. Jiří Fojtík  
ředitel sekce

## 5 VZORY ROZHODNUTÍ

### 5.1 Vzor: Rozhodnutí o přestupku podle § 93 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich

Označení správního orgánu

Adresa správního orgánu

Č. j.: XXXX

Počet listů: X

#### ROZHODNUTÍ

##### o přestupku

Finanční úřad pro / Specializovaný finanční úřad, Územní pracoviště v / ve ....., se sídlem ....., jako věcně příslušný správní orgán podle § 10 odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní orgán“), v řízení o přestupku vedeném podle zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“), a zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“), rozhodl takto:

I. Obviněný **[Název, Sídlo a IČO právnické osoby]; [Titul. Jméno Příjmení, nar. X. měsíc XXXX]**, místo podnikání **adresa místa podnikání u podnikající fyzické osoby** (dále jen „obviněný“) se **uznává vinným** z přestupku podle ustanovení § XX ZoÚ, neboť porušil/a povinnost **(doplnit zákonné vyjádření skutkové podstaty)**, tím že **(jasná identifikace konkrétního porušení povinnosti obviněného vyplývající ze ZoÚ, tj. popis skutku s označením místa, času a způsobu jeho spáchání)**, čímž porušila ustanovení § XX ZoÚ.

II. Za přestupek se obviněnému v souladu s [odkaz na ustanovení zákona o účetnictví a výměru správního trestu] **ukládá pokuta** ve výši xxx Kč (slovy xxx korun českých)] splatná [do 30 dnů] ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí (§ 46 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky).

III. Obviněnému se v souladu s § 95 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky a § 6 odst. 1 vyhlášky č. 520/2005 Sb., o rozsahu hotových výdajů a ušlého výdělku, které správní orgán hradí jiným osobám, a o výši paušální částky nákladů řízení, ve znění pozdějších předpisů, **ukládá povinnost** nahradit náklady řízení paušální částkou ve výši 1 000,- Kč (slovy jeden tisíc korun českých) splatnou [do 30] dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

IV. Pokuta a náklady řízení jsou splatné na účet správního orgánu, a to bezhotovostním převodem nebo složenkou, na číslo účtu ....., vedeného u banky ....., konstantní symbol ....., variabilní symbol ....., případně v hotovosti v pokladně správního orgánu, a to ve dnech ....., v době od .... hod. do .... hod.

#### O d ů v o d n ě n í:

*V odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal se všemi návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.*

*Je nutné se podřadit konkrétní skutkové okolnosti pod znaky skutkové podstaty přestupku, zabývat se všemi podmínkami odpovědnosti, včetně materiálního znaku přestupku, tj. společenské škodlivosti (§ 5 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Je nutné zabývat se i dalšími podmínkami odpovědnosti a u právnické osoby a případně též podnikající fyzické osoby se zkoumá mimo dalšího i přičitatelnost jednání fyzických osob, které za ni jednájí (§ 20 a 22 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Dále se posuzuje, zda právnická nebo podnikající fyzická osoba prokázala, že vynaložila veškeré úsilí, aby porušení povinnosti zabránila (§ 21 a 23 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky).*



*Při odůvodnění uloženého správního trestu je třeba zabývat se zejména okolnostmi uvedenými v § 37 zákona o odpovědnosti za přestupky, povahou a závažností přestupku podle kritérií uvedených v § 38 zákona o odpovědnosti za přestupky, včetně polehčujících a přitěžujících okolností v § 39 a 40 zákona o odpovědnosti za přestupky. U pokuty se odůvodní její přiměřenost a potřebnost z hlediska preventivně-represivní funkce, a to v rámci zákonného rozpětí s přihlédnutím k povaze a závažnosti přestupku. Obdobně u dalších institutů, například u omezujícího opatření je třeba odůvodnit přímou souvislost mezi spáchaným přestupkem a omezujícím opatřením a jeho přiměřenost povaze a závažnosti spáchaného přestupku a osobním poměrům pachatele.*

*Rovněž je třeba odůvodnit uložení paušální částky náhradu nákladů řízení. Správní orgán může na požádání paušální částku snížit. Je tedy třeba uvést, že obviněný o toto nepožádal, anebo v případě že tak učinil, proč mu nebylo vyhověno (viz § 79 odst. 5 správního řádu).*

Současně vedle výroku o uložení pokuty správní orgán rozhodl o povinnosti nahradit náklady řízení a to dle § 95 odst. 1 přestupkového zákona. Podle ustanovení § 6 odst. 1 vyhlášky Ministerstva vnitra č. 520/2005 Sb., o rozsahu hotových výdajů a ušlého výdělku, které správní orgán hradí jiným osobám, a o výši paušální částky nákladů řízení paušální částka nákladů správního řízení, které obviněný vyvolal porušením své právní povinnosti, činí 1 000 Kč. S ohledem na to, že obviněný vyvolal předmětné řízení porušením své právní povinnosti, se mu ukládá v souladu s citovanými ustanoveními povinnost uhradit náklady řízení ve výši 1 000 Kč.

#### P o u č e n í:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat odvolání u *označení správního orgánu, který napadené rozhodnutí vydal*, a to do 15 dnů ode dne jeho oznámení. O odvolání rozhoduje *označení nadřízeného služebního orgánu*. Včas podané odvolání má odkladný účinek (§ 97 odst. 1 zákona o přestupcích).

Titul, jméno, příjmení, funkce  
a podpis oprávněné úřední osoby

Otisk úředního razítka

**Rozdělovník:** Za podpisovou doložkou by mělo být jednoznačně uvedeno, komu se rozhodnutí oznamuje. Toto je aktuální například v případech, kdy účastník řízení je zastoupen zmocněncem (přitom je nutno rozlišovat rozsah zmocnění dle § 33 odst. 2 správního řádu).

**5.2 Vzor: Rozhodnutí o přestupku podle § 93 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich – právní nástupce**

Označení správního orgánu

Adresa správního orgánu

Č. j.: XXXX

Počet listů: X

**R O Z H O D N U T Í**

**o p ř e s t u p k u**

Finanční úřad pro / Specializovaný finanční úřad, Územní pracoviště v / ve ....., se sídlem ....., jako věcně příslušný správní orgán podle § 10 odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní orgán“), v řízení o přestupku vedeném podle zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“), a zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“), rozhodl takto:

I. Obviněný **[Název, Sídlo a IČO právnické osoby]; [Titul. Jméno Příjmení, nar. X. měsíc XXXX]**, místo podnikání **adresa místa podnikání u podnikající fyzické**

**osoby**] (dále jen „obviněný“) se jako právní nástupce: [Název, Sídlo a IČO právnické osoby]; [Titul. Jméno Příjmení, nar. X. měsíc XXXX], jejímž místem podnikání bylo: **adresa místa podnikání u podnikající fyzické osoby**], uznává vinným z přestupku podle ustanovení § XX ZoÚ, neboť porušil/a povinnost **(doplnit zákonné vyjádření skutkové podstaty)**, tím že **(jasná identifikace konkrétního porušení povinnosti obviněného vyplývající ze ZoÚ, tj. popis skutku s označením místa, času a způsobu jeho spáchání)**, čímž porušila ustanovení § XX ZoÚ.

II. Za přestupek se obviněnému v souladu s [odkaz na ustanovení právního předpisu upravujícího druh a výměru správního trestu] **ukládá [druh a výměra správního trestu, např. pokuta ve výši xxx Kč (slovy xxx korun českých)]** splatná [do 30 dnů] ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí (§ 46 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky).

III. Obviněnému se v souladu s § 95 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky, a § 6 odst. 1 vyhlášky č. 520/2005 Sb., o rozsahu hotových výdajů a ušlého výdělku, které správní orgán hradí jiným osobám, a o výši paušální částky nákladů řízení, ve znění pozdějších předpisů, **ukládá povinnost** nahradit náklady řízení paušální částkou ve výši 1 000,- Kč (slovy jeden tisíc korun českých) splatnou [do 30] dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

IV. Pokuta a náklady řízení jsou splatné na účet správního orgánu, a to bezhotovostním převodem nebo složenkou, na číslo účtu ....., vedeného u banky ....., konstantní symbol ....., variabilní symbol ....., případně v hotovosti v pokladně správního orgánu, a to ve dnech ....., v době od ..... hod. do ..... hod.

#### O d ů v o d n ě n í:

*V odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal se všemi návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.*

*Je nutné se podřadit konkrétní skutkové okolnosti pod znaky skutkové podstaty přestupku, zabývat se všemi podmínkami odpovědnosti, včetně materiálního znaku přestupku, tj. společenské škodlivosti (§ 5 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Je nutné zabývat se i dalšími podmínkami odpovědnosti a u právnické osoby a případně též podnikající fyzické osoby se zkoumá mj. přičitatelnost jednání fyzických osob, které za ni jednají (§ 20 a 22 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Dále se posuzuje, zda právnická nebo podnikající fyzická osoba prokázala, že vynaložila veškeré úsilí, aby porušení povinnosti zabránila (§ 21 a 23 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Při odůvodnění uloženého správního trestu je třeba zabývat se zejména okolnostmi uvedenými v § 37 zákona o odpovědnosti za přestupky, povahou a závažností přestupku podle kritérií uvedených v § 38 zákona o odpovědnosti za přestupky, včetně polehčujících a přitěžujících okolností v § 39 a 40 zákona o odpovědnosti za přestupky. U pokuty se odůvodní její přiměřenost a potřebnost z hlediska preventivně-represivní funkce, a to v rámci zákonného rozpětí s přihlédnutím k povaze a závažnosti přestupku. Obdobně u dalších institutů, například u omezujícího opatření je třeba odůvodnit přímou souvislost mezi spáchaným přestupkem a omezujícím opatřením a jeho přiměřenost povaze a závažnosti spáchaného přestupku a osobním poměrům pachatele.*

*Rovněž je třeba odůvodnit uložení paušální částky náhradu nákladů řízení. Správní orgán může na požádání paušální částku snížit. Je tedy třeba uvést, že obviněný o toto nepožádal, anebo v případě že tak učinil, proč mu nebylo vyhověno (viz § 79 odst. 5 správního řádu).*

Současně vedle výroku o uložení pokuty správní orgán rozhodl o povinnosti nahradit náklady řízení a to dle § 95 odst. 1 přestupkového zákona. Podle ustanovení § 6 odst. 1 vyhlášky Ministerstva vnitra č. 520/2005 Sb., o rozsahu hotových výdajů a ušlého výdělku, které správní orgán hradí jiným osobám, a o výši paušální částky nákladů řízení paušální částka nákladů správního řízení, které obviněný vyvolal porušením své právní povinnosti, činí 1 000 Kč. S ohledem na to, že obviněný vyvolal předmětné řízení porušením své právní povinnosti, se mu ukládá v souladu s citovanými ustanoveními povinnost uhradit náklady řízení ve výši 1 000 Kč.

#### **P o u č e n í:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat odvolání u **označení správního orgánu**, který napadené rozhodnutí vydal, a to do 15 dnů ode dne jeho oznámení. O odvolání rozhoduje **označení nadřízeného služebního orgánu**. Včas podané odvolání má odkladný účinek (§ 97 odst. 1 zákona o přestupcích).

Titul, jméno, příjmení, funkce  
a podpis oprávněné úřední osoby

Otisk úředního razítka

**Rozdělovník: Za podpisovou doložkou by mělo být jednoznačně uvedeno, komu se rozhodnutí oznamuje. Toto je aktuální například v případech, kdy účastník řízení je zastoupen zmocněncem (přitom je nutno rozlišovat rozsah zmocnění dle § 33 odst. 2 správního řádu).**

### **5.3 Vzor Příkaz podle § 90 ZOP**

Označení správního orgánu

Adresa správního orgánu

Č. j.: XXXX

Počet listů: X

Spisová značka: xxxxxx/yy

## **P Ř Í K A Z**

Finanční úřad pro / Specializovaný finanční úřad, Územní pracoviště v / ve ....., se sídlem ....., jako věcně příslušný správní orgán podle § 10 odst. 1 písm. b) a odst. 2

písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní orgán“), v řízení o přestupku vedeném podle zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“), a ve spojení s § 150 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“), rozhodl v řízení o přestupku takto:

I. Obviněný **[Název, Sídlo a IČO právnické osoby]; [Titul. Jméno Příjmení, nar. X. měsíc XXXX]**, místo podnikání **adresa místa podnikání u podnikající fyzické osoby** (dále jen „obviněný“) se **uznává vinným** z přestupku podle ustanovení § XX ZoÚ, neboť porušil/a povinnost **(doplnit zákonné vyjádření skutkové podstaty)**, tím že **(jasná identifikace konkrétního porušení povinnosti obviněného vyplývající ze ZoÚ, tj. popis skutku s označením místa, času a způsobu jeho spáchání)**, čímž porušila ustanovení § XX ZoÚ.

II. Za spáchaný přestupek se obviněnému ukládá (uvést konkrétní správní trest) podle ustanovení § 37/37a odst. 1 písm. x) a § 37 odst. 2 písm. x / § 37a odst. 4 písm. x ZoÚ, ve spojení s § 90 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky **ve výši XXX Kč (slovy: XXXXXX Kč).**

IV. Pokuta a náklady řízení jsou splatné na účet správního orgánu, a to bezhotovostním převodem nebo složenkou, na číslo účtu ....., vedeného u banky ....., konstantní symbol ....., variabilní symbol ....., případně v hotovosti v pokladně správního orgánu, a to ve dnech ....., v době od ..... hod. do ..... hod.

### Odůvodnění

*V odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal se všemi návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.*

*Je nutné se podřadit konkrétní skutkové okolnosti pod znaky skutkové podstaty přestupku, zabývat se všemi podmínkami odpovědnosti, včetně materiálního znaku přestupku, tj. společenské škodlivosti (§ 5 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Je nutné zabývat se i dalšími podmínkami odpovědnosti, a u právnické osoby a případně též podnikající fyzické osoby se zkoumá mj. přičitatelnost jednání fyzických osob, které za ni jednají (§ 20 a 22 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Dále se posuzuje, zda právnická nebo podnikající fyzická osoba prokázala, že vynaložila veškeré úsilí, aby porušení povinnosti zabránila (§ 21 a 23 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Při odůvodnění uloženého správního trestu je třeba zabývat se zejména okolnostmi uvedenými v § 37 zákona o odpovědnosti za přestupky, povahou a závažností přestupku podle kritérií uvedených v § 38 zákona o odpovědnosti za přestupky, včetně polehčujících a přitěžujících okolností v § 39 a 40 zákona o odpovědnosti za přestupky. U pokuty se odůvodní její přiměřenost a potřebnost z hlediska preventivě-represivní funkce, a to v rámci zákonného rozpětí s přihlédnutím k povaze a závažnosti přestupku. Obdobně u dalších institutů, například u omezujícího opatření je třeba odůvodnit přímou souvislost mezi spáchaným přestupkem a omezujícím opatřením a jeho přiměřenost povaze a závažnosti spáchaného přestupku a osobním poměrům pachatele.*

*Rovněž je třeba odůvodnit uložení paušální částky náhradu nákladů řízení. Správní orgán může na požádání paušální částku snížit. Je tedy třeba uvést, že obviněný o toto nepožádal, anebo v případě že tak učinil, proč mu nebylo vyhověno (viz § 79 odst. 5 správního řádu).*

Současně vedle výroku o uložení pokuty správní orgán rozhodl o povinnosti nahradit náklady řízení a to dle § 95 odst. 1 přestupkového zákona. Podle ustanovení § 6 odst. 1 vyhlášky Ministerstva vnitra č. 520/2005 Sb., o rozsahu hotových výdajů a ušlého výdělku, které správní orgán hradí jiným osobám, a o výši paušální částky nákladů řízení paušální částka nákladů správního řízení, které obviněný vyvolal porušením své právní povinnosti, činí 1 000 Kč. S ohledem na to, že obviněný vyvolal předmětné řízení porušením své právní povinnosti, se mu ukládá v souladu s citovanými ustanoveními povinnost uhradit náklady řízení ve výši 1 000 Kč.

### **Poučení**

Proti tomuto příkazu může ten, jemuž se povinnost ukládá, podat v souladu s § 150 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, odpor ve lhůtě 8 dnů ode dne jeho oznámení; prvním dnem lhůty je den následující po dni oznámení příkazu. Odpor se podává u správního orgánu, který tento příkaz vydal. Včasným podáním odporu se příkaz ruší a řízení pokračuje. Příkaz, proti němuž nebyl podán odpor, se stává pravomocným rozhodnutím.

Příkaz, proti kterému byl podán odpor, se stává prvním úkonem ve správním řízení, je jím tedy zahájeno řízení o shora vymezeném přestupku.

<i>otisk</i>	titul, jméno, příjmení a funkce
<i>úředního</i>	oprávněné úřední osoby
<i>razítka</i>	

*Rozdělovník: Za podpisovou doložkou by mělo být jednoznačně uvedeno, komu se rozhodnutí oznamuje. Toto je aktuální například v případech, kdy účastník řízení je zastoupen zmocněncem (přitom je nutno rozlišovat rozsah zmocnění dle § 33 odst. 2 správního řádu).*

#### **5.4 Vzor: Rozhodnutí o odvolání správního orgánu prvního stupně (zrušení, změna výše pokuty)**

Označení správního orgánu

Adresa správního orgánu

Č. j.: XXXX

Počet listů: X

### **R O Z H O D N U T Í** **o o d v o l á n í**

Finanční úřad v ..... / Specializovaný finanční úřad, Územní pracoviště v ....., jako věcně příslušný správní orgán podle § 10 odst. 1 b) a odst. 2 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní orgán“), v řízení o odvolání podle § 97 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za



přestupky“), a zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), proti rozhodnutí o přestupku č. j. xxxxxxxx ze dne ....., podaném obviněným z přestupku, rozhodl takto:

I. Odvolání ve věci rozhodnutí správního orgánu č. j. xxxxxxxxxxxx ze dne ....., vydané obviněnému *Název, Sídlo a IČO právnické osoby*][*Titul. Jméno Příjmení*, nar. *X. měsíc XXXX*], místo podnikání *adresa místa podnikání u podnikající fyzické osoby*] (dále jen „obviněný“), kterým byl uznán vinným z přestupku se vyhovuje a výše uvedené rozhodnutí o přestupku **se ruší a řízení se zastavuje / mění tak**, že se výše pokuty z částky ... Kč (slovy xxx korun českých) mění na částku ... Kč (slovy xxx korun českých).

II. Pokuta je splatná [do 30] dnů na účet správního orgánu, a to bezhotovostním převodem nebo složenkou, na číslo účtu ....., vedeného u banky ....., konstantní symbol ....., variabilní symbol ....., případně v hotovosti v pokladně správního orgánu, a to ve dnech ....., v době od ..... hod. do ..... hod.

#### O d ů v o d n ě n í:

*V odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal se všemi návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.*

*Je nutné se podřadit konkrétní skutkové okolnosti pod znaky skutkové podstaty přestupku, zabývat se všemi podmínkami odpovědnosti, včetně materiálního znaku přestupku, tj. společenské škodlivosti (§ 5 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Je nutné zabývat se i dalšími podmínkami odpovědnosti, a u právnické osoby a případně též podnikající fyzické osoby se zkoumá mj. přičitatelnost jednání fyzických osob, které za ni jednájí (§ 20 a 22 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Dále se posuzuje, zda právnická nebo podnikající fyzická osoba prokázala, že vynaložila veškeré úsilí, aby porušení povinnosti zabránila (§ 21 a 23 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Při odůvodnění uloženého správního trestu je třeba zabývat se zejména okolnostmi uvedenými v § 37 zákona o odpovědnosti za přestupky, povahou a závažností*

*přestupku podle kritérií uvedených v § 38 zákona o odpovědnosti za přestupky, včetně polehčujících a přitěžujících okolností v § 39 a 40 zákona odpovědnosti za přestupky. U pokuty se odůvodní její přiměřenost a potřebnost z hlediska preventivě-represivní funkce, a to v rámci zákonného rozpětí s přihlédnutím k povaze a závažnosti přestupku. Obdobně u dalších institutů, například u omezujícího opatření je třeba odůvodnit přímou souvislost mezi spáchaným přestupkem a omezujícím opatřením a jeho přiměřenost povaze a závažnosti spáchaného přestupku a osobním poměrům pachatele.*

*Rovněž je třeba odůvodnit uložení paušální částky náhradu nákladů řízení. Správní orgán může na požádání paušální částku snížit. Je tedy třeba uvést, že obviněný o toto nepožádal, anebo v případě že tak učinil, proč mu nebylo vyhověno (viz § 79 odst. 5 správního řádu).*

#### P o u č e n í:

Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat (§ 91 odst. 1 správního řádu).

Titul, jméno, příjmení, funkce  
a podpis oprávněné úřední osoby

Otisk úředního razítka

**Rozdělovník:** Za podpisovou doložkou by mělo být jednoznačně uvedeno, komu se rozhodnutí oznamuje. Toto je aktuální například v případech, kdy účastník řízení je zastoupen zmocněncem (přitom je nutno rozlišovat rozsah zmocnění dle § 33 odst. 2 správního řádu).

### **5.5 Vzor: Rozhodnutí o odvolání odvolacího správního orgánu (zamítnutí, zrušení, změna výše pokuty)**

Označení správního orgánu

Adresa správního orgánu

Č. j.: XXXX

Počet listů: X

## **ROZHODNUTÍ**

### **o odvolání**

Odvolací finanční ředitelství v Brně, jako věcně příslušný správní orgán podle § 7 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „odvolací správní orgán“), v řízení o odvolání podle § 97 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“), a zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), proti rozhodnutí o přestupku č. j. xxxxxxxx ze dne ....., podaném obviněným z přestupku, rozhodl takto:

I. Odvolání proti rozhodnutí správního orgánu č. j. xxxxxxxxxxxx ze dne ....., vydané obviněnému *Název, Sídlo a IČO právnické osoby*; [Titul. Jméno Příjmení, nar. X. měsíc XXXX], místo podnikání *adresa místa podnikání u podnikající fyzické osoby*] (dále jen „obviněný“), se nevyhovuje / vyhovuje částečně a výše uvedené rozhodnutí o přestupku se **zamítá / ruší a řízení se zastavuje / mění tak**, že se výše pokuty z částky ... Kč (slovy xxx korun českých) mění na částku ... Kč (slovy xxx korun českých).

II. Pokuta je splatná [30 dnů] na účet správního orgánu, který napadené rozhodnutí vydal, a to bezhotovostním převodem nebo složenkou, na číslo účtu ....., vedeného u banky ....., konstantní symbol ....., variabilní symbol ....., případně v hotovosti v pokladně správního orgánu, a to ve dnech ....., v době od ..... hod. do ..... hod.

#### O d ů v o d n ě n í:

*V odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal se všemi návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.*

*Je nutné se podřadit konkrétní skutkové okolnosti pod znaky skutkové podstaty přestupku, zabývat se všemi podmínkami odpovědnosti, včetně materiálního znaku přestupku, tj. společenské škodlivosti (§ 5 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Je nutné zabývat se i dalšími podmínkami odpovědnosti, a u právnické osoby a případně též podnikající fyzické osoby se zkoumá mj. přičitatelnost jednání fyzických osob, které za ni jednájí (§ 20 a 22 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Dále se posuzuje, zda právnická nebo podnikající fyzická osoba prokázala, že vynaložila veškeré úsilí, aby porušení povinnosti zabránila (§ 21 a 23 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Při odůvodnění uloženého správního trestu je třeba zabývat se zejména okolnostmi uvedenými v § 37 zákona o odpovědnosti za přestupky, povahou a závažností přestupku podle kritérií uvedených v § 38 zákona o odpovědnosti za přestupky, včetně polehčujících a přitěžujících okolností v § 39 a 40 zákona o odpovědnosti za přestupky. U pokuty se odůvodní její přiměřenost a potřebnost z hlediska preventivě-represivní funkce, a to v rámci zákonného rozpětí s přihlédnutím k povaze a závažnosti přestupku. Obdobně u dalších institutů, například u omezujícího opatření je třeba odůvodnit přímou souvislost mezi spáchaným přestupkem a omezujícím opatřením a jeho přiměřenost povaze a závažnosti spáchaného přestupku a osobním poměrům pachatele.*

*Rovněž je třeba odůvodnit uložení paušální částky náhradu nákladů řízení. Správní orgán může na požádání paušální částku snížit. Je tedy třeba uvést, že obviněný o toto nepožádal, anebo v případě že tak učinil, proč mu nebylo vyhověno (viz § 79 odst. 5 správního řádu).*

### P o u č e n í:

Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat (§ 91 odst. 1 správního řádu).

Titul, jméno, příjmení, funkce  
a podpis oprávněné úřední osoby

Otisk úředního razítka

**Rozdělovník:** Za podpisovou doložkou by mělo být jednoznačně uvedeno, komu se rozhodnutí oznamuje. Toto je aktuální například v případech, kdy účastník řízení je zastoupen zmocněncem (přitom je nutno rozlišovat rozsah zmocnění dle § 33 odst. 2 správního řádu).

#### ***5.6 Vzor: Rozhodnutí o odvolání odvolacího správního orgánu (částečné zrušení a vrácení k novému projednání)***

Finanční úřad pro / Specializovaný finanční úřad.....

Územní pracoviště v, ve .....

Adresa správního orgánu

Č. j.: XXXX

Počet listů: X

## ROZHODNUTÍ

### o odvolání

Odvolací finanční ředitelství v Brně, jako věcně příslušný správní orgán podle § 7 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „odvolací správní orgán“), v řízení o odvolání podle § 97 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“), a zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), proti rozhodnutí o přestupku č. j. xxxxxxxx ze dne ....., podaném obviněným z přestupku, rozhodl takto:

I. Odvolání pro rozhodnutí *[uvede se označení správního orgánu, který rozhodnutí vydal]* (dále jen „správní orgán“) č. j. xxxxxxxxxxxx ze dne ....., vydané obviněnému *Název, Sídlo a IČO právnické osoby*; *[Titul. Jméno Příjmení, nar. X. měsíc XXXX]*, místo podnikání *adresa místa podnikání u podnikající fyzické osoby* (dále jen „obviněný“), **se ruší v části ....., a řízení se vrací správnímu orgánu k novému pojednání.**

### O d ů v o d n ě n í:

*V odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal se všemi návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.*

*Je nutné se podřadit konkrétní skutkové okolnosti pod znaky skutkové podstaty přestupku, zabývat se všemi podmínkami odpovědnosti, včetně materiálního znaku přestupku, tj. společenské škodlivosti (§ 5 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Je nutné zabývat se i dalšími podmínkami odpovědnosti a u právnické osoby a případně též podnikající fyzické osoby se zkoumá mj. přičitatelnost jednání fyzických osob, které za ni jednájí (§ 20 a 22 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Dále se posuzuje, zda právnická nebo podnikající fyzická osoba prokázala, že vynaložila veškeré úsilí, aby porušení povinnosti zabránila (§ 21 a 23 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky).*

*Při odůvodnění uloženého správního trestu je třeba zabývat se zejména okolnostmi uvedenými v § 37 zákona o odpovědnosti za přestupky, povahou a závažností přestupku podle kritérií uvedených v § 38 zákona o odpovědnosti za přestupky, včetně polehčujících a přitěžujících okolností v § 39 a 40 zákona o odpovědnosti za přestupky. U pokuty se odůvodní její přiměřenost a potřebnost z hlediska preventivě-represivní funkce, a to v rámci zákonného rozpětí s přihlédnutím k povaze a závažnosti přestupku. Obdobně u dalších institutů, například u omezujícího opatření je třeba odůvodnit přímou souvislost mezi spáchaným přestupkem a omezujícím opatřením a jeho přiměřenost povaze a závažnosti spáchaného přestupku a osobním poměrům pachatele.*

*Rovněž je třeba odůvodnit uložení paušální částky náhradu nákladů řízení. Správní orgán může na požádání paušální částku snížit. Je tedy třeba uvést, že obviněný o toto nepožádal, anebo v případě že tak učinil, proč mu nebylo vyhověno (viz § 79 odst. 5 správního řádu).*

#### P o u č e n í:

Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat (§ 91 odst. 1 správního řádu).

Titul, jméno, příjmení, funkce  
a podpis oprávněné úřední osoby

Otisk úředního razítka

**Rozdělovník:** Za podpisovou doložkou by mělo být jednoznačně uvedeno, komu se rozhodnutí oznamuje. Toto je aktuální například v případech, kdy účastník řízení je zastoupen zmocněncem (přitom je nutno rozlišovat rozsah zmocnění dle § 33 odst. 2 správního řádu).

**5.7 Vzor: Oznámení o zahájení řízení – právnická osoba, podnikající fyzická osoba, fyzická osoba, vybraná účetní jednotka**

Finanční úřad pro

Územní pracoviště v, ve .....

Adresa:

Doporučeně s dodejkou (pokud není doručováno do datové schránky)

XXXXXX

XXXXXXXXXXXX

XXXXXX

Číslo jednací:

Počet listů:

**O z n á m e n í**

*o zahájení řízení ve smyslu § 78 odst. 2 zákona č.250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“), ve věci zahájení řízení o přestupku*

Finanční úřad pro ....., Územní pracoviště v, ve ....., jako věcně příslušný správní orgán ve smyslu ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., Finanční správe České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), a dle ustanovení § 37ab zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), a § 62 zákona o odpovědnosti za přestupky,



## z a h a j u j e

řízení o přestupku dle § 78 zákona o odpovědnosti za přestupky s podezřelým z přestupku *Název, Sídlo a IČO právnické osoby*; [*Titul. Jméno Příjmení, nar. X. měsíc XXXX*], místo podnikání *adresa místa podnikání u podnikající fyzické osoby*] (dále jen „obviněný“), který spočívá v porušení povinností dle zákona o účetnictví (*uvést zákonná ustanovení tohoto zákona, která byla porušena*), k němuž došlo v účetním/ch období/ích .....

Podnětem k zahájení řízení je zjištění porušení povinností/í podle zákona o účetnictví při správě daní v souvislosti s .....

*(Popsat důkazní situaci, o kterou se správní orgán opírá, tj. o skutečnosti, které zjistil z vlastní činnosti, od jiných správních orgánů, či jiných orgánů veřejné moci, tj. podklady pro vydání rozhodnutí, jež nasvědčují porušení účetních předpisů - protokol č.j.... a dále důvody pro zahájení řízení o přestupku, podklady pro jeho zahájení, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů)*

Porušením popsaných povinností/í se účetní jednotka dopouští přestupku, u kterého lze dle § 37 odst. 1 písm. a) až k) / 37a odst. 1 písm. a) až s) zákona o účetnictví, uložit pokutu do výše 6 % nebo 3 % hodnoty aktiv celkem dle § 37 odst. 2 písm. a) a b) / § 37a odst. 3 písm. a) až c) [pokuta do výše 5 000,- Kč dle § 37 odst. 4 písm. d)]. Pro zjištění hodnoty aktiv celkem platí § 1d odst. 1 a § 37aa odst. 1 a 2 zákona o účetnictví včetně náhradního způsobu jejího stanovení správním orgánem, a to kvalifikovaným odhadem (odst. 3).

*(vybrat správnou variantu sankce)*

Za účelem řádného projednání věci, správní orgán tímto **nařizuje ústní jednání** ve smyslu § 80 odst. 1 zákona o přestupcích, které se bude konat **dne ..... v .... hod.** na adrese správního orgánu **kancelář č. ...**

*(v řízení o přestupku lze nařídit ústní jednání, jestliže je to ke splnění účelu a k uplatnění práv účastníků nezbytné nebo se ústní jednání nařídí na požádání obviněného, je-li to nezbytné k uplatnění jeho práv; jinak se návrh zamítne usnesením, které se oznamuje obviněnému).*

Účastník řízení o přestupku má právo vyjádřit se ke všem skutečnostem, které svědčí o porušení povinností při vedení účetnictví. Účastníci řízení jsou oprávněni navrhopat důkazy a činit jiné návrhy po celou dobu řízení až do vydání rozhodnutí; správní orgán může usnesením prohlásit, dokdy mohou účastníci činit své návrhy (§ 36 odst. 1 správního řádu).

Správní orgán nařízením ústního jednání poskytuje především možnost vyjádřit se k podkladům pro vydání rozhodnutí, které v souladu s § 50 správního řádu opatřil. Práva účasti na tomto ústním jednání se účastník řízení může vzdát.

V ..... dne .....

*Jméno, příjmení, titul*

*funkce oprávněné úřední osoby*

#### **5.8 Vzor: Oznámení o zahájení řízení – jednoduché účetnictví**

Finanční úřad pro

Územní pracoviště v, ve .....

Adresa:

Doporučeně s dodejkou (pokud není doručováno do datové schránky)

XXXXXX

XXXXXXXXXXXX

XXXXXX

Číslo jednací:

Počet listů:

## **O z n á m e n í**

*o zahájení řízení ve smyslu § 78 odst. 2 zákona č.250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“), ve věci zahájení řízení o přestupku*

Finanční úřad pro ....., Územní pracoviště v, ve ....., jako věcně příslušný správní orgán ve smyslu ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., Finanční správa České republiky, ve znění pozdějších předpisů), a ustanovení § 37ab zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen „zákon o účetnictví), místně příslušný dle § 62 zákona odpovědnosti za přestupky (dále jen „správní orgán“)

### **z a h a j u j e**

řízení o přestupku dle § 78 zákona o odpovědnosti za přestupky s podezřelým z přestupku *Název, Sídlo a IČO právnické osoby*; *[Titul. Jméno Příjmení, nar. X. měsíc XXXX]*, místo podnikání *adresa místa podnikání u podnikající fyzické osoby* (dále jen „obviněný“), který spočívá v porušení povinností dle zákona o účetnictví *(uvést zákonná ustanovení tohoto zákona, která byla porušena)*, k němuž došlo v účetním/ch období/ích .....

Podnětem k zahájení řízení je zjištění porušení povinností/í podle zákona o účetnictví při správě daní v souvislosti s ..... *(Popsat důkazní situaci, o kterou se správní orgán opírá, tj. o skutečnosti, které zjistil z vlastní činnosti, od jiných správních orgánů, či jiných orgánů veřejné moci, tj. podklady pro vydání rozhodnutí, jež nasvědčují porušení účetních předpisů - protokol č.j.... a dále důvody pro zahájení řízení o přestupku, podklady pro jeho zahájení, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů. Současně také uvést polehčující a přitěžující okolnosti tak, jak je vymezuje § 37, 39 a 40 zákona o odpovědnosti za přestupky. Současně je možné uvést i jiné polehčující nebo přitěžující okolnosti nad rámec těch, které jsou v § 39 nebo 40 zákona o odpovědnosti za přestupky vymezeny).*

Porušením popsané/ých povinnosti/í se účetní jednotka dopustil přestupku, u kterého lze dle § 37a odst. 3 písm. a) až g) zákona o účetnictví, uložit pokutu do výše 100 000 Kč / 50 000 Kč (vybrat správnou variantu sankce s odkazem na ustanovení zákona o účetnictví).

Za účelem řádného projednání věci, správní orgán tímto **nařizuje ústní jednání** ve smyslu § 80 odst. 1 zákona o přestupcích, které se bude konat **dne ..... v .... hod.** na adrese správního orgánu **kancelář č. ...**

*(V řízení o přestupku lze nařídit ústní jednání, jestliže je to ke splnění účelu a k uplatnění práv účastníků nezbytné nebo se ústní jednání nařídí na požádání obviněného, je-li to nezbytné k uplatnění jeho práv; jinak se návrh zamítne usnesením, které se oznamuje obviněnému).*

Účastník řízení o přestupku má právo vyjádřit se ke všem skutečnostem, které svědčí o porušení povinností při vedení účetnictví. Účastníci řízení jsou oprávněni navrhopat důkazy a činit jiné návrhy po celou dobu řízení až do vydání rozhodnutí; správní orgán může usnesením prohlásit, dokdy mohou účastníci činit své návrhy (§ 36 odst. 1 správního řádu).

Správní orgán nařízením ústního jednání poskytuje především možnost vyjádřit se k podkladům pro vydání rozhodnutí, které v souladu s § 50 správního řádu opatřil. Práva účasti na tomto ústním jednání se účastník řízení může vzdát.

V ..... dne .....

*Jméno, příjmení, titul*

*funkce oprávněné úřední osoby*

## 5.9 Vzor: Protokol o zahájení řízení o přestupku

Finanční úřad pro .....

Územní pracoviště v .....

Adresa:

.....

### P R O T O K O L

**dle § 18 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů,  
o zahájení řízení o přestupku**

Číslo jednací:

Sepsaný dne:

Místo jednání:

Jednání zahájeno v hod.

Za FÚ:

účastník řízení:

osoba obviněná z přestupku

#### **Předmět jednání :**

Zahájení řízení dle § 78 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“), ve věci **spáchání přestupku** podle § 37 / 37a zákona o účetnictví, kterého se účetní jednotka *Název, Sídlo a IČO právnické osoby*; [Titul. Jméno Příjmení, nar. X. měsíc XXXX], místo podnikání *adresa místa podnikání u podnikající fyzické osoby*] (dále jen „obviněný“), který spočívá v porušení povinností dle zákona o účetnictví (Uvést

*zákonná ustanovení tohoto zákona, která byla porušena*), k němuž došlo v účetním/ch období/ích ..... dopustila při vedení účetnictví v účetním období / účetních obdobích .....

**Poučení vztahující se k uvedenému správnímu řízení:**

- Správní řízení je postup správního orgánu, jehož účelem je vydání rozhodnutí, jímž se v určité věci zakládají, mění nebo ruší práva anebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo jímž se v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá (§ 9 správního řádu).
- Úkony správního orgánu v řízení provádějí úřední osoby oprávněné k tomu podle vnitřních předpisů nebo pověřené vedoucím správního orgánu (dále jen „oprávněné úřední osoby“) [§ 111 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky].
- Oprávněné úřední osoby jsou povinny zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, o kterých se dozvěděly v souvislosti s řízením a které v zájmu zajištění řádného výkonu veřejné správy nebo v zájmu jiných osob vyžadují, aby zůstaly utajeny, nestanoví-li zákon jinak. Této povinnosti jsou oprávněné úřední osoby zproštěny jen z důvodů stanovených zvláštním zákonem nebo vysloví-li souhlas osoba, již se předmětná skutečnost dotýká. Ustanovení zvláštních zákonů o zproštění povinnosti mlčenlivosti tím nejsou dotčena (§ 15 odst. 3 správního řádu).
- Účastník řízení může namítat podjatost úřední osoby, jakmile se o ní dozví. K námitce se nepřihlédne, pokud účastník řízení o důvodu vyloučení prokazatelně věděl, ale bez zbytečného odkladu námitku neuplatnil. O námitce rozhodne bezodkladně usnesením služebně nadřízený úřední osoby nebo ten, kdo má obdobné postavení (§ 14 odst. 2 správního řádu).
- O ústním jednání (§ 49 správního řádu) a o ústním podání, výslechu svědka, výslechu znalce, provedení důkazu listinou a ohledání, pokud jsou prováděny mimo ústní jednání, jakož i o jiných úkonech souvisejících s řízením v dané věci, při nichž dochází ke styku s účastníky řízení, se sepisuje protokol. Kromě protokolu lze též pořídít obrazový nebo zvukový záznam (§ 18 odst. 1 správního řádu).
- Nestanoví-li zákon jinak, jsou účastníci oprávněni navrhopvat důkazy a činit jiné návrhy po celou dobu řízení až do vydání rozhodnutí; správní orgán může usnesením prohlásit, do kdy mohou účastníci činit své návrhy (§ 36 odst. 1 správního řádu).

- Návrhy lze činit ve formě stanovené v § 37 správního řádu.
- Účastníci mají právo vyjádřit v řízení své stanovisko. Pokud o to požádají, poskytne jim správní orgán informace o řízení, nestanoví-li zákon jinak (§ 36 odst. 2 správního řádu).
- Nestanoví-li zákon jinak, musí být účastníkovi před vydáním rozhodnutí ve věci dána možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí; to se netýká účastníka, který se práva vyjádřit se k podkladům rozhodnutí vzdal (§ 36 odst. 3 správního řádu).
- Účastník řízení má právo vyjádřit se ke všem skutečnostem, které se mu kladou za vinu, a k důkazům o nich, navrhopvat skutečnosti a důkazy na svou obhajobu.
- Účastník nebo jeho zástupce je povinen předložit na výzvu oprávněné úřední osoby průkaz totožnosti. Průkazem totožnosti se pro účely tohoto zákona rozumí doklad, který je veřejnou listinou, v němž je uvedeno jméno a příjmení, datum narození a místo trvalého pobytu, popřípadě bydliště mimo území České republiky a z něhož je patrná i podoba, popřípadě jiný údaj umožňující správnímu orgánu identifikovat osobu, která doklad předkládá, jako jeho oprávněného držitele (§ 36 odst. 4 správního řádu).
- Podklady pro vydání rozhodnutí mohou být zejména návrhy účastníků, důkazy, skutečnosti známé správnímu orgánu z úřední činnosti, podklady od jiných správních orgánů nebo orgánů veřejné moci, jakož i skutečnosti obecně známé. Podklady pro vydání rozhodnutí opatřuje správní orgán. Účastníci jsou povinni při opatřování podkladů pro vydání rozhodnutí poskytovat správnímu orgánu veškerou potřebnou součinnost (§ 50 odst. 1 a 2 správního řádu).
- Účastníci jsou povinni označit důkazy na podporu svých tvrzení. Správní orgán není návrhy účastníků vázán, vždy však provede důkazy, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci (§ 52 správního řádu).
- Povinnost nahradit náklady řízení paušální částkou uloží správní orgán účastníkovi, který řízení vyvolal porušením své právní povinnosti (§ 95 zákona o odpovědnosti za přestupky). Prováděcí předpis stanoví výši paušální částky nákladů řízení a výši paušální částky nákladů řízení ve zvláště složitých případech nebo byl-li přibrán znalec (vyhláška č. 520/2005 Sb., o rozsahu hotových výdajů a ušlého výdělku, které správní orgán hradí jiným osobám, a o výši paušální částky nákladů řízení, v účinném znění). V případech hodných zvláštního zřetele lze výši paušální částky na požádání snížit (§ 79 odst. 5 správního řádu).

- Účastníci řízení mají právo dát se v řízení zastupovat zmocněncem (§ 33 až 35 správního řádu).
- Účastníci řízení mají právo nahlížet do spisu (§ 38 správního řádu).

### **Průběh jednání :**

Finanční úřad pro ....., Územní pracoviště v, ve ....., jako věcně příslušný správní orgán ve smyslu ustanovení § 10 odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů), a ustanovení § 37ab zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), a místně příslušný dle § 62 zákona o odpovědnosti za přestupky, zahajuje řízení dle § 78 zákona o odpovědnosti za přestupky ve věci **spáchání** přestupku podle § 37 / 37a zákona o účetnictví, kterého se podezřelý z přestupku dopustil tím, že..... (popsat slovně porušenou/né povinnost/i), čímž porušila povinnosti dle výše citovaného zákona o účetnictví (uvést zákonná ustanovení tohoto zákona, která byla porušena), k němuž došlo v účetním období/ích .....

Podnětem k zahájení řízení je zjištění porušení povinnosti/i podle zákona o účetnictví při správě daní v souvislosti s ..... (uvést postup při správě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období .....). [Popsat důkazní situaci, o kterou se správní orgán opírá, tj. o skutečnosti, které zjistil z vlastní činnosti, od jiných správních orgánů, či jiných orgánů veřejné moci, tj. podklady pro vydání rozhodnutí, jež nasvědčují porušení účetních předpisů - protokol č.j....].

Porušením popsaných/é povinnosti/i se obviněný z přestupku dopustil porušením povinností dle § 37 / 37a odst. 1 písm. xx) [uvést konkrétní odkaz na příslušné ustanovení], za které lze uložit sankci do výše 6 % nebo 3 % hodnoty aktiv dle § 37 odst. 2 v návaznosti na § 37aa zákona o účetnictví.\* (Na uložení sankce a její výměru mají vliv okolnosti vymezené v zákoně o přestupcích, a proto bude vzniklá situace posuzována s ohledem na rozsah a závažnost protiprávního jednání, tj. na způsob spáchání - konání či nekonání, povahu a použité prostředky; následky - porušení a ohrožení zájmu společnosti; okolnosti, za nichž bylo spácháno - objektivní i subjektivní, které závažnost přestupku buď snižují, nebo zvyšují; míra zavinění u



*fyzických osob, kdy u přestupků postačí zavinění z nedbalosti). Jedná se o okolnosti, které následně tvoří správní úvahu v odůvodnění.*

**Vyjádření zástupce účetní jednoty ke zjištěným skutečnostem a ke způsobu jejich zjištění:**

**Návrhy na doplnění:**

**Přijatá ujednání:**

**Potvrzení o dokladech a listinách převzatých:**

**Opravy nebo změny provedené v protokolu před jeho podpisem:**

*(Nejsou-li provedeny na jednotlivých listech protokolu s odkazem na provedené opravy a změny.)*

**Důvody odepření podpisu protokolu:**

**Námítky proti obsahu protokolu:**

**Seznámení s obsahem protokolu bylo provedeno formou:**

1. hlasitého přečtení,
2. přečtením účastníka/y řízení a oprávněné/ých úřední/ch osoby/b.

Jednání ukončeno v ..... hod.

Za účetní jednotku:

Za FÚ (oprávněná úřední osoba):

.....

.....

.....

.....

*\* Pro účetní jednotky, které vedou jednoduché účetnictví, lze použít tento vzor protokolu s tím, že se v příslušné části uvede odkaz: „Porušením popsaných povinností/í se obviněný z přestupku dopustil porušení povinností dle § 37a odst. 3 písm. xx) zákona o účetnictví [uvést konkrétní odkaz na příslušné ustanovení], za které lze uložit sankci do výše 50 000 / 100 000 Kč.“*

#### **5.10. Vzor: Doložka právní moci a vykonatelnosti rozhodnutí**

Finanční úřad pro .....

Územní pracoviště v .....

Adresa: .....

Označení účastníka řízení.....

Sp. zn. ....

Č. j. ....

Výrok/ý: „(opis výroku/ů rozhodnutí, celý text výroku)“ rozhodnutí Finančního úřadu pro ..., č. j. ...., ze dne ..... nabyt/ý dne ..... právní moci a dne ..... se stal/ý vykonatelným/í.

.....  
jméno příjmení a funkce úřední osoby

## **6 PŘÍLOHA**

### **6.1 Stanovisko MV ČR – délka promlčecí doby u přestupků upravených v zákoně o účetnictví**