

Vybrané důsledky protiprávního jednání v oblasti účetnictví v kontextu nedávného vývoje právní úpravy České republiky[#]

*Jan Molín**

Úvod

Tak jako je tomu téměř u každé lidské činnosti, i v oblasti účetnictví se mohou objevit jednání, která jsou „contra legem“. Právní řády přitom na tyto činy patřičným způsobem reagují, přičemž je podle rozličných kritérií (nejčastěji podle závažnosti) dělí do různých skupin.

Jednou ze skupin protiprávních činů jsou i tzv. správní delikty, které jsou pro oblast účetnictví upraveny zákonem o účetnictví. Tato právní úprava byla s účinností od 1. ledna 2011 kompletně přepracována, a to zákonem č. 410/2010 Sb. Jakkoliv to na první pohled nemusí být zřejmé, zmíněná zásadní novela českých účetních předpisů – vedle řady dalších, např. Skálová (2011) – podstatným způsobem upravila dosavadní pojetí správního postihu, neboť nově vymezila způsob ukládání pokut týkajících se porušení povinností stanovených zákonem o účetnictví, dále podstatně rozšířila okruh správních deliktů, za které se ukládají sankce obligatorně, a formulovala též množinu přestupků nepodnikajících účetních jednotek, za které je možné ukládat pokuty fakultativně.

Cílem tohoto příspěvku je tedy po téměř dvou letech účinnosti nové právní úpravy zabývat se některými jejími širšími souvislostmi.

1 Stručný nástin právní úpravy sankcí v zákoně o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o účetnictví“), upravuje problematiku protiprávního jednání v § 37 až § 37ab v části nazvané „Správní delikty“. Koncepce právní úpravy je taková, že příslušná ustanovení (tj. ustanovení § 37 odst. 1, § 37a odst. 1 a § 37a odst. 2) vymezují jednotlivé případy porušení povinností stanovených zákonem o účetnictví (tzv. skutkové podstaty), ke kterým se následně váží příslušné sankce. Sankce, které mají podobu pokuty, jsou (až na jedinou výjimku) stanoveny v závislosti na hodnotě celkových aktiv účetní jednotky uvedené v individuální či konsolidované účetní závěrce.¹

V souvislosti s tím zákon o účetnictví koncepčně rozlišuje odpovědnost za protiprávní jednání (tj. za porušení právní povinnosti stanovené zákonem o účetnictví) spáchané:

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

^{*} Ing. Jan Molín, Ph.D. – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <jan.molin@vse.cz>.

¹ Zmiňovaná výjimka je skryta v ustanovení § 37a odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví, které stanoví maximální hranici pokuty paušální částkou ve výši 5 000,- Kč pro případ, kdy tzv. vybraná účetní jednotka (§ 1 odst. 3 zákona o účetnictví) nepředá účetní záznam do centrálního systému účetních informací státu.

- a) účetní jednotkou, která není podnikatelem a
- b) ostatními účetními jednotkami (tj. těmi, které vykonávají podnikatelskou činnost).

Pro případ prvního okruhu účetních jednotek a jejich protiprávního jednání definuje skupinu tzv. přestupků, zatímco porušení povinností druhou skupinou účetních jednotek (podnikateli) zahrnuje pod tzv. správní delikty.

Již na tomto místě je vhodné poukázat na mírnou terminologickou nevytříbenost nové úpravy. Je zřejmé, že zákon o účetnictví celou skupinu protiprávních činů správně nazývá pojmem „správní delikty“. V souladu s právní teorií přitom platí, že v rámci této množiny se vymezují dva základní druhy správních deliktů, a to přestupky a tzv. jiné správní delikty (viz dále). Lze si ale povšimnout, že tuto přesnou terminologii zákon o účetnictví nepřebírá a v souvislosti s protiprávním jednáním podnikatelských účetních jednotek hovoří pouze o „správních deliktech“ (nikoliv s přívlastkem „jiných“), což s sebou může nést výkladové nejasnosti některých ustanovení, kde tedy na první pohled není zřejmé, zda se tímto pojmem myslí právě tzv. jiný správní delikt či celá množina správních deliktů (včetně přestupků).

Rozlišení mezi přestupky a (jinými) správními delikty přitom není pouze formální, nýbrž s sebou nese řadu zásadních konsekvencí, které jsou v tomto článku zevrubně diskutovány dále.

Lze-li na tomto místě rekapitulovat, zákon o účetnictví vychází z toho, že:

- a) rozlišuje subjekty, které se protiprávního jednání dopustily,
- b) definuje jednotlivé druhy protiprávního jednání (tzv. skutkové podstaty),
- c) pro každou takovou kombinaci stanoví maximální výši pokuty, jež je (až na jedinou výše zmíněnou výjimku) odvozena z hodnoty celkových aktiv, kterou se v souladu s ustanovením § 20 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o účetnictví rozumí úhrn aktiv „zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví“, tj. o opravné položky a oprávky; horní hranice pokuty přitom činí 3 %, resp. 6 % hodnoty celkových aktiv a
- d) v závislosti na subjektu, který se protiprávního jednání dopustil, stanovuje fakultativní či obligatorní povinnost správního orgánu udělit sankci (viz dále).

Je přirozené, že příslušné skutkové podstaty postihují protiprávní jednání rozličných subjektů (někdy i relativně specifických – viz např. Procházka, 2009), které může nabývat různých forem. Některé formy jsou přitom v praxi běžné (např. Pelák, 2011), s jinými je možné se setkat víceméně výjimečně. Jednotlivé případy sankcionovaného porušení povinností stanovených zákonem o účetnictví dokumentují následující tabulky:

Tab. 1: Přehled sankcionovaných případů protiprávního jednání účetní jednotky, která není podnikatelem – přestupek

Lze uložit pokutu do výše 3 % hodnoty aktiv celkem za:	Lze uložit pokutu do výše 6 % hodnoty aktiv celkem za:
<ul style="list-style-type: none"> • Vedení účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví (věrný a poctivý obraz). • Vedení účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, tj. vedení účetnictví nikoliv správného. • Sestavení účetní závěrky, která neobsahuje všechny povinné součásti uvedené v § 18 odst. 1 nebo 2 zákona o účetnictví • Neověření účetní závěrky nebo výroční zprávy auditorem v případech, kdy to stanoví zákon. • Nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy způsobem stanoveným zákonem o účetnictví. • Neuschování účetních záznamů v souladu s § 31 zákona o účetnictví. 	<ul style="list-style-type: none"> • Nevedení účetnictví. • Nesestavení účetní závěrky nebo nevyhotovení výroční zprávy.

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů + vlastní úprava

Tab. 2: Přehled sankcionovaných případů protiprávního jednání konsolidující účetní jednotky – (jiný) správní delikt

Uloží se pokuta do výše 3 % hodnoty konsolidovaných aktiv celkem za:
Nesestavení konsolidované účetní závěrky nebo nevyhotovení konsolidované výroční zprávy
Sestavení konsolidované účetní závěrky, která neobsahuje všechny povinné součásti podle § 18 odst. 1 nebo 2 zákona o účetnictví
Neověření konsolidované účetní závěrky nebo konsolidované výroční zprávy auditorem
Nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy způsobem stanoveným zákonem o účetnictví
Nepoužití IFRS pro sestavení konsolidované účetní závěrky

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů + vlastní úprava

Tab. 3: Přehled sankcionovaných případů protiprávního jednání účetní jednotky, která je podnikatelem – (jiný) správní delikt

Uloží se pokuta do výše 3 % hodnoty aktiv celkem za:	Uloží se pokuta do výše 6 % hodnoty aktiv celkem za:	Lze uložit pokutu do výše 5 000,- Kč za:
<ul style="list-style-type: none"> • Vedení účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví (věrný a poctivý obraz). • Vedení účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, tj. vedení účetnictví nikoliv správného. • Sestavení účetní závěrky, která neobsahuje všechny povinné součásti uvedené v § 18 odst. 1 nebo 2 zákona o účetnictví. • Neověření účetní závěrky nebo výroční zprávy auditorem v případech, kdy tak stanoví zákon. • Nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy způsobem stanoveným zákonem o účetnictví. • Nesestavení účetních výkazů za dílčí konsolidační celek státu nebo nesestavení účetních výkazů za Českou republiku. • Neuschování účetních záznamů v souladu s § 31 zákona o účetnictví. 	<ul style="list-style-type: none"> • Nevedení účetnictví. • Nesestavení účetní závěrky nebo nevyhotovení výroční zprávy. • Nepoužití IFRS pro účtování a sestavení účetní závěrky v případech, kdy tak stanoví zákon o účetnictví (§ 19a odst. 1). 	<ul style="list-style-type: none"> • Nepředání účetního záznamu do centrálního systému účetních informací státu (pro tzv. vybrané účetní jednotky)

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů + vlastní úprava

2 Vybrané konsekvence právní úpravy sankcí v zákoně o účetnictví

2.1 Vymezení okruhu sankcionovaných osob a jejich rozdělení, důvody pro toto dělení a výkladové nejasnosti v oblasti správního trestání nepodnikatelských účetních jednotek

Z ustanovení § 37 odst. 1, § 37a odst. 1 a § 37a odst. 2 zákona o účetnictví vyplývá, že odpovědnost za protiprávní jednání v oblasti účetnictví nese pouze ta osoba, která je

vymezena jako účetní jednotka. V souladu s ustanovením § 1 odst. 2 zákona o účetnictví tedy za protiprávní jednání odpovídají:

- a) právnické osoby, které mají na území České republiky své sídlo,
- b) zahraniční osoby, 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 obrat podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a to včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč,
- 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, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h), a
- h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.

Platí současně, že osobami uvedenými ve výčtu pod body d) až h) se rozumí jak tuzemské, tak zahraniční fyzické osoby.

Jak již bylo výše uvedeno, takto široký okruh účetních jednotek zákon o účetnictví pro účely správního trestání rozděluje na ty, které jsou podnikateli, a na účetní jednotky, které podnikatelskou činnost nevykonávají. Prvně zmíněnou skupinu účetních jednotek zákon o účetnictví trestá prostřednictvím (jiných) správních deliktů, druhou pak prostřednictvím přestupků.

Na rozdělení účetních jednotek do těchto dvou skupin a současně na změnu od pojetí zakotveného v zákoně o účetnictví účinného do 31. prosince 2010 je třeba nahlížet v širším kontextu, který se dotýká změn pojetí správního trestání v České republice. Tyto změny započaly již v roce 2002, kdy Vláda ČR vyhodnotila dosavadní právní úpravu správních deliktů jako nedostatečnou a přijala koncepci reformy správního trestání obsaženou v návrhu věcného záměru zákona o správním trestání (blíže usnesení Vlády České republiky č. 162 ze dne 20. února 2002). Z usnesení vlády vzešel i navazující materiál Ministerstva vnitra České republiky s názvem „Zásady právní úpravy přestupků a jiných správních deliktů v zákonech upravujících výkon veřejné správy“, který v současné době tvoří rámec pro tvorbu norem správního práva trestního. Platí současně, že obecné principy právní úpravy správního trestání mají být promítnuty do každého návrhu nového zákona (jehož obsahem má být právní úprava odpovědnosti za porušení povinností na konkrétním úseku veřejné správy), nebo do návrhu změn platného zákona, který již sankční ustanovení obsahuje.

Lze tedy konstatovat, že cílem novelizované právní úpravy bylo uvést do souladu příslušná ustanovení zákona o účetnictví upravující postih za protiprávní jednání se zmíněným koncepčním dokumentem.

Domnívám se, že v novelizované úpravě však lze identifikovat určité výkladové potíže, které se týkají skupiny nepodnikatelských účetních jednotek – právnických osob. Meritem těchto úvah je skutečnost, že ustanovení § 37 odst. 1 zákona o účetnictví formuluje, že přestupku se obecně dopustí ta účetní jednotka, která není podnikatelem. Vzhledem k tomu,

že v textu je užito termínu „osoba“, bylo by možné za použití jazykového výkladu dojít k závěru, že se jedná jak o osobu fyzickou, tak osobu právnickou. To by však s ohledem na stávající úpravu trestání přestupků bylo značně nekonformní. Důvodem pro toto tvrzení je skutečnost, že tzv. deliktní způsobilost je u přestupků dána pouze osobě fyzické. Již v průběhu velmi krátké legisvakční lhůty vztahující se k novele zákona o účetnictví tedy bylo podle mého názoru možné formulovat dva alternativní přístupy ke správnímu trestání nepodnikajících právnických osob:

- a) nepodnikající právnické osoby je možné postihnout za jejich protiprávní jednání prostřednictvím (jiného) správního deliktu (nikoliv přestupku), neboť odpovědnost za přestupek může být uplatňována pouze vůči fyzické osobě; prostřednictvím přestupku by tedy mohly být za své protiprávní jednání postihovány pouze nepodnikající fyzické osoby, nebo
- b) formou protiprávního jednání nepodnikající právnické osoby je s ohledem na přesné znění ustanovení § 37 odst. 1 zákona o účetnictví přestupek, jinými slovy přestupek by se obecně dotýkal protiprávního jednání nepodnikajících jak fyzických, tak i právnických osob; je však nutné poznamenat, že tato koncepce by u nepodnikajících právnických osob s ohledem na přestupkovou odpovědnost toliko fyzických osob znamenala, že za protiprávní jednání nebude (nemůže být) odpovědná samotná účetní jednotka (nepodnikající právnická osoba), nýbrž konkrétní fyzická osoba v rámci této účetní jednotky, se kterou bude vedeno řízení o přestupku a které bude poté udělena příslušná sankce, nebude-li od udělení sankce upuštěno.

S ohledem na zmíněný jazykový výklad ustanovení § 37 odst. 1 zákona o účetnictví a správní praxi rozhodovacích orgánů se zdá, že převažuje interpretace uvedená ve výčtu na místě druhém. Podporou necht' je též ustanovení § 6 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o přestupcích“), podle kterého za porušení povinnosti uložené právnické osobě odpovídá ten, kdo za právnickou osobu jednal nebo měl jednat, a jde-li o jednání na příkaz, ten, kdo dal k jednání příkaz. Platí-li tedy uvedený výklad, označení „účetní jednotka, která není podnikatelem“ je ve zmíněném ustanovení nutné vztahovat zejména na:

- a) nepodnikající fyzické osoby, tedy ty, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí (ustanovení § 1 odst. 2 písm. f) zákona o účetnictví), a to včetně zahraničních fyzických osob, a
- b) právnické osoby, které jsou účetní jednotkou a zároveň nejsou podnikatelem, bude se tedy jednat zejména o tzv. neziskové organizace, a další účetní jednotky (např. organizační složky státu). Za těchto okolností je však výrazně ztížena aplikace sankce za protiprávní jednání spočívající v nepředání účetního záznamu do centrálního systému účetních informací státu (resp. nezajištění podmínek pro takové předávání) a nesestavení účetních výkazů za dílčí konsolidační celek státu nebo účetních výkazů za Českou republiku, neboť tyto skutkové podstaty jsou definovány pouze v rámci úpravy (jiných) správních deliktů, nikoliv přestupků.

Rozdíl mezi přestupky a (jinými) správními delikty je přitom podstatný nikoliv pouze z pohledu výše popsané deliktní způsobilosti, ale též z důvodu navazujících konsekvencí, jež jsou popsány v následující části tohoto článku.

2.2 Rozdíly v právní odpovědnosti za přestupek a (jiný) správní delikt

Již bylo konstatováno, že přestupky a (jiné) správní delikty se řadí do jednotné skupiny tzv. správních deliktů jakožto široké skupiny protiprávních činů. Vedle této množiny se podle literatury, např. Boguszak, Čapek a Gerloch (2001), vymezují jako další formy protiprávního jednání též soukromoprávní delikty, disciplinární delikty a trestné činy. Nutno také podotknout, že podle novějších zdrojů se disciplinární delikty nevymezují jako samostatná skupina, nýbrž jako podmnožina správních deliktů (Hendrych, 2009).

Diskuzi o samotném rozdílu mezi přestupkem a (jiným) správním deliktem lze pak zahájit za použití ustanovení § 2 odst. 1 zákona o přestupcích. Podle této právní úpravy se přestupkem rozumí zaviněné jednání, které porušuje nebo ohrožuje zájem společnosti a je za přestupek výslovně označeno v zákoně o přestupcích nebo jiném zákoně, a to tehdy, pokud nejde o jiný správní delikt postižitelný podle zvláštních právních předpisů anebo o trestný čin.

Z vymezení přestupku tedy explicitně vyplývá jeho zásadní charakteristika, kterou je skutečnost, že trestáno je pouze zaviněné jednání. Lze pak tvrdit, že k přestupku se váže „mírnější“ subjektivní právní odpovědnost (tj. odpovědnost za zaviněné jednání), přičemž zavinění je možné vymezit ve formě úmyslu a ve formě nedbalosti. U přestupku tedy platí, že orgán udělující sankci musí (mimo dalších skutečností) prokázat i tento subjektivní znak přestupku, tedy zavinění fyzické osoby, která má být případnou sankcí dotčena. Právě tato charakteristika zásadním způsobem odlišuje přestupek od (jiného) správního deliktu, u kterého účetní jednotka odpovídá „za výsledek“ a u kterého se tak definuje tzv. objektivní odpovědnost.

V souladu s uvedeným lze tedy dovodit, že odpovědnost za (jiný) správní delikt je podstatně přísnější. Mimo jiné to znamená, že správní orgán rozhodující o udělení sankce za (jiný) správní delikt nemusí zavinění účetní jednotky prokazovat. Na druhou stranu z toho však podle mého názoru nevyplývá, že by se správní orgán nemusel otázkou zavinění zabývat vůbec, neboť míra zavinění může být podstatná pro stanovení výše sankce.

Nutno též konstatovat, že právní úprava (jiných) správních deliktů v oblasti účetnictví konstruuje tzv. liberační důvody, tj. důvody bránící vzniku odpovědnosti za správní delikt, které jsou uvedeny v ustanovení § 37ab odst. 1 zákona o účetnictví: „Právnícká osoba za správní delikt neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které na ní bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila.“ Vyloží-li se toto ustanovení společně s ustanovením § 37ab odst. 5 zákona o účetnictví, lze dojít k závěru, že stejným způsobem se bude postupovat u podnikající fyzické osoby.

Tato skutečnost je poté například oporou pro výklady zastávané státní správou, které se týkají zničeného, resp. odcizeného účetnictví. Platí totiž, že pokud dojde k prokazatelnému odcizení účetních záznamů (za předpokladu, že účetní jednotka oznámí tuto skutečnost správnímu orgánu, přičemž je potvrzena Policií České republiky) nebo k jejich zničení například v důsledku povodní či jiné nepředvídatelné skutečnosti, pak i když je formálně naplněna některá (či více) skutkových podstat správního deliktu, nevede tato skutečnost sama o sobě k uplatnění odpovědnosti vůči účetní jednotce. Pro úplnost je však nutné podotknout, že účetní jednotka má v těchto případech související povinnost podle ustanovení § 35 odst. 6 zákona o účetnictví, tj. provést opatření k obnovení průkaznosti účetnictví.

Jak již bylo uvedeno výše, mezi přestupkem a (jiným) správním deliktem je nutné identifikovat i další podstatný rozdíl týkající se uplatnění sankce. Platí, že u přestupku a

u (jiného) správního deliktu podle § 37a odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví (tj. nepředání účetního záznamu do centrálního systému účetních informací státu, resp. nezajištění podmínek pro jeho předávání) může správní orgán od udělení sankce upustit, zatímco u ostatních případů (jiných) správních deliktů musí být pokuta udělena vždy.

Mohu-li tedy na tomto místě shrnout, rozdíly mezi přestupkem a (jiným) správním deliktem lze formulovat do následujících bodů:

- a) odpovědnost za přestupek se na rozdíl od odpovědnosti za (jiný) správní delikt váže pouze k fyzické osobě,
- b) u přestupku je definována subjektivní odpovědnost, zatímco u (jiného) správního deliktu je rozeznávána odpovědnost objektivní s připuštěním liberačních důvodů,
- c) za přestupek je možné sankci (pokutu) neudělit, zatímco za spáchání správního deliktu (až na jedinou výjimku) sankce uložena být musí, tedy v zásadě to znamená obligatorní povinnost správních orgánů trestat protiprávní jednání podnikatelských subjektů,
- d) řízení o uložení pokuty za přestupek a za (jiný) správní delikt nejsou formálně vedena vždy podle stejných procesních právních předpisů (viz dále), což má mimo jiné za následek skutečnost, že:
- e) pro zánik odpovědnosti za přestupek a (jiný) správní delikt jsou stanoveny odlišné lhůty (viz dále).

2.3 Řízení o uložení pokuty

Jak bylo uvedeno, řízení o přestupku a (jiném) správním deliktu nejsou vždy vedena podle stejných právních předpisů. Při diskuzi této problematiky je tedy nutné rozlišit, o jaký druh deliktu se jedná.

Jde-li o přestupek, lze dovodit, že pro řízení o něm se kromě zákona o účetnictví, kterým se vymezuje skutková podstata přestupku a stanoví maximální výše sankce, použije:

- a) zákon o přestupcích a subsidiárně
- b) zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „správní řád“), jak vyplývá z § 51 zákona o přestupcích.

Půjde-li v daném případě o (jiný) správní delikt, řízení bude vedeno podle správního řádu. Platí současně, že pro vlastní řízení se v obou případech nepoužije zákon č. 280/2010 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který se ale aplikuje na exekuci, vybírání a evidenci pokut (včetně nákladů řízení).

Rozdílnost v procesních předpisech se projevuje nejen v základních zásadách vedení řízení, právech a povinnostech osob, se kterými je řízení vedeno (a v dalších skutečnostech), ale také v běhu lhůt, ve kterých musí být o protiprávním jednání účetní jednotky rozhodnuto. U (jiných) správních deliktů tyto lhůty upravuje přímo zákon o účetnictví (ustanovení § 37ab odst. 3), přičemž platí, že existuje:

- a) tříletá objektivní lhůta, tj. odpovědnost podnikající účetní jednotky zaniká nejpozději do tří let ode dne, kdy byl (jiný) správní delikt spáchán a
- b) jednoletá subjektivní lhůta, tj. odpovědnost této účetní jednotky zaniká, jestliže o něm správní orgán nezahájil řízení do jednoho roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl.

Naproti tomu je uplatnění odpovědnosti za přestupek výrazně ztíženo, neboť zákon o přestupcích formuluje pouze jednoletou objektivní lhůtu, tedy přestupek nelze projednat, uplynul-li od jeho spáchání jeden rok.

V souladu s ustanovením § 37ab odst. 4 zákona o účetnictví platí, že správní delikty projednává v prvním stupni finanční úřad. Ten při určení výše pokuty právnické osobě a podnikající fyzické osobě přihlédne k závažnosti správního deliktu, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům, době trvání a okolnostem, za kterých byl spáchán (ustanovení § 37ab odst. 2 zákona o účetnictví). Jedná-li se o přestupek, finanční úřad navíc přihlédne k okolnostem vymezeným v § 12 zákona o přestupcích, tedy zejména k míře zavinění, k pohnutkám a k osobě pachatele.

Podle obecných zásad správního postihu lze také vyložit, že závažnost správního deliktu, popř. i jeho následek nelze posuzovat odděleně, ale vždy je nutné zvažovat skutkové okolnosti v širších souvislostech, a to zejména z pohledu toho, zda (a popřípadě v jaké intenzitě) došlo vlivem protiprávního jednání k narušení zásady věrného a poctivého zobrazení formulované v ustanovení § 7 odst. 1 zákona o účetnictví a zda mohlo dojít k chybnému úsudku uživatele účetní závěrky ohledně finanční situace účetní jednotky (např. Molín – Vašek, 2011). Tento pohled je totiž pro samotnou aplikaci českých účetních předpisů, resp. jejich zdokonalování zásadní (viz Mejzlík, 2011).

Se samotným řízením dále souvisí podstatná skutečnost týkající se nákladů řízení. Podle ustanovení § 79 odst. 5 správního řádu totiž platí, že správní orgán má povinnost uložit náhradu nákladů řízení paušální částkou vždy tomu účastníkovi, který řízení vyvolal porušením své právní povinnosti. V souladu s navazujícím prováděcím právním předpisem je to nejběžněji částka 1 000,- Kč, kterou je tak nutné považovat za nepřímou sankci vztahující se k danému protiprávnímu jednání.

Problematicky řízení o udělení sankce za přestupek nebo (jiný) správní delikt se také týká výpočet samotné základny pro její uplatnění, tj. hodnoty celkových aktiv. Tento problém nabývá na významu zejména tehdy, kdy účetnictví vůbec vedeno není (resp. není vedeno podle pravidel IFRS) nebo kdy není sestavena účetní závěrka, ze které výše aktiv vyplývá.² Pro tyto případy zákon o účetnictví v ustanovení § 37aa odst. 2 předjímá postup, že jako základna se použije výše aktiv, kterou finanční úřad zjistil v řízení o uložení pokuty, a nelze-li skutečnou výši aktiv takto zjistit, určí ji správní orgán kvalifikovaným odhadem. Obdobně se postupuje obecně za situace, kdy výše aktiv uvedená v individuální či konsolidované účetní závěrce neodpovídá skutečné výši.

Závěr

Protiprávní jednání v oblasti účetnictví může být řazeno do více skupin. Jednou z množin těchto protiprávních činů jsou i správní delikty, jejichž úpravu obsahuje zákon o účetnictví.

Tato právní úprava byla s účinností od 1. ledna 2011 zcela přepracována, přičemž lze konstatovat, že nyní je uvedena do souladu s novou koncepcí správního trestání formulovanou dokumentem Ministerstva vnitra České republiky „Zásady právní úpravy přestupků a jiných správních deliktů v zákonech upravujících výkon veřejné správy“.

² Lze si povšimnout, že právě a jedině tyto případy jsou zákonem o účetnictví trestány pomocí přísnější, tj. 6% sankce.

Srovnáním předchozí a aktuální právní úpravy lze dospět k závěru, že nedochází k zásadním změnám ve vymezení jednotlivých sankcionovaných případů protiprávního jednání, ani ve výši sankcí (pokut) k nim se vztahujících. Novou právní úpravu lze v zásadě označit za jednoznačnější, mimo jiné i z toho důvodu, že právní úprava správních deliktů je doplněna přesnými odkazy na příslušná ustanovení definující jednotlivé právní povinnosti, jejichž porušení zákon o účetnictví sankcionuje.

Jako zásadní se ale jeví skutečnost, že zákon o účetnictví rozlišuje mezi protiprávním jednáním podnikatelských a nepodnikatelských účetních jednotek. Pro první skupinu osob definuje tzv. (jiné) správní delikty, zatímco protiprávní jednání nepodnikatelských subjektů postihuje prostřednictvím přestupku. Rozdíl mezi nimi tkví zejména v pojetí odpovědnosti, neboť u přestupků se vymezuje tzv. subjektivní odpovědnost (tj. odpovědnost za zaviněné jednání), zatímco k (jiným) správním deliktům se vztahuje odpovědnost objektivní (tj. odpovědnost za výsledek – bez ohledu na zavinění) s přípuštěním liberačních důvodů. K (jinému) správnímu deliktu se navíc váže obligatorní povinnost správního orgánu (finančního úřadu) udělit sankci (s jednou výjimkou), zatímco u přestupku je definována povinnost fakultativní, správní orgán má tedy možnost od udělení sankce upustit. Dalším podstatným rozdílem je jiný běh lhůt pro projednání protiprávního činu, přičemž platí, že u přestupku se vymezuje (odbornou veřejností často kritizovaná) jednoroční objektivní lhůta (tj. lhůta běžící od spáchání přestupku), ve které správní orgán musí o případném potrestání rozhodnout, zatímco s (jinými) správními delikty je spojena objektivní lhůta tříletá.

Pro úplnost je nutno ještě uvést, že zákon o účetnictví není jediným právním předpisem, jenž by postihoval protiprávní jednání v oblasti účetnictví. V tomto kontextu lze upozornit zejména na skutkovou podstatu trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, pro jejíž studium si dovoluji odkázat na další literaturu (např. Novotný, Vokoun, Šámal a kol., 2010).

Literatura:

- [1] Boguszak, J. – Čapek, J. – Gerloch, A. (2001): *Teorie práva*. Praha, Eurolex Bohemia, 2001.
- [2] Hendrych, D. aj. (2009): *Správní právo. Obecná část*. Praha, C. H. Beck, 2009.
- [3] Mejzlík, L. (2011): *Předmluva – Interpretace Národní účetní rady jako „best practice“ v ČR?* Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 2, s. 4–6.
- [4] Molín, J. – Vašek, L. (2011): *Poznámky k některým důsledkům chybného výkaznictví předjímaným českým zákonem o účetnictví a komparace s úpravou v IFRS*. In: Strouhal, J. (ed.): *Sborník pedagogické konference – Problémové oblasti účetního výkaznictví*. Praha, Oeconomica, 2011, s. 56-61.
- [5] Novotný, O. – Vokoun, R. – Šámal, P. aj. (2010): *Trestní právo hmotné. Zvláštní část*. Praha, Wolters Kluwer, 2010.
- [6] Pelák, J. (2011): *Neuložení výroční zprávy do sbírky listin*. Auditor, 2011, roč. 18, č. 7, s. 32-36.
- [7] Procházka, D. (2009): *Sport v číslech a statistikách*. Auditor, 2009, roč. 16, č. 3, s. 17-21.
- [8] Skálová, J. (2011): *Malá změna účetních předpisů nebo velká změna v účetním myšlení?* Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 4, s. 32-41.

Vybrané důsledky protiprávního jednání v oblasti účetnictví v kontextu nedávného vývoje právní úpravy České republiky

Jan Molín

ABSTRAKT

Příspěvek se zabývá podrobným rozбором sankcí ukládaných v České republice za protiprávní jednání týkající se účetnictví, které jsou stanoveny zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Je rozebírán rozdíl mezi přestupkem a jiným správním deliktem včetně důsledků na stanovení sankce za konkrétní protiprávní jednání. V článku je uveden stručný přehled možných sankcí ve spojení s konkrétními skutkovými podstatami protiprávního jednání a subjektu, který se protiprávního jednání dopustil. Problematika správního trestání je zasazena také do širšího kontextu. Zmíněny jsou také procesní předpisy, podle kterých se v konkrétním případě pokuty ukládají.

Klíčová slova: Účetnictví; Protiprávní jednání; Přestupek; Správní delikt; Sankce; Pokuta, Hodnota celkových aktiv.

Selected Consequences of Unlawful Conduct in Accounting in the Context of Current Legal Regulations of the Czech Republic

ABSTRACT

This paper deals with detailed analysis of sanctions imposed in the Czech Republic for unlawful conduct concerning accounting provided for in Act No. 563/1991 Coll., on Accounting, as amended. I analyze the difference between an infraction and an administrative offence including implications for determining sanctions for particular unlawful conduct. The paper provides a brief overview of potential sanctions in relation to the facts of particular unlawful conduct and to the person who committed such unlawful conduct. I also consider the problem of administrative punishment in a wider context. There are also discussed procedural provisions which are to be followed when imposing a penalty.

Key words: Accounting, Unlawful conduct, Infraction, Administrative offence, Sanction, Penalty, Gross asset value.

JEL classification: M48, K42.