

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Z. Ž.**, zastoupeného JUDr. Julií Šindelářovou, advokátkou se sídlem v Plzni, Mikulášská třída 9, za účasti **Finančního ředitelství v Plzni**, se sídlem v Plzni, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 7. 2004, č. j. 30 Ca 24/2002 - 50,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 7. 2004, č. j. 30 Ca 24/2002 - 50, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 3. 12. 2001, č. j. 6322/110/2001, č. j. 9916/110/2001 a č. j. 9917/110/2001, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu Plzeň – sever ze dne 23. 3. 2001, č. j. 22207/01/145920, č. j. 22250/01/145920, č. j. 22291/01/145920, jimiž byla doměřena stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za r. 1996 ve výši 15 840 Kč, za r. 1997 ve výši 134 720 Kč a za r. 1998 787 796 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel byl jako podnikatel ve smyslu § 1 odst. 2 písm. d) zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví) účetní jednotkou, která měla jednak v souladu s § 35 obch. zák. povinnost vést účetnictví podle uvedeného zákona a jednak podle § 31 odst. 2 písm. c) zákona o účetnictví povinnost uschovávat účetní doklady, účtové rozvrhy, účetní knihy (s výjimkou mzdových listů), odpisový plán, seznamy účetních knih a inventurní soupisy po dobu 5 let následujících po roce, kterého se týkají. Pokud stěžovatel předal veškeré

své účetnictví firmě T.– m., s. r. o., jak tvrdil v daňovém řízení, učinil tak v rozporu se zákonem. Uvedená firma jako právnická osoba byla samostatnou účetní jednotkou, která v žádném případě nepokračovala v účetnictví stěžovatele. Na výzvy správce daně k předložení účetnictví za zdaňovací období roku 1996 až 1998 stěžovatel vždy odpověděl, že veškeré své účetnictví převedl na uvedenou firmu. Teprve v odvolání sdělil, že zpracovává zrekonstruované účetnictví, které v jím uvedených lhůtách předloží. Finanční ředitelství s ohledem na § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků) nemohlo k zcela nově uplatněným důkazním prostředkům přihlédnout. Proto krajský soud neshledal žádný z uvedených žalobních bodů důvodný.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., protože je přesvědčen, že nebylo přihlédnuto k prokazatelnému faktu, že smlouvou o prodeji podniku ze dne 1. 8. 1999 převedl všechna práva a povinnosti k tomuto podniku se vztahující na firmu T.– m., s. r. o. V té době byl prodávajícím stěžovatel jako fyzická osoba samostatně podnikající a v uvedené firmě byl jediným společníkem a jednatelem. Finanční ředitelství o této skutečnosti, patrné z objektivních dokladů, vědělo, že stěžovatel celý svůj obchodní podíl převedl spolu se všemi právy a povinnostmi k tomuto obchodnímu podílu se vztahujícímu na jinou osobu, která se stala jediným společníkem a jednatelem firmy T.– m., s. r. o. Tento společník a jednatel převzal při převodu obchodního podílu i veškeré doklady vztahující se k minulému hospodaření firmy, a to včetně všech pohledávek a závazků a zejména včetně veškerého účetnictví, které do té doby spravoval a měl k dispozici stěžovatel. Tyto skutečnosti sice vzalo finanční ředitelství na vědomí, ale poté, kdy jednatel firmy T.– m., s. r. o. nereagoval na výzvu, požadoval předložení účetnictví na stěžovateli. Stěžovatel se sice snažil sám účetnictví obstarat, případně zrekonstruovat, ale s ohledem na to, že finanční ředitelství požadovalo předložit účetnictví za zdaňovací období roku 1996 až 1998, nemohl uspět, neboť zejména jeho dodavatelé mu nebyli schopni náhradní doklady dodat. Stěžovatel tyto skutečnosti namítal jak v daňovém, tak v soudním řízení a je přesvědčen, že závěry krajského soudu jsou nesprávné. Stěžovatel v době, kdy převáděl podnik, si nebyl vědom své povinnosti předchozí účetnictví uschovat. Při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek vycházel správce daně z naprosto neadekvátních podkladů, když vyměřené částky odporovaly faktickému hospodaření stěžovatele, který nemohl při své podnikatelské činnosti nikdy takových výsledků dosáhnout. Stěžovatel v rámci odvolacího řízení předložil kopie některých dokladů od svých hlavních dodavatelů z rozhodného období. I když nešlo o plně zrekonstruované účetnictví, které nebyl schopen s ohledem na uplynutí času opatřit, z těchto dokladů bez pochybnosti vyplývá, že daňová povinnost vyměřená podle pomůcek vůbec neodpovídá možnostem podnikatelské činnosti stěžovatele v rozhodné době. Proto navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že v důsledku toho, že daň z příjmu fyzických osob byla stěžovateli, z důvodu nepředložení účetnictví, stanovena za použití pomůcek, bylo přezkoumáváno v odvolacím řízení pouze dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně tímto způsobem. S ohledem na obsah kasační stížnosti finanční ředitelství znovu upozornilo na to, že již ve svých rozhodnutích citovalo konkrétní ustanovení právních předpisů na základě nichž bylo rozhodováno, a také ustanovení právních předpisů, jejichž porušení se stěžovatel v souvislosti s výkonem své podnikatelské činnosti dopustil. Prodejem podniku nebyl zbaven povinnosti předložit veškeré doklady podle § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, a ani povinnosti vyplývající z § 31 odst. 9 citovaného zákona. Stěžovatel byl dále upozorněn na § 31 zákona o účetnictví. Skutečnost, že se správce daně snažil v průběhu daňové kontroly kontaktovat osobu, která podle tvrzení stěžovatele měla

mít v držení předmětné účetnictví, jednoznačně svědčí o tom, že primární snahou správce daně bylo stanovit daňovou povinnost dokazováním. Neznalost povinností stěžovatele vyplývajících pro něj ze zákona o účetnictví nemá v předmětném případě vliv na zákonnost rozhodnutí vydaných finančním ředitelstvím. K závěrečné námitce stěžovatele, že správce daně při stanovení jeho daňové povinnosti podle pomůcek vycházel z naprosto neadekvátních podkladů, finanční ředitelství uvedlo, že správce daně nemohl stanovit daň dokazováním, protože se mu nepodařilo získat důkazní prostředky ani od stěžovatelem navržené třetí osoby. Ze spisového materiálu je patrné, že správce daně při stanovení daňové povinnosti čerpal z údajů uvedených stěžovatelem v daňovém přiznání za rok 1996 a 1997. Za zdaňovací období roku 1998 stěžovatel daňové přiznání k dani z příjmů nepodal a správce daně využil údaje z jeho daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za období leden až prosinec 1998 a dále údaj o výši pohledávek z daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 1997. Přitom stejně jako ve zdaňovacím období 1997 využil výši obchodní přirážky u srovnatelného daňového subjektu provozujícího řeznictví. Z uvedeného je zřejmé, že správce daně nepostupoval při stanovení daňové povinnosti stěžovatele podle pomůcek z neadekvátních podkladů. Závěrem proto finanční ředitelství zdůraznilo, že s touto námitkou se nelze ztotožnit a navrhlo, aby kasační stížnost byla pro svou nedůvodnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel v kasační stížnosti s poukazem na skutečnost, že s prodejem podniku předal i veškeré účetnictví v podstatě pouze vyjádřil přesvědčení o nesprávnosti závěrů krajského soudu s tím, že v době převodu si nebyl vědom své povinnosti předchozí účetnictví uschovat.

Nejvyšší správní soud považuje především za nutné poukázat na vyčerpávající odůvodnění krajského soudu, v němž jsou uvedena všechna ustanovení, která stěžovatel porušil tím, že při daňové kontrole nepředložil účetnictví za zdaňovací období r. 1996 až 1998. Nelze proto než zopakovat, že stěžovatel jako podnikatel měl povinnost jednak podle § 35 obch. zák. ve znění platném v letech 1996 až 1998, vést jako účetní jednotka účetnictví podle zákona o účetnictví a jednak podle § 31 odst. 2 písm. c) citovaného zákona uschovávat po dobu pěti let účetní doklady, účtové rozvrhy, účetní knihy (s výjimkou mzdových listů), odpisový plán, seznamy účetních knih a inventurní soupisy. Dále měl stěžovatel podle § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků povinnost předložit při daňové kontrole účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daně rozhodné a podle § 31 odst. 9 citovaného zákona měl prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Tyto povinnosti stěžovatel nesplnil a nelze se jejich plnění zprostit poukazem na to, že předal své účetnictví jinému subjektu. Pokud se správce daně pokoušel získat je od tohoto jiného subjektu, postupoval nad rámec svých zákonných povinností. Na závěr snad lze v této souvislosti jen konstatovat, že neznalost zákona neomlouvá. Z těchto důvodů neshledal Nejvyšší správní soud první stížní bod důvodným.

Podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek,

které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob jak stanovit daň, pokud ji nelze stanovit dokazováním. Je to průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně samé správcem daně za situace, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Skutečnost, zda je daňová povinnost stanovena na základě dokazování nebo za použití pomůcek, má značné důsledky pro možnost obrany daňového subjektu proti dodatečnému platebnímu výměru. Je-li daň stanovena na základě dokazování, přezkoumává odvolací orgán napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání a vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout (§ 50 odst. 3 citovaného zákona), směřuje-li však odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). Proto již nemohlo být v odvolacím řízení přihlédnuto k účetním dokladům, které si stěžovatel obstaral od svých dodavatelů a nemohla být ani zkoumána správnost či nesprávnost výše daně doměřené správcem daně. Z těchto důvodů je i druhý stížní bod nedůvodný.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 cit. zákona, podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s, podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. prosince 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu