



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **J. N.**, zast. advokátem JUDr. Tomášem Kociánem, Jetelová 2, 326 00 Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, Hálkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 7. června 2005, č. j. 30 Ca 226/2002 – 42,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími žalovaného ze dne 18. 7. 2002, č. j. 6745/110/2002, 6744/110/2002 a 1024/110/2002 byla zamítnuta odvolání žalobce podaná proti dodatečným platebním výměrům č. 1010000433, č. j. 29129/01/140970; č. 1010000432, č. j. 29122/01/140970; č. 1010000431, č. j. 29109/01/140970 Finančního úřadu Plzeň - jih ze dne 9. 10. 2001 na daň z příjmů fyzických osob ze roky 1997, 1998 a 1999, kterými byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 108 076 Kč za rok 1999, 41 628 Kč za rok 1998 a 26 400 Kč za rok 1997.

Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce dne 30. 9. 2002 tři žaloby, jež tento soud usnesením ze dne 6. 5. 2005 spojil ke společnému projednání, byly napadeným rozsudkem Krajského soudu v Plzni zamítnuta jako nedůvodné.

Včas podanou kasační stížností uvádí žalobce (dále též „stěžovatel“), že kasační stížnost podává z důvodu nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), kterou spatřuje v nesprávném posouzení právní

otázky, zda byl hospodářský výsledek - zisk veřejné obchodní společnosti zjištěn na základě daňové kontroly a vyčíslen za pomoci pomůcek. Cílem daňové kontroly je ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP) zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Za jinou okolnost pak dle názoru stěžovatele není možno považovat zjišťování hospodářského výsledku - zisku společnosti. Stejně tak institut „použití pomůcek“ pak dle § 31 odst. 5 ZSDP jakožto zvláštní případ dokazování je možno použít jen za účelem stanoveným zákonem, tj. za účelem stanovení daňové povinnosti, nikoli za účelem stanovení zisku společnosti. Stanovení zisku společnosti je upraveno zcela jinými zákonnými normami, především pak zákonem o účetnictví. Tedy účelem daňové kontroly není stanovení zisku společnosti, nýbrž např. prověřování jednotlivých účetních případů a jejich hodnocení jakožto důkazů z pohledu dopadu jejich existence a zaúčtování do stanovení základu daně daňového subjektu. Prvním a základním pojmem a hodnotou, se kterou správce daně při stanovení daňové povinnosti v rámci své zákonem dané kompetence pracuje, je tak základ daně, při jehož stanovení se v určitých případech vychází ze zisku společnosti a při kontrole účetnictví společnosti je kontrolováno, zda daný účetní případ je např. výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, avšak výsledkem daňové kontroly nemůže být konstatování skutečnosti, zda daný účetní případ např. je či není výdajem společnosti ve smyslu účetních předpisů.

Dále stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že spatřuje nezákonnost rozhodnutí Krajského soudu v Plzni také v tom, jak sám soud v odůvodnění svého rozsudku tvrdí, že právní úprava na poli projednávané problematiky není zcela transparentní, zmiňuje právní úpravu provedenou zákonem č. 438/2003 Sb. a přiklání se k výkladu, který je dle názoru žalovaného nepřiměřeně široký a jde nad rámec zákona. Stěžovatel má za to, že zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů) a jeho aplikace v jeho případě tak, jak ji na základě svého výkladu provedl Krajský soud v Plzni, je nekoncepční, netransparentní, nepředvídatelná a nepřiměřená.

Stěžovatel dále namítá v kasační stížnosti kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata uváděná Krajským soudem v Plzni nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu. Stěžovatel jakožto daňový subjekt je subjektem odlišným od společnosti A., v. o. s. Daňovou kontrolou prováděnou u stěžovatele bylo porušeno právo na zachování mlčenlivosti dle § 23 ZSDP z toho důvodu, že došlo k zásadnímu pochybení a smíšení kontrol u dvou odlišných daňových subjektů. V jedné kontrole byly kontrolovány dva odlišné subjekty a tedy u veškerých procesních úkonů v průběhu kontroly došlo ke směřování a nejasnostem v tom, kým a vůči komu byl který úkon směřován (zda vůči fyzické osobě či vůči společnosti). Výsledkem daňové kontroly pak je tak absurdní závěr, že byl stanoven základ daně společnosti A., v. o. s. (dle tvrzení žalovaného) a zisk společnosti A., v. o. s. (dle tvrzení KS Plzeň), aniž by vůbec byla zahájena daňová kontrola u společnosti A., v. o. s. a všechny tyto skutečnosti byly v rozporu se zásadou mlčenlivosti sděleny stěžovateli. Těmito vážnými pochybeními včetně porušení mlčenlivosti se Krajský soud v Plzni zabýval, avšak danou otázku špatně právně posoudil a tvrzení o nahlédnutí do spisu A., v. o. s. nemá oporu ve spisech. Krajský soud tvrdí, že bylo možno nahlédnout do spisu společnosti A., v. o. s., avšak spis nebyl předmětem zkoumání.

Stěžovatel proto navrhuje, aby rozsudek Krajského soudu v Plzni byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí se závěry učiněnými Krajským soudem v Plzni, a dále ke kasační stížnosti uvádí, že nebyl podle

pomůcek stanoven hospodářský výsledek veřejné obchodní společnosti, ale základ daně veřejné obchodní společnosti, který se rozděluje na jednotlivé společníky. Vzhledem ke shora uvedenému žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud nevyhověl návrhu stěžovatele a kasační stížnost zamítnul.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že stěžovatel jako společník obchodní společnosti A. v. o. s. podal daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997, 1998 a 1999, v nichž vykázal jednak příjmy ze živnosti a jednak příjmy z jeho postavení společníka veřejné obchodní společnosti. Za rok 1997 vykázal v daňovém přiznání na řádku 129 ztrátu ve výši 114 111 Kč a na řádku 175 daň ve výši nula. V daňovém přiznání rok 1998 vykázal základ daně 20 026 Kč s tím, že nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně činí 32 040 Kč. V daňovém přiznání za rok 1999 jsou uvedeny příjmy ze živnosti i z podílu společníka v. o. s. se základem daně po odečtení ztrát za předcházející zdaňovací období 5676 Kč, nezdanitelné části základu daně a položky od něho odčitatelné 58 040 Kč a daň se vykazuje ve výši 0 Kč.

Dne 22. 3. 2001 byla Finančním úřadem Plzeň - jih u žalobce zahájena daňová kontrola mimo jiné daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1997 až 1999 a správce daně současně upozornil žalobce, že na základě zjištěných skutečností, uvedených v jiném protokolu (č. j. 8660/01/140930), stanoví výši hospodářského výsledku v. o. s. A. za roky 1997-1999 za použití pomůcek, což povede i ke změně podílu společníka na hospodářském výsledku společnosti. Na základě několika výzev správce daně žalobce předložil většinu požadovaných dokladů jak k činnosti provozované na základě živnostenských listů, tak dokladů společnosti A. v. o. s.

Zpráva o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob a daně silniční ze dne 4. 10. 2001 říká, že kontrolou u společnosti A. v. o. s. bylo zjištěno, že její účetnictví je nesprávné, neúplné a neprůkazné, neboť vyjmenované závady neumožňují zjištění daňového základu. Proto nebylo možné stanovit základ daně společnosti A. v. o. s. za kontrolovaná zdaňovací období (roky 1997-99) dokazováním, takže byl stanoven podle § 31 odst. 5 ZSPD za použití pomůcek. Podíl připadající na stěžovatele jako jednoho ze tří společníků byl stanoven za zdaňovací období 1997 ve výši 1/3 z takto zjištěného základu, tj. z 906 096 Kč 302 032 Kč, přičemž podle daňového přiznání poplatníka měl podíl na zisku činit 47 847 Kč. Podobně i v ostatních dvou kontrolovaných zdaňovacích obdobích byl stanoven podíl jednou třetinou ze zjištěného základu společnosti s tím, že pokaždé byl vyšší než poplatníkem vykázáný v daňovém přiznání (v roce 1998 činil rozdíl mezi zjištěnou a vykázanou částkou 82 838 Kč a v roce 1999 již 464 445 Kč). Při ústním jednání dne 4. 10. 2001 byl zmocněný zástupce stěžovatele seznámen se zprávou o výsledku daňové kontroly. Poté přímo do protokolu podal námitku dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP proti postupu při stanovení základu daně. Stejně jako v žalobách tvrdil, že společnost A. v. o. s. nevykázala v letech 1997-99 žádný základ daně z příjmů, tedy ani nulový. Správce daně dne 5. 10. 2001 vydal rozhodnutí, jímž námitce nevyhověl s odůvodněním, že námitku podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP lze podat proti postupu pracovníka správce daně, nikoliv proti vyhodnocení zjištění a důkazů provedených správcem daně. K chybnému postupu pracovníků správce daně tedy nedošlo.

Správce daně prvého stupně dne 9. 10. 2001 dodatečně vyměřil základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997 (č. j. 29109/01/140970) ve výši 26 400 Kč, za rok 1998 (č. j. 29122/01/140970) ve výši 41 628 Kč a za rok 1999 (č. j. 29129/01/140970) ve výši 108 076 Kč. Proti všem zmíněným dodatečným platebním výměrům podal žalobce společné odvolání.

Rozhodnutími žalovaného ze dne 18. 7. 2002 byla odvolání zamítnuta (č. j. 1024/110/2002, č. j. 6745/110/2002 a č. j. 6744/110/2002). Stěžovatel namítal, že společnost A. v. o. s. neměla příjmy, jež by podle zákona byly předmětem daně, takže neměla žádný základ daně, tedy ani nulový, protože jej vůbec nebylo možné stanovit, že daňový subjekt ze společnosti žádné plnění neobdržel, tedy neměl příjem, který by byl předmětem daně, pouze mu vznikl nárok na výplatu podílu na zisku dle obchodního zákoníku, který však není předmětem daně. Žalovaný aplikoval § 23 odst. 1, 2 zákona o daních z příjmů, který stanovuje, jakým způsobem má být zdaněn základ daně veřejné obchodní společnosti, a to následným zdaněním u společníků. Rovněž užil § 3 odst. 1 písm. b), 7 odst. 1 písm. d) a odst. 4 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že základ daně u veřejné obchodní společnosti stanoven byl, a to dodatečně za použití pomůcek, existoval základ daně veřejné obchodní společnosti, a tudíž existovala i jeho část, která měla být součástí základu daně společníka veřejné obchodní společnosti, tj. jeho předmětem daně. Na to, že veřejné obchodní společnosti základ daně stanoven byl, přitom nemá vliv, že předmětem daně veřejné obchodní společnosti podle § 18 odst. 9 zákona o daních z příjmů, jsou pouze příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou. Podle platné úpravy tedy společnost pouze zjistí základ daně, který se dále rozděluje na společníky, u nichž je předmětem daně, bez ohledu na to, jaké konkrétní částky od společnosti obdrželi. U poplatníka (stěžovatele) příjem z podnikání, tj. podíl společníka na zisku, existoval a tudíž existoval příjem, který byl předmětem daně z příjmů fyzických osob.

K námitce stěžovatele podané v odvolání o tom, že se správce daně nezabýval tím, že ho v průběhu důkazního řízení námitkou podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP upozornil na možnost nezákonného postupu při stanovení daně, žalovaný uvedl, že se s touto námitkou vypořádal v rozhodnutí z 5. 10. 2001 č. j. 28937/01/140930 s tím, že namítané skutečnosti byly rovněž předmětem odvolání. Z toho, že námitka nebyla shledána důvodnou, však nelze dovozovat, že by se namítanou skutečností správce daně nezabýval.

K odvoláním namítanému porušení povinnosti mlčenlivosti dle § 24 ZSDP tím, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole citoval skutečnosti, jež se dozvěděl v průběhu kontroly A. v. o. s., žalovaný uvedl, že je neshledal. Ve zprávě o daňové kontrole týkající se poplatníka jsou popisována zjištění vztahující se k veřejné obchodní společnosti, jejímž společníkem poplatník byl, a je uveden výsledný základ daně této společnosti. Základ daně společníka veřejné obchodní společnosti je vázán na základ daně stanovený u veřejné obchodní společnosti, přičemž zjištění týkající se veřejné obchodní společnosti, jejímž společníkem poplatník byl, by byla částí spisu, do které by podle § 23 ZSDP daňový subjekt mohl nahlížet.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce tři žaloby ze dne 28. 9. 2002, které Krajský soud v Plzni spojil ke společnému projednání usnesením ze dne 6. 5. 2005, č. j. 30 Ca 226/2002 - 27. Stěžovatel namítal nesprávnost postupu správce daně při stanovení základu daně v. o. s., nedostatečné vyřízení námítky proti postupu správce daně a porušení mlčenlivosti dle § 24 ZSDP.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poukázal zejména rozdílem mezi základem daně v. o. s. a základem daně společníka, zejména pak na skutečnost, že základ daně u v. o. s. existoval, po kontrole byl základ daně správcem daně dodatečně stanoven podle pomůcek, tedy existovala i část tohoto základu daně, který měla být součástí základu daně společníka.

Rozsudkem Krajského soudu v Plzni byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Krajský soud především uvedl, že je třeba v první řadě důsledně rozlišovat mezi pojmy základ daně a předmět daně, obojí však ve vztahu k dani, o kterou jde - dani z příjmů fyzických osob či dani z příjmů právnických osob. Zákon o daních z příjmů říká, že předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy z podnikání, tj. i podíl společníka veřejné obchodní společnosti na zisku. Jeho základ daně je (z části) tvořen určitou částí základu daně veřejné obchodní společnosti, stanoveného podle § 23 až § 33 ZDP. Pokud by veřejná obchodní společnost nedosáhla v příslušném zdaňovacím období pozitivního hospodářského výsledku, tj. zisku, obdobným způsobem by na společníka připadla část vykázané ztráty. Pro zjištění základu daně veřejné obchodní společnosti je ve smyslu § 23 odst. 2 ZDP třeba vyjít z hospodářského výsledku upraveného o převod podílu společníkům. Hospodářským výsledkem se přitom rozumí zisk nebo ztráta (§ 23 odst. 2 ZDP) a zcela jistě není rozhodné, zda byl správně vykázan daňovým subjektem nebo zjištěn správcem daně za použití pomůcek nebo dokazování. V daném případě byl hospodářský výsledek - zisk v. o. s. zjištěn na základě daňové kontroly a vyčíslen za pomoci pomůcek. Nikdy nebylo zpochybněno, že by nebyly dány podmínky pro takový postup a ani nebyly zpochybněny sumy, ke kterým správce daně tímto postupem dospěl, proto soud z těchto hodnot vycházel. Základ daně žalobce, jenž je předmětem daně z příjmů fyzických osob, tedy tvoří i část zisku veřejné obchodní společnosti, jíž byl společníkem. Takovým způsobem byl pozitivní hospodářský výsledek společnosti A. v. o. s. rozdělen mezi všechny tři společníky, stal se součástí jejich základu daně, z něhož pak byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob. Podstata stanovení daně z příjmů právnické osoby - v. o. s. vypadá zcela jinak. Pro určení základu daně platí rovněž mezi společná ustanovení zařazená § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů, avšak ustanovení § 18 odst. 8 (resp. 9) téhož zákona výslovně stanoví, že zdanění podléhají pouze příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou. V daném případě společnost A. v. o. s. neměla v rozhodných zdaňovacích obdobích příjmy, které by se podle § 36 ZDP zdaňovaly zvláštní sazbou, takže u ní nevznikla povinnost zaplatit za tato zdaňovací období žádnou daň z příjmů právnických osob. Pro posouzení zákonnosti napadených rozhodnutí žalovaného je třeba vycházet z celkové koncepce daně u veřejné obchodní společnosti, jak byla nastíněna výše. Veřejná obchodní společnost samotná je pouze v omezeném rozsahu poplatníkem daně z příjmů, daní totiž pouze příjmy, z nichž se daň vybírá zvláštní sazbou, které jsou však zpravidla z pohledu celkového objemu příjmů spíše minoritní či - jako v tomto případě - žádné. Kromě těchto příjmů lze předpokládat dosažení i jiného druhu příjmů, které však dani z příjmů právnických osob nepodléhají, ale jsou v určitém poměru přiřazeny k základům daně společníků - fyzických osob, jako v tomto případě, a ti pak odvedou daň z celého souhrnu. To můžeme do jisté míry přičíst charakteru veřejné obchodní společnosti jako společnosti osobní, mající těžiště v postavení a právech a povinnostech společníků (to je částečně i rysem komanditní společnosti), na rozdíl od společností kapitálových (akciová společnost, společnost s ručením omezeným). Krajský soud tedy nepřisvědčil argumentaci žalobce, že v jeho případě došlo k porušení § 18 odst. 8 (resp. 9) zákona o daních z příjmů, když toto ustanovení se týká výhradně daně z příjmů právnických osob a nebylo v jeho případě aplikováno. Jelikož daň z příjmů fyzických osob byla žalobci stanovena řádně, v souladu se zákonem o daních z příjmů a se zákonem o správě daní a poplatků, nedošlo ani k porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, jak tvrdil žalobce. S interpretací relevantních právních ustanovení žalovaným vyjádřenou v odůvodněních napadených rozhodnutí, jakož i ve vyjádřeních k žalobám, se krajský soud zcela ztotožnil. Přesto připustil, že právní úprava na tomto poli není zcela transparentní (zejména jde o vztah ustanovení § 7 odst. 4 a § 23 odst. 1 ZDP, popřípadě § 18 odst. 10, resp. 11 a § 23 odst. 1 ZDP), avšak soud je toho mínění, že změny, ke kterým ve znění zákona o daních z příjmů novelizací provedenou zákonem č. 438/2003 Sb., došlo, měly za cíl dosavadní právní úpravu zpřesnit tak, aby nedocházelo k potížím při interpretaci a

aplikaci. Krajský soud je přesvědčen o tom, že věta vložená do ustanovení § 7 odst. 4 ZDP s účinností od 1. 1. 2004: „*Při stanovení základu daně společníka veřejné obchodní společnosti se nepřihlíží k ustanovení věty první § 18 odst. 9 ZDP*“ neměla přinést změnu, ale upřesnění stávající právní úpravy. V opačném případě by před novelou musela být některá ustanovení zákona o daních z příjmů považována za nadbytečná. Sice by stanovila zdanění příjmů z podnikání fyzických osob /§ 3 odst. 1 písm. b) ZDP/, včetně podílů společníků na zisku veřejné obchodní společnosti /§ 7 odst. 1 písm. d) ZDP/, ale prakticky žádný druh příjmů by do základu daně, z něhož má být daň vyměřena, při žalobcově interpretaci vztahu § 23 odst. 1, 7 odst. 4 a § 18 odst. 8, resp. 9 ZDP, nemohl být zahrnut.

Pokud jde o žalobní námitku mířící na porušení § 2 odst. 3 ZSDP, ani ta nebyla shledána krajským soudem jako důvodná. Zmíněné ustanovení říká, že při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Obsahem námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) d. ř. vznesené žalobcem v průběhu daňové kontroly, byly obdobné výhrady, jaké jsou základem podaných žalob. Týkají se právního posouzení věci správcem daně, jež vyústilo ve vydání rozhodnutí - dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob. Institut námitek proti postupu pracovníka správce daně v průběhu daňové kontroly však slouží k rychlé nápravě konkrétních pochybení zaměstnanců správce daně podílejících se na daňové kontrole tak, aby celé daňové řízení nebylo už před vydáním rozhodnutí zatěžováno snadno řešitelnými chybami. Ze zákonného textu „*právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně*“ /§ 16 odst. 4 písm. d) ZSDP/ je zřejmé, že zákonodárce měl na mysli námitky procesního charakteru, u nichž podle § 16 odst. 6 ZSDP postačí vyřízení pracovníkem nejbližše nadřízeným tomu, vůči němuž směřovaly. Ten buď námitce vyhoví a zajistí nápravu nebo daňovému subjektu sdělí písemně důvody, pro které nelze námitce vyhovět. Proti takovému rozhodnutí se nelze samostatně odvolat. Jde o praktický, rychlý způsob řešení dílčích výhrad proti konkrétním úkonům nebo naopak opomenutím osoby, která se podílí na provádění daňové kontroly. Daňový subjekt může v tomto okruhu namítat například nepřesnou protokolaci, ale i to, že nebyl vyrozuměn o termínu výslechu svědka předvolaného správcem daně, takže by nemohl uplatnit své právo klást mu otázky atp. V tomto případě však daňový subjekt projevil svůj nesouhlas s celkovým právním názorem či pohledem správce daně, jenž ve svém důsledku evidentně směřoval k doměření daně. Svůj právní názor, na němž založil rozhodnutí ve věci, zahrnul správce daně do zprávy o daňové kontrole a žalovaný do odůvodnění svého rozhodnutí. V daném případě šlo o námitku zásadního charakteru, tedy o námitku zasluhující vyšší stupeň garance možnosti domáhat se nápravy u kompetentního orgánu. Zatímco o procesních námitkách dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP rozhodne pouze nadřízený pracovník téhož správce daně bez možnosti odvolat se proti jeho rozhodnutí, pro vysvětlení zásadních výhrad, vztahujících se k meritu věci, je prostor v řádném opravném prostředku - odvolání, popřípadě také ve správní žalobě či kasační stížnosti. To žalobce také využil. Nadto není pravdou, že by se správce daně vznesenou námitkou nezabýval, když ze správního spisu je zřejmé, že ji ředitel správce daně prvního stupně - jím vyřídil rozhodnutím, jež doručil zástupci daňového subjektu. V tomto směru tedy ze strany správce daně k porušení zákona o správě daní a poplatků nedošlo.

Poslední žalobní bod žaloby - správce daně se dopustil porušení povinnosti mlčenlivosti stanovené pracovníkům správce daně § 24 ZSDP. Je pravdou, že žalobce jako fyzická osoba je daňovým subjektem odlišným od společnosti A. v. o. s., právnické osoby, i když je jejím společníkem. Principy zdanění příjmů veřejné obchodní společnosti a jejich společníků, jak byly podrobně popsány výše, však odrážejí zřejmou provázanost těchto

právních subjektů. Příjem fyzické osoby - společníka v. o. s., je zčásti přímo určen hospodářským výsledkem této společnosti a totéž platí i o jeho daňové povinnosti. Ustanovení § 23 ZSDP pak přímo říká, že daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností s určitými výjimkami, mimo jiné také střetu s právem ostatních daňových subjektů, aby jejich poměry byly uchovávány v tajnosti. V tomto případě se žalobce přímo podílel na vytváření zisku společnosti A. v. o. s., takže uvažovat v této souvislosti o utajení je bezpředmětné a nepochybně žalobci nemůže být odepřeno právo nahlédnout do daňového spisu společnosti A. v. o. s. Proto měl krajský soud za to, že k porušení jinak přísné zásady mlčenlivosti nedošlo. Nadto z takto formulovaného žalobního bodu není zřejmé, která subjektivní veřejná práva žalobce měla být finančními orgány porušena, neboť žalobce jako fyzická osoba je v pozici toho, kdo byl seznámen s údaji o jiné osobě, takže v tomto směru k žádné újmě na jeho straně nemohlo dojít. Pokud by neplatilo, co je uvedeno v předchozím odstavci, bylo by lze pouze uvažovat o případné újmě na straně společnosti jako subjektu, jehož se týkala skutečnosti zpřístupněné někomu jinému.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nelze vyhovět.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky, zda stanovení zisku v. o. s. za účelem užití pomůcek jako důkazního prostředku mohl správce daně učinit sám a jak krajský soud interpretoval právní úpravu aplikovanou na daný případ.

K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Dle § 7 odst. 4 zákona o daních z příjmů, platného pro posuzované období, je základem daně (dílčím základem daně) společníka veřejné obchodní společnosti část základu daně veřejné obchodní společnosti stanoveného podle § 23 až § 33. Tato část základu daně se stanoví ve stejném poměru, jako je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem. Vykáže-li podle § 23 až § 33 veřejná obchodní společnost ztrátu, rozděluje se na společníka část této ztráty stejně jako základ daně.

Dle § 18 odst. 9 zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro posuzované období, platí, že u Fondu národního majetku České republiky a veřejné obchodní společnosti jsou předmětem daně pouze příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou.

Ustanovení § 18 odst. 11 téhož zákona říká, že u poplatníka, který je společníkem veřejné obchodní společnosti, je předmětem daně také část základu daně veřejné obchodní společnosti stanoveného podle § 23 až § 33; přitom tato část základu daně se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem.

Co se rozumí základem daně, stanoví § 23 ve svém odst. 1 téhož zákona tak, že je jím rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců. Odstavec druhý doplňuje, že pro zjištění základu daně se u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku (zisk nebo ztráta), a u poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Pro zjištění základu daně veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti se vychází z hospodářského výsledku upraveného o převod podílu na hospodářském výsledku společníkům veřejné obchodní společnosti nebo komplementářům komanditní společnosti.

Nejvyšší správní soud považuje za stěžejní v dané věci skutečnost, že stěžovatel ve svém daňovém přiznání za předmětná zdaňovací období vykázal příjem jednak ze živnosti a jednak z jeho postavení společníka veřejné obchodní společnosti. Proto správce daně musel obrátit svou pozornost i na tuto právnickou osobu, jak také učinil, a to zcela v souladu se zněním zákona. Nedostalo se mu totiž správného, úplného a průkazného účetnictví, nemohl tedy provést dokazování jinak, než za pomoci pomůcek. Stěžovatel byl v rámci tohoto správního řízení za způsob vedení účetnictví navíc správcem daně sankcionován. Jak Krajský soud v Plzni ve svém utříbeném rozhodnutí srozumitelně popsal, správce daně nestanovil zisk veřejné obchodní společnosti, ani se o to nepokoušel, nýbrž velice přehledným způsobem popsal stanovení základu daně u veřejné obchodní společnosti za kontrolovaná období (strana 4 zprávy o daňové kontrole).

Klíčovým se rovněž jeví výklad ustanovení § 18 odst. 9 a 11 ve spojení s § 7 odst. 4 zákona o daních z příjmů. U veřejné obchodní společnosti totiž připadají v úvahu dva druhy příjmů, a to jednak u společnosti jako takové, tj. daň vybírána zvláštní sazbou, u níž se nedaní zisk společnosti, a jednak příjem společníků, a to podle jejich podílů na zisku/ztrátě společnosti. Tento výklad jasným a úplným způsobem podal i Krajský soud v Plzni, nelze o něm pochybovat, ani v souvislostech novelizace zákonem č. 438/2003, a Nejvyšší správní soud se s tímto výkladem plně ztotožňuje.

Nejvyšší správní soud posoudil dle obsahu kasační stížnosti, konkrétně podsunuto ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy 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; konkrétně vytýká, že byly smíchány dvě daňové kontroly u různých subjektů při stanovení zisku u v. o. s.

K tomu Nejvyšší správní soud upomíná, že daňová kontrola proběhla pouze u daňového subjektu stěžovatele, nebylo tedy možné smíchání dvou daňových kontrol. Správce daně naopak byl povinen zajímat se o účetnictví veřejné obchodní společnosti, neboť jedním z hlavních principů fungování účetnictví jsou souvislosti – souvztažnosti účetních případů, když tento vztah založil sám stěžovatel údaji uvedenými v daňových přiznáních. Nebyla-li porušena procesní pravidla průběhu daňové kontroly, jak ji popsal správce daně ve správním spise, nebylo možno porušit ani zásadu mlčenlivosti.

Byly rovněž 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. Žalovaný vyšel ze správného zjištění, zmíněná veřejná obchodní společnost v daném období existovala, dosáhla zisku a žalobce byl jejím společníkem. V přezkoumávané věci je totiž nesporným skutkovým zjištěním, že společnost 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.

Skutková podstata, z níž správní orgán vycházel v napadeném rozhodnutí, je se spisy v rozporu, pokud důkazní materiál, jinak dostačující k učiněnému správnímu skutkovému závěru, ve spisu obsažený, vede k jiným skutkovým závěrům, než jaké učinil rozhodující orgán. Skutková podstata nemá oporu ve spisech, chybí-li ve spisech podklad pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, resp. je nedostačující k učinění správního skutkového závěru. Takové vady řízení však nebyly shledány. Ze správního spisu je zcela zřejmé, že správní orgán provedl v řízení úplné dokazování a je z něj zřejmé, z jakých důkazních prostředků správní orgán při svém rozhodování vycházel. Důkazní prostředky byly zhodnoceny a provedené dokazování vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav, z něhož správní orgán při svém rozhodování vycházel. Ze spisového materiálu bylo rovněž zjištěno, že stěžovatel nebyl nikterak krácen na svém právu seznámit se s podklady pro rozhodnutí, vyjádřit se k nim a navrhnout jejich doplnění. V odůvodnění rozhodnutí žalovaného byly uvedeny skutečnosti, které byly podkladem rozhodnutí a objasněny úvahy, které vedly k hodnocení důkazů a při použití právních předpisů, na základě kterých rozhodoval.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. Protože úspěšný žalovaný žádné náklady neuplatňoval, resp. mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, soud mu nepřiznal náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 20. prosince 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu