



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců Mgr. Jana Passera a JUDr. Jana Rutsche, v právní věci žalobce V. K., bytem zastoupený JUDr. Robertem Jonákem, advokátem se sídlem v Havlíčkově Brodě, Žižkova 280, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, Náměstí Svobody 4, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 5. 2004, čj. 29 Ca 210/2002 – 50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobci se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhal přezkoumání shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 31. 5. 2002, čj. 110-7313/2001-0107. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě ze dne 2. 10. 2001, čj. 66567/01/223910/9367, dodatečnému platebnímu výměru č. 1010000627, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1996 ve výši 272 290 Kč za použití pomůcek.

Krajský soud shledal nedůvodnou žalobní námitku, že jménem obchodní společnosti I., v. o. s., měl v rozhodném období všechny obchodní případy uskutečnit neoprávněně pouze jeden ze společníků. S ohledem na obsah společenské

smlouvy této obchodní společnosti považoval tuto skutečnost za nerelevantní ve vztahu k třetím osobám. Nemohla být proto předmětem úvah finančních orgánů v rámci daňového řízení. Podle soudu bylo prokázáno, že společnost I., v. o. s., dosáhla v daném období zisku a tím vznikla i žalobci, jako jednomu z jejích společníků, daňová povinnost ve smyslu § 7 odst. 1 písm. b) a odst. 4 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů fyzických a právnických osob, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1996 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Pro tuto povinnost nebylo rozhodné, zda žalobce tyto příjmy, respektive jejich část, skutečně obdržel. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci daň stanovena podle pomůcek. Odvolací orgán tak zkoumá dle § 50 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že v přezkoumávané věci nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu, neboť společnost I., v. o. s., nedala přes kvalifikovanou výzvu správce daně účetnictví za rozhodné období. Byly tedy splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, přičemž daňové orgány nebyly povinny v rámci svých rozhodnutí uvádět a odůvodňovat, proč a jaké pomůcky byly při stanovení daně použity a proč stanovená daňová povinnost se liší od daňové povinnosti za jiné zdaňovací období. Žalovaný vyšel ze správného zjištění, zmíněná veřejná obchodní společnost v daném období existovala, dosáhla zisku a žalobce byl jejím společníkem. Důvodnou tak nebyla shledána ani žalobní námitka, že napadené rozhodnutí nevycházelo ze spolehlivě zjištěného stavu věci a bylo založeno na nesprávné aplikaci hmotného práva

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť byl přesvědčen, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Dále uvedl, že obchodní společnost I., v. o. s., jedním z jejích čtyř společníků byl i žalobce, přestala po dohodě společníků na přelomu let 1995 a 1996 vykonávat fakticky podnikatelskou činnost. Nebyla však likvidována, aby mohla ještě vyrovnat některé své platební povinnosti. Teprve v souvislosti s kontrolou Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě bylo zjištěno, že jeden ze společníků J. N. uskutečnil v období 1996 až 1999 bez vědomí a souhlasu ostatních společníků jménem této společnosti řadu obchodních aktivit, zejména nákup a prodej textilu. Přitom společenská smlouva vyžadovala k uzavírání obchodů v hodnotě vyšší než 50000 Kč vzájemnou dohodu společníků. J. N. nepodával za společnost ani daňová přiznání, ani neplnil finanční závazky vůči státu. Trestní oznámení žalobce v této věci však bylo policejními orgány odloženo. Daňová povinnost je tak stanovena z příjmů, které dosáhl jménem společnosti pouze jeden ze společníků v rozporu se společenskou smlouvou, tedy nezákonně. Žalobce příjmy ve výši stanovené správcem daně nedocílil, a nemůže ho proto stíhat

povinnost uhradit daňový nedoplatek. To by odporovalo principu ochrany práv a svobod občanů garantovanému Listinou základních práv a svobod. Daňový nedoplatek stanovený správcem daně se přitom vztahuje výlučně k nákupu a prodeji textilního zboží, tedy činnosti, která netvořila podle společenské smlouvy předmět podnikání společnosti. Z obsahu zprávy č. 127/2001 o provedení kontroly není dle žalobce patrné, jakým způsobem a na základě jakých pomůcek byly stanoveny v jednotlivých letech základy daně. Nebylo také vysvětleno, z jakého důvodu je základ daně za rok 1996 stanoven více než 4,5 násobkem částky připadající u odvolatele na rok 1997. Závěry daňové kontroly i dodatečný platební výměr jsou tak nepřezkoumatelné, přičemž tyto pochybnosti neodstranilo ani odvolací řízení. Žalobce se dále domníval, že správní orgány porušily ustanovení § 31, 32 a 46 daňového řádu, zejména zásadu, aby rozhodnutí vycházelo ze spolehlivě zjištěného stavu věci a bylo založeno na správné aplikaci hmotného práva. Žalobce je tak dle svého mínění postihován za jednání, jehož se na jeho úkor a k jeho škodě dopustil někdo jiný a které s předmětem podnikání společnosti I., v. o. s., nemělo žádnou souvislost. Navrhl proto zrušení napadeného rozsudku Krajského soudu v Brně a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný k jednotlivým stížným námitkám vyjádřil následovně: Skutečnost, že předmětná obchodní společnost ukončila v uvedeném časovém období svoji činnost, nebyla nikterak prokázána. Naopak její statutární orgán J. N. předložil účetní doklady prokazující činnost společnosti ještě v roce 1999 a to činnost odpovídající jejímu předmětu podnikání. Že byly tyto úkony realizovány pouze jedním ze statutárních orgánů J. N., tj. bez vědomí a souhlasu ostatních společníků, ačkoliv to bylo v rozporu se zněním společenské smlouvy, je v kontextu platné právní úpravy ve vztahu ke třetím osobám irelevantní. Tohoto porušení společenské smlouvy se totiž nelze dovolávat ve vztahu ke třetím osobám. Žalovaný dále popsal průběh daňových kontrol u žalobce a u obchodní společnosti I., v. o. s. Vzhledem k tomu, že kontrolní zjištění, tj. nepřiznaný hospodářský výsledek jmenované společnosti za rok 1996 ve výši 3 350 262 Kč, mělo s ohledem na znění § 7 odst. 4 zákona o daních z příjmů přímý vliv na výši daňové povinnosti žalobce, nezbylo správci daně, než v souladu s touto právní úpravou a se zněním společenské smlouvy ze dne 23. 5. 1994 rozdělit kontrolou stanovený základ daně za společnost mezi čtyři společníky rovným dílem. Žalobci tak byla dodatečně stanovena daňová povinnost ve výši 272 290 Kč. Část dodatečně vyměřené daňové povinnosti za rok 1996 má úzkou souvislost s nákupem a prodejem textilního zboží, ale žalovaný na rozdíl od žalobce uvádí, že tuto činnost provozovala společnost v souladu se zapsaným předmětem činnosti, kterým byl „nákup a prodej zboží vyjma předmětů vyhrazených živnostenským zákonem“. Mezi takové předměty textilie rozhodně nepatří. Žalobcem namítaná disproporce mezi základy daně za rok 1996 a 1997 je způsobena tím, že v roce 1996 se do základu daně promítl mimořádný příjem z prodeje nemovitosti ve výši 6 700 000 Kč zatímco v následujícím období žádný nahodilý příjem daňového

subjektu základ daně neovlivnil, protože byl základ daně stanovený správcem daně na základě pomůcek za rok 1997 výrazně nižší. To svědčí o objektivitě správce daně při dodatečném stanovení daňové povinnosti a přiměřenosti jím použitých pomůcek. Žalovaný proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Kasační stížnost je podle ustanovení § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. Kasační stížnost tak může být podána jen z některého z důvodů obsažených pod písm. a) až e) tohoto ustanovení.

Jak shora uvedeno, žalobce ohledně důvodů kasační stížnosti zdůraznil ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Tvrdil, že správní řízení bylo stíženo vadou, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, neměla oporu ve spisech a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) stanoví, že kasační stížnost lze podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit. Za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

K významu první části § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (došlo k vadě řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu) je třeba uvést, že tento důvod je dán, pokud ve spisech chybí podklad pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, přičemž podklady obsažené ve spisech nejsou dostačující k učinění správného skutkového závěru. Skutková podstata je se spisy v rozporu, pokud podklady, jinak dostačující k učinění správného skutkového závěru, vedly k jiným skutkovým závěrům, než jaké učinil rozhodující orgán. Krajský soud neshledal, že by žalovaný nezjistil úplně skutkový stav. Nejvyšší správní soud dospěl ke stejnému závěru, tedy že v odůvodnění rozhodnutí správce daně jsou jasné jmenovány důkazy, z nichž čerpal správce daně svá skutková zjištění, přičemž ta jsou přehledně a srozumitelně uvedena a vyplývají z provedených důkazů. Po důkladném posouzení závěrů krajského soudu se s nimi

Nejvyšší správní soud ztotožnil a konstatuje, že skutkový stav má oporu ve spisech a není s nimi v rozporu.

V přezkoumávané věci je totiž nesporným skutkovým zjištěním, že společnost I., v. o. s., dosáhla v rozhodném období zisku a že v důsledku toho vznikla žalobci v postavení jednoho z jejích společníků daňová povinnost (§ 7 odst. 1 písm. b) a odst. 4 zákona o daních z příjmů). Dalším nepochybným skutkovým zjištěním je fakt, že jmenovaná společnost nepředložila přes kvalifikovaný postup správce daně za toto období řádné účetnictví. Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním podle odstavců 1 až 4, je dle § 31 odst. 5 daňového řádu správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si bez součinnosti s daňovým subjektem opatřil. K takové situaci v případě daňového subjektu nepochybně došlo. Dlužno navíc říci, že tato skutková zjištění nezpochybňoval ani žalobce. Finanční úřad tak zcela po právu stanovil daň podle pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu, je pak třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností nedůležitou. Pro posouzení přezkoumávané věci jsou tak žalobcova tvrzení o tom, že na stavu věci měl vinu pouze jeden ze společníků zmíněné společnosti, který jednal protiprávně a v rozporu se zněním společenské smlouvy, jakkoliv by byla pravdivá, právně nevýznamná. Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud toliko poznamenává, že právní relevance mohou případně nabýt pouze v soukromoprávním vztahu mezi společníky zmíněné obchodní společnosti, například při posuzování otázek náhrady škody či bezdůvodného obohacení. Stanovení daně podle pomůcek tak představuje průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 daňového řádu, která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při jejím správném stanovení.

Význam další části písm. b) citovaného ustanovení s.ř.s. (při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto vytýkanou vadu měl soud napadené rozhodnutí zrušit) se zakládá na faktu, že intenzita porušení řízení před správním orgánem byla v přímé souvislosti s následnou nezákonností tohoto rozhodnutí. Po posouzení žalobcových tvrzení (která ohledně této části zmíněného ustanovení zůstala v obecné rovině), jakož i obsahu spisu, a také s odkazem na shora uvedené, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že konkrétní porušení zákona v ustanovení o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, v přezkoumávané věci prokázáno nebylo.

K poslednímu možnému porušení (rozhodnutí správního orgánu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost) nutno uvést, že jeho možný dopad je třeba posuzovat vždy ve spojení se zněním konkrétního rozhodnutí. Toto pochybení však žalobce v kasační stížnosti konkrétně nenamítl. Hovořil sice o nepřezkoumatelnosti závěrů daňové kontroly a v důsledku toho i dodatečného platebního výměru, a to když vytýkal zprávě o provedení kontroly, že z ní není patrné, jakým způsobem a na základě jakých pomůcek byly stanoveny v jednotlivých letech základy daně a není vysvětlen více jak 4,5 násobný rozdíl mezi výší základů daně za rok 1996 a 1997. Z obsahu těchto žalobcových tvrzení je tak zřejmé, že nepřezkoumatelnost platebního výměru nespatořoval v jeho nesrozumitelnosti, ale v nedostatku důvodů rozhodnutí. Z tohoto důvodu ale kasační stížnost s úspěchem podat nelze.

Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá dle § 50 odst. 5 daňového řádu odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Pokud v dané věci dospěl žalovaný k závěru, že tyto zákonné podmínky dodrženy byly, jednalo se o závěr správný, učiněný na základě skutkové podstaty, která měla oporu ve správním spise a nebyla s ním v rozporu, ani při jejím zjišťování nebyl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že v souzené věci důvod vymezený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. neshledal a uzavřel, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji za použití ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 2, 3 (§ 120) s. ř. s., když neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu