

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **J. H.**, zastoupeného JUDr. Vlastimilem Šrámkem, advokátem v Přerově, Žerotínovo nám. 15, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, Na Jízdárně 3, Ostrava, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 7. 2003, č. j. 22 Ca 335/2002 – 32,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 7. 2003, č. j. 22 Ca 335/2002 – 32 **se zrušuje** a věc se **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojí žalobce (dále též „stěžovatel“) proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 7. 2003, vedenému pod sp. zn. 22 Ca 335/2002 - 32, jímž byla zamítnuta jako nedůvodná žaloba na přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „žalovaný“) ze dne 15. 7. 2002, č. j. 1278/110/2002 ve věci daně z příjmů fyzických osob. Žalobou napadeným rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Přerově (dále jen „správce daně I. stupně“) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1993, č. j. 118877/99/393912/6113 ze dne 21. 12. 1999.

Proti výše uvedenému rozsudku podal stěžovatel včas kasační stížnost.

Důvodem kasační stížnosti je dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) nezákonnost, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. skutečnost, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu, a 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.

Stěžovatel již ve své žalobě ze dne 19. 8. 2002 mimo jiné vytknul napadenému rozhodnutí skutečnost, že správní orgán v tomto rozhodnutí vyslovil nově a poprvé v daňovém řízení pochybnost o platném uzavření smlouvy o prodeji podniku ze dne 12. 1. 1994 s odvoláním na absenci podpisu jednoho z účastníků sdružení, pana V. B., a že správní orgán přitom odkazuje na § 836 OZ, dle kterého není-li ve smlouvě o sdružení stanoveno jinak, rozhodují účastníci o obstarávání společných věcí jednomyslně. Stěžovatel v žalobě uvedl, že toto tvrzení je v přímém rozporu se skutečností, neboť tato smlouva odkazuje na Dohodu o vypořádání mezi účastníky sdružení ze dne 29. 11. 1993, jejímž účastníkem byl i zmíněný V. B., a s obsahem Smlouvy o sdružení, dle které vystupuje při jednání za sdružení kterýkoli z jeho účastníků. Stěžovatel v žalobě uvedl, že pro posouzení, zda základ daně ve vztahu k postoupení pohledávek ke dni 31. 12. 1993 činil žalovaným tvrzených 8 068 960,78 Kč nebo žalobcem tvrzených 3 485 263,56 Kč, není významná žalovaným zpochybňovaná smlouva o prodeji podniku, ale Dohoda ze dne 29. 11. 1993 o vypořádání mezi účastníky sdružení k 31. 12. 1993. Tato dohoda byla podepsána všemi účastníky sdružení jako postupiteli a statutárními zástupci postupníka, to je B. spol. s r. o., se sídlem Š. 1638, P., IČ X, když Ing. J. V. a J. H. byli současně jednateli B. spol. s r. o., a dále v odst. 3 této dohody se uvádí, že veškeré závazky a pohledávky vzniklé činností sdružení k 31. 12. 1993 přebírá B. spol. s r. o., a v odst. 7, že nedílnou součástí tohoto vyrovnání je příloha s vyčíslením výsledků hospodaření za rok 1993, která bude použita jako daňové přiznání za rok 1993 účastníky sdružení. Stěžovatel dále v žalobě uvedl, že pro stanovení základu daně z příjmů za rok 1993, jak vyplývá z účetnictví účastníků sdružení, jakož i jejich daňových přiznání, které měli správce daně i žalovaný při svém rozhodování k dispozici, byla stanovena cena za postoupení pohledávek, tedy částka 3.485.263,56 Kč. V žalobě dále stěžovatel uvedl, že dohoda o vypořádání ze dne 29. 11. 1993 je tedy kumulovaným právním úkonem a svým obsahem i smlouvou o postoupení všech pohledávek sdružení uzavřenou mezi jejími účastníky a společností B. spol. s r. o., když její účastníci se dohodli tak, že cena za převáděné pohledávky bude stanovena dodatečně. Smlouva o prodeji podniku ze dne 12. 1. 1994 pak neřešila ani nemohla řešit převod pohledávek, když tyto byly již v té době prakticky i právně převedeny. Řešila tedy pouze cenu pohledávek a zbylé náležitosti, které jsou ze zákona jejím obsahem.

Z uvedeného učinil stěžovatel v žalobě závěr, že správce daně i žalovaný nejen že porušili příslušná ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, upravující dokazování, zejména pak ustanovení § 31 odst. 2 a 3, ale i zásadu dvouinstančnosti daňového řízení a další základní zásady daňového řízení uvedené v § 2 citovaného zákona.

Stěžovatel ve své žalobě uvedl, že v napadeném rozhodnutí je rovněž poprvé a nově v celém daňovém řízení uváděno, že účastníci sdružení v rozporu s § 25 odst. 1 písm. g) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nestanovili způsob ocenění jednotlivých složek majetku a závazků v účetnictví a účetní závěrce jejich nominálními hodnotami, a že zákon platný v roce 1993 údajně neumožňoval poplatníkům uplatnit sníženou hodnotu pohledávek, a to ani

při jejich postoupení, za cenu nižší než je cena nominální. Stěžovatel uvedl, že mu není znám žádný obecně závazný právní přepis, který by tento postup v soustavě vedení jednoduchého účetnictví zakazoval, a to až do novely § 23 odst. 13 zákona o dani z příjmů, realizované zákonem č. 149/1995 Sb., platné od 1. 1. 1996. Dle názoru stěžovatele prezentovaného v žalobě, kromě nesprávné právní kvalifikace mu rovněž tímto postupem žalovaný znemožnil ve smyslu § 16 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků v průběhu daňového řízení předložit důkazy prokazující nemožnost použití této právní kvalifikace v jeho případě, a tato nesprávná právní kvalifikace nemohla býti ani napadena v jeho odvolání, čímž byla ze strany správce daně i žalovaného opět porušena zásada dvouinstančnosti daňového řízení a dále správce daně i žalovaný svým postupem porušili i § 31 odst. 2, 3 a 4 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví povinnost správci daně, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a nebyl v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, resp. dle kterého není třeba prokazovat skutečnosti obecně známé nebo známé správci daně z jeho činnosti, a dle kterého jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti.

Krajský soud v Ostravě se s těmito namítanými vadami napadeného rozhodnutí majícími za následek jeho nezákonnost ve svém rozsudku vypořádal tak, že aniž by využil možnosti dané mu § 77 odst. 2 s. ř. s. v rámci soudního řízení zopakovat a doplnit důkazy (zejména smlouva o prodeji podniku ze dne 12. 1. 1994, dohoda o vypořádání mezi účastníky sdružení ze dne 29. 11. 1993, výslechy svědků – účastníků sdružení a zástupců B. spol. s r. o. apod.) provedené správním orgánem a následně takto provedené důkazy hodnotit jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjít z takto zjištěného skutkového stavu, vycházel z názoru žalovaného a tento bez dalšího převzal za svůj, aniž by podrobil provedené důkazy vlastnímu hodnocení, jak je mu uloženo. Soud v odůvodnění rozsudku na straně páté uvádí, že žalovaný doplnil dokazování ve smyslu závěrů prezentovaných v rozsudku KS v Ostravě ze dne 21. 12. 2001, že věc posoudil z hlediska § 5 a § 23 odst. 9 zákona o dani z příjmů a v návaznosti na něj dle § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví. V tomto postupu, kdy žalovaný aplikoval jiná zákonná ustanovení než v rozhodnutí správního orgánu I. stupně a než v rozhodnutí o odvolání, neshledal krajský soud nezákonnost ani porušení zásady dvouinstančnosti správního řízení.

Skutečnost, že žalovaný a následně i KS v Ostravě při svém rozhodování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nesprávně posoudil právní otázky a dále, že řízení trpí vadami ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., spatřuje stěžovatel v tom, že žalovaný věc posoudil nesprávně z hlediska § 5 a § 23 odst. 9 zákona o dani z příjmů a v návaznosti na ně podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví, když není pochyb o platném postoupení pohledávek v nominální hodnotě 8 068 960,78 Kč u účastníků sdružení na B. spol. s r. o. za sjednanou cenu 3 485 263,56 Kč a když existence tohoto smluvního vztahu byla promítnuta do účetnictví všech jeho účastníků.

Podle právní úpravy platné pro rok 1993 nedošlo, jak mylně uvádí žalovaný, u žalobce ke snížení nominální hodnoty předmětných pohledávek, neboť v důsledku shora uvedeného postoupení pohledávek neexistovaly k datu 31. 12. 1993 v žalobcem vedeném jednoduchém účetnictví žádné pohledávky, které by měly být oceněny podle § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví, ale byl pouze proúčtován obchodní případ postoupení pohledávek za sjednanou cenu, tedy částku 3 485 263,56 Kč.

Z uvedeného vyplývá, že bylo ze strany žalovaného nezákonné a právně irelevantní aplikovat v daném případě § 5 a § 23 odst. 9 zákona o daních z příjmů a v návaznosti na ně § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví, které upravuje toliko zachycení pohledávek v jejich nominální hodnotě pro potřebu jejich účetní evidence. Tento závěr opírá žalobce i o stanovisko auditorky Ing. I. Z., uvedené ve zprávě ze dne 15. 10. 2003, která je ve fotokopii přiložena k této kasační stížnosti.

Tento stěžovatelem prezentovaný právní názor má svou oporu i ve skutečnosti (uvedené v žalobě), že až novela zákona o dani z příjmů provedená zákonem č. 149/1995 Sb., platná od 1. 1. 1996, v § 23 odst. 13 stanoví, že u poplatníků neúčtujících v soustavě podvojného účetnictví při postoupení pohledávky, která byla nebo je zahrnuta v obchodním majetku poplatníka, je příjmem hodnota pohledávky, a to i v případě, že se jedná o pohledávku postoupenou za cenu nižší než je její hodnota. Stěžovatelem v žalobě v tomto smyslu namítanou absencí zákonné právní úpravy, která by mu bránila zaúčtovat jako příjem za prodej pohledávek cenu dohodnutou a ne jejich nominální hodnotu, se krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nezabýval.

Bez ohledu na jednoznačně nesprávnou právní kvalifikaci předmětné věci žalovaným, plně akceptovanou Krajským soudem v Ostravě, samotná aplikace jiných ustanovení v rozhodnutí žalovaného jako odvolacího orgánu je dle názoru stěžovatele, narozdíl od názoru KS v Ostravě porušením zásady dvouinstančnosti daňového řízení, neboť tímto postupem žalovaného bylo stěžovateli znemožněno ve smyslu § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků v průběhu daňového řízení předložit důkazy prokazující nevhodnost a nesprávnost použití této právní kvalifikace a tato nesprávná právní kvalifikace nemohla být ani napadena ve stěžovatelově odvolání proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

Krajský soud v Ostravě při hodnocení důkazů před vydáním napadeného rozhodnutí nevzal v úvahu ani skutečnost, mající rovněž za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného, že žalovaný svým jednáním evidentně porušil § 16 odst. 4 písm. c), d), e) a f) zákona o správě daní a poplatků, když, jak je na straně páté uvedeno v odůvodnění napadeného rozsudku, žalovaný po zrušení jeho rozhodnutí rozsudkem KS v Ostravě ze dne 21. 11. 2001 sice doplnil dokazování, ale s jeho výsledky stěžovatele neseznámil a neumožnil mu k tomuto doplnění předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, podávat námitky, klást případným svědkům otázky a vyjádřit se k výsledkům či navrhnout jejich doplnění.

Vzhledem k tomu, že nová právní úprava správního soudnictví zavedla rovné postavení správce daně a daňového subjektu, jakož i povinnost správce daně nikoliv pouze tvrdit, ale svá tvrzení i dokázat, má stěžovatel vzhledem ke shora uvedenému zato, že se žalovanému nepodařilo tvrzení, o které opírá své nezákonné rozhodnutí, prokázat.

Stěžovatel navrhuje rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se podáním ze dne 20. 11. 2003 vzdal práva na vyjádření ke kasační stížnosti, plně odkazuje na vyjádření k žalobě ze dne 30. 10. 2002.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 30. 10. 2002 uvádí, že v napadeném rozhodnutí plně respektoval závěr vyslovený krajským soudem v rozsudku č. j. 22 Ca 83/2001 a v souladu s tímto uložil správci daně I. stupně zjistit veškeré skutečnosti tak, jak bylo uvedeno v citovaném rozsudku. Na základě výzvy č. j. 54508/02/393912/6113 ze dne

9. 4. 2002 byl s J. H., zmocněným stěžovatelem k jednání, sepsán dne 17. 4. 2002 protokol o ústním jednání č. j. 57004/02/393912/6113. Přitom bylo žalovanému sděleno, že účetnictví a doklady společnosti B. s. r. o. byly předány likvidátorovi, čímž se jednatelé stali neoprávněni podávat jakékoliv informace o této společnosti. Dále pan H. uvedl, že veškeré doklady byly správci daně předány již v rámci prováděné kontroly a jelikož bylo pravomocně rozhodnuto cit. rozsudkem, považuje jednání o této věci za bezpředmětné.

K otázce pohledávek tedy nebyly zjištěny žádné další nové skutečnosti. Bylo zjištěno, že stěžovatel neukončil podnikání k 31. 12. 1993, ale pokračoval v roce 1994 v podnikání. Obchodní činnost B. sdružení byla převedena na B. s.r.o. Dle přílohy k přiznání k dani z příjmů právnických osob nevyvíjela tato v roce 1993 podnikatelskou činnost a k 1. 1. 1994 přebrala veškeré pohledávky a závazky vzniklé hospodařením B. sdružení. Společnost B. s.r.o. vstoupila dne 18. 10. 1995 do likvidace a z důvodu předluženosti podal likvidátor návrh na prohlášení konkurzu. Návrh byl rozhodnutím Krajského soudu v Ostravě č. 20 K 34/96 - 35 ze dne 27. 8. 1998 zamítnut pro nedostatek majetku dlužníka (veškerý majetek představoval hotovost ve výši 8 201,40 Kč a dluhy 16 134 689,66 Kč). Dne 20. 12. 2000 došlo k výmazu společnosti z obchodního rejstříku. Při ověření pohybu finančních prostředků z B. sdružení na B. s. r. o. bylo zjištěno, že sdružení čerpalo v roce 1993 u České spořitelny kontokorentní úvěry, jejichž zůstatky k 31. 12. 1993 činily celkem 5 933 682,05 Kč a při převodu sdružení na B. s. r. o. k 1. 1. 1994 byla uzavřena nová smlouva o kontokorentním úvěru s úvěrovým rámcem 6,5 mil Kč.

Jako zdroj příjmů stěžovatele v roce 1994 byly zjištěny příjmy ze závislé činnosti potvrzené B. s. r. o.

Členka sdružení V. V. podala poslední přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1993; za roky 1994, 1995 a 1996 podala čestné prohlášení o tom, že jí nevznikla povinnost podat daňové přiznání a dne 24. 1. 1997 byl vydán souhlas správce daně I. stupně č. j. FÚ/4906/97393/900/3315 s ukončením činnosti daňového subjektu.

Vzhledem k výše uvedenému má žalovaný za to, že s ohledem na dostupnost informací splnil povinnosti, které mu byly uloženy citovaným rozhodnutím soudu a v tomto dalším řízení neporušil zásady § 2 odst. 3 a 7 a § 31 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, jak uvádí žalobce, aniž by uvedl, v jakém konkrétním případě k porušení došlo. Proto žalovaný považuje tuto námitku stěžovatele za nedůvodnou.

Po vrácení věci k dalšímu řízení dle citovaného rozsudku soudu provedl žalovaný nové řízení, které spočívalo jednak ve zjištění dalších skutečností tak, jak bylo uloženo citovaným rozsudkem a jak je výše popsáno, a jednak ve znovuposuzování všech důkazních prostředků, které měl k dispozici. Na základě zhodnocení důkazních prostředků bylo vydáno nové rozhodnutí č.j. 1278/110/2002 ze dne 15. 7. 2002 napadené touto žalobou, ve kterém žalovaný uvedl, ze kterých dokladů a materiálů předložených žalobcem již v průběhu daňového řízení při svém rozhodování vycházel se zřetelem na obsah žalobcem podaného odvolání ze dne 28. 1. 2000 a 20. 3. 2000. Vzhledem k tomu, že v napadeném rozhodnutí žalovaný vyčerpávajícím způsobem popsal důvody, které vedly k zamítnutí odvolání žalobce, doplňuje pouze následující:

1. Nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že žalovaný porušil ustanovení § 31 odst. 2 a 3 a další zásady daňového řízení dle § 2 odst. 3 a 7 zákona o správě daní a poplatků, že v rámci rozhodování vyslovil pochybnosti k náležitostem Smlouvy o prodeji podniku ze dne

12. 1. 1994 (scházející podpis člena sdružení), a to z toho důvodu, že žalovaný v textu rozhodnutí výslovně uvádí, že i přes zmíněné právní vady považuje odvolací orgán za bezpředmětné dále posuzovat právní vztah mezi účastníky sdružení a společností B. s. r. o., jelikož tato skutečnost neměla vliv na učiněný závěr ve vztahu k namítané problematice.

2. V otázce přecenění, tj. snížení hodnoty pohledávek žalovaný vycházel z právního rámce (platného pro rok 1993) upravujícího tuto možnost z pohledu jednoduchého účetnictví. I pro poplatníky účtující v jednoduchém účetnictví byl pro okamžik vzniku pohledávky relevantní moment splnění dodávky nebo služby tak, jak je vymezen v obecně závazných předpisech (obchodní a občanský zákoník). Od okamžiku vzniku byla účetní jednotka povinna pohledávky evidovat ve svém účetnictví – tj. v knize pohledávek a závazků ve smyslu ustanovení § 2, § 3 a § 15 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a to v ocenění ve smyslu § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví. Snížení hodnoty pohledávek z rozhodnutí účetní jednotky jako úprava ocenění majetku (tj. i pohledávky) o položky vyjadřující rizika, znehodnocení nebo ztráty (tj. v tomto případě i částečný „odpis“ těchto pohledávek) nebylo ve smyslu § 26 odst. 4 zákona o účetnictví účetním jednotkám účtujícím v soustavě jednoduchého účetnictví dovoleno. Tato možnost byla zákonem dána pouze poplatníkům účtujícím v soustavě podvojného účetnictví. Žalovaný proto odkazuje na stranu 4 a 5 citovaného rozhodnutí č. j.1278/110/2002, kde jsou podrobně popsány uvedené skutečnosti s návazností na ustanovení zákona o daních z příjmů platném pro rok 1993.

Žalovaný proto považuje za nesprávné tvrzení žalobce, že žádný právní předpis tuto problematiku neupravoval. Rovněž odkaz žalobce na § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů platného od 1. 1. 1996 nemá opodstatnění, jelikož žalovaný ve svém odůvodnění v žádném případě aplikaci na uvedené ustanovení neprovedl, a tudíž nemohlo ze strany žalovaného dojít k porušení zásad uvedených v § 16 odst. 1 písm. e), § 31 odst. 2, 3 a 4 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, jak uvádí žalobce.

Žalovaný má zato, že prokázal existenci skutečností ve smyslu ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, které vedly k vydání rozhodnutí č.j. 1278/110/2002 ze dne 15. 7. 2002, a to v rozsahu požadovaném v cit. odvolání žalobce ze dne 28. 1. 2000 a 20. 3. 2000.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z předloženého spisového materiálu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 25. 3. 1999 podal stěžovatel dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 1993, v němž snížil příjmy oproti příjmům, které zjistil žalovaný daňovou kontrolou a které byly součástí příjmů poslední známé daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období. Dne 8. 6. 1999 zahájil žalovaný u stěžovatele vytýkací řízení, v jehož průběhu stěžovatel odůvodňoval rozdíl v příjmech, který v daném případě spočíval v hodnotě pohledávek, které byly v účetnictví sdružení, jehož byl stěžovatel členem, a které byly zahrnuty v účetnictví sdružení ve výši 8 068 960,78 Kč, avšak byly postoupeny za prodejní cenu 3 485 263,56 Kč. Tuto skutečnost doložil stěžovatel Smlouvou o prodeji podniku ze dne 12. 1. 1994. Žalovaný na základě provedeného vytýkacího řízení vydal dne 21. 12. 1999 dodatečný platební výměr č. j. 118877/99/393912/6113. Žalovaný nerespektoval tvrzení stěžovatele, že součástí základu daně měly být pohledávky v ceně postoupení. Proti dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatel odvolal. V odvolání namítal, že v řádném daňovém přiznání mylně zanesl

do příjmů celkovou částku pohledávek místo hodnoty, za jakou byly postoupeny. Odvolání žalovaný rozhodnutím č. j. 3271/110/2000 ze dne 18. 12. 2000 zamítl s odůvodněním vycházejícím z ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona č. 586/1992Sb. zákona o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle něhož se u poplatníků, u nichž dochází k ukončení podnikatelské činnosti, upraví základ daně za zdaňovací období předcházející dni ukončení podnikatelské činnosti o výši pohledávek. Skutečnost, že u stěžovatele došlo k ukončení podnikatelské činnosti ke dni 31. 12. 1993 ve smyslu citovaného ustanovení, měl žalovaný za prokázanou řádným daňovým přiznáním stěžovatele, v němž v rámci uzávěrkových operací upravil základ daně o položky zvyšující a snižující základ daně související s ukončením podnikatelské činnosti a Dohodou o vypořádání ze dne 29. 11. 1993, prostřednictvím které sdružení ukončilo obchodní činnost a provedlo vyrovnání mezi jednotlivými členy sdružení.

Toto rozhodnutí žalovaného bylo Krajským soudem v Ostravě dne 21. 12. 2001 rozsudkem č. j. 22 Ca 83/2001 - 16 zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku krajský soud konstatoval, že aplikace ust. § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů nemá oporu v provedeném dokazování, neboť ukončení obchodní činnosti sdružení čtyř fyzických osob nelze bez dalšího chápat jako ukončení podnikatelské činnosti každého ze čtyř členů sdružení a současně žalovanému uložil, aby v dalším řízení doplnil dokazování za účelem zjištění, zda a kdy žalobce po datu 31. 12. 1993 prokazatelně ukončil podnikatelskou činnost a jak dlouho tento stav trval, popř. jakou podnikatelskou činnost po tomto datu vykonával.

Po doplnění dokazování učiněného v rámci odvolacího řízení vydal žalovaný dne 15. 7. 2002 nové rozhodnutí č. j. 1278/110/2002, jímž odvolání stěžovatele opět zamítl. Stěžovatelem předloženou smlouvu o prodeji podniku ze dne 12. 1. 1994, která odkazovala na uzavřenou Dohodu o vypořádání mezi účastníky sdružení ke dni 31. 12. 1993 shledal žalovaný zatíženou právními vadami, když tato nebyla podepsána všemi účastníky sdružení (prokazatelně chyběl podpis V. B., který zemřel dne 30. 1. 1994). Žalovaný konstatoval, že i přes právní vady smlouvy je bezpředmětné posuzovat právní vztah mezi účastníky sdružení a společností B spol. s r. o. vzhledem k tomu, že rozhodné pro závěry žalovaného jsou skutečnosti jiné. Žalovaný dále v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že posuzoval v rozsahu požadovaném v odvolání v souladu s právními předpisy platnými pro rok 1993 oprávněnost snížení nominální hodnoty pohledávek ve výši 8 068 960,78 Kč za sdružení ve vztahu k zahrnutí pouze nižší hodnoty ve výši 3 485 263,56 Kč pro účely stanovení základu daně dle ustanovení § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů a došel k závěru, že postup stěžovatele, který v rámci stanovení základu daně za zdaňovací období 1993 uplatnil nižší hodnoty pohledávek než byla jejich nominální hodnota, je v rozporu s platnými předpisy předmětného roku. Žalovaný vycházel z ustanovení § 25 odst. 1 písm. g) zákona č. 563/1991Sb. o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), dle kterého se pohledávky oceňovaly zásadně jejich nominálními hodnotami, a dále z ustanovení § 26 odst. 4 zákona o účetnictví, dle kterého nebylo jednotkám účtujícím v jednoduchém účetnictví dovoleno provádět účetní úpravu ocenění majetku (pohledávek) o položky vyjadřující rizika, ztráty a znehodnocení. Z hlediska znění zákona o daních z příjmů bylo dle názoru žalovaného třeba vycházet z ustanovení §5 a § 29 odst. 9, ze kterých vyplývá, že prvotně se při stanovení základu daně za zdaňovací období vychází z údajů účetnictví. Žalovaný uvedl, že zákon o daních z příjmů platný pro rok 1993 výslovně neřešil možnost zohlednit snížení hodnoty pohledávek, a to ani vzhledem k posouzení jejich rizikovosti, ani při jejich postoupení.

Proti předmětnému rozhodnutí o odvolání žalovaného podal stěžovatel opětovně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. V ní namítal, že žalovaný nerespektoval právní názor soudu vyslovený v rozsudku ze dne 21. 12. 2001, č. j. 22 Ca 83/2001 a otázkou, zda stěžovatel pokračoval v podnikatelské činnosti, se nezabýval. Dále stěžovatel namítal nesprávnou aplikaci ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť k ukončení podnikatelské činnosti sdružení nedošlo. Žalovanému vytkl porušení ust. § 31 odst. 2, 3 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Uvedl, že žalovaný zpochybnil v rozhodnutí smlouvu o prodeji podniku, avšak hodnocení případné neplatnosti této smlouvy nemá pro posouzení výše pohledávek významu. Dle stěžovatele porušil žalovaný taktéž zásadu dvouinstančnosti daňového řízení. V napadeném rozhodnutí je nově a poprvé v celém řízení uváděno, že stěžovatel v rozporu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví nestanovil způsob ocenění jednotlivých složek majetku a závazků v účetnictví jejich nominálními hodnotami a že zákon o daních z příjmů platný pro rok 1993 údajně neumožňoval poplatníkům účtujícím v jednoduchém účetnictví uplatnit sníženou hodnotu pohledávek. Stěžovateli není znám předpis, který by takovýto postup zakazoval, a to až do novely zákona o daních z příjmů účinné od roku 1996. Žalovaný změnou právní kvalifikace znemožnil stěžovateli ve smyslu ustanovení § 16 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků předložit důkazy prokazující nemožnost použití této právní klasifikace, čímž byla porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení.

Krajský soud žalobu stěžovatele rozsudkem dne 30. 7. 2003 zamítl. Ztotožnil se se závěry žalovaného a žalobní námitky ohledně porušení procesních ustanovení stěžovatele neshledal oprávněnými.

Rozsudek napadl stěžovatel včas podanou kasační stížností.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal námitku stěžovatele spočívající v procesním pochybení žalovaného, který tím, že aplikoval jako odvolací orgán jiná ustanovení v napadeném rozhodnutí o odvolání než správce daně I. stupně, porušil zásadu dvouinstančnosti daňového řízení, neboť tímto stěžovateli znemožnil ve smyslu § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků v průběhu daňového řízení předložit důkazy prokazující nevhodnost a nesprávnost použití této nové právní kvalifikace a tato nesprávná právní kvalifikace nemohla být ani napadena ve stěžovatelově odvolání proti rozhodnutí správce daně I. stupně. Dle stěžovatele žalovaný svým jednáním evidentně porušil § 16 odst. 4 písm. c), d), e) a f) zákona o správě daní a poplatků, když doplnil dokazování, ale s jeho výsledky stěžovatele neseznámil a neumožnil mu k tomuto doplnění předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, podávat námitky, klást případným svědkům otázky a vyjádřit se k výsledkům či navrhnout jejich doplnění

Námitku porušení zásady dvouinstančnosti Nejvyšší správní soud shledal důvodnou, i když z části z poněkud odlišných důvodů, než které uvádí stěžovatel.

Pokud stěžovatel vytýká žalovanému porušení ustanovení § 16 odst. 2 písm. c), § 16 odst. 4 písm. c), d), e) a f) zákona o správě daní a poplatků, považuje Nejvyšší správní soud tuto námitku za bezdůvodnou. V souzené věci nejde o případ, kdy by byla u stěžovatele prováděna daňová kontrola podle ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků. V předmětném sporu probíhalo na základě výzvy k odstranění pochybností vydané dle ustanovení § 43 výše citovaného zákona ve věci podaného dodatečného daňového přiznání stěžovatele, vytýkací řízení, pro něž se ustanovení o daňové kontrole nepoužijí. Obdobně

Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit tvrzení stěžovatele, že odlišná právní kvalifikace učiněná žalovaným v odvolacím řízení zásadně není přípustná.

Nejvyšší správní soud je však nucen ztotožnit se s názorem stěžovatele, že v jeho případě došlo postupem žalovaného odvolacího orgánu, kdy tento stěžovatele neseznámil s odlišnou právní kvalifikací učiněnou v rámci doplnění odvolání, k porušení jedné ze zásad daňového řízení, a to zásady dvouinstančnosti.

Dle ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků přezkoumá odvolací orgán odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele, a proto může změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.

Na rozdíl od řízení ve správním soudnictví, které je plně ovládáno zásadou dispoziční, kdy je na žalobci, aby jasně vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá a v žalobních bodech pak specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné (§ 71 s. ř. s), neboť jen tímto rozsahem napadení bude soud při přezkoumání správního rozhodnutí vázán, není v řízení daňovém odvolací orgán vázán jen návrhy odvolatele a může v případě, kdy vyjdou v průběhu odvolacího řízení najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, k těmto při svém rozhodování přihlédnout, a dále je oprávněn daňové řízení doplňovat a odstraňovat vady řízení (§ 50 odst. 3 shora).

Z výše citovaného ustanovení lze dovodit, že postup odvolacího orgánu, kdy přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně I. stupně, není v rozporu se zákonem. Avšak v těchto případech vzhledem ke skutečnosti, že jde o řízení před vydáním konečného rozhodnutí ve věci, proti kterému nemá stěžovatel právo dalšího odvolání, má odvolatel právo na součinnost. Má tedy být s odlišným právním posouzením seznámen a má mu být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující. Za situace, kdy by odvolatel nebyl zpraven o změně právního posouzení učiněné odvolacím orgánem, nelze vyloučit, že se původně uplatněné odvolací námitky, směřující oproti rozhodnutí správce daně I. stupně založeném na odlišném právním posouzení, budou s novými důvody stanovení daně míjet.

V daném případě odvolací orgán dospěl na základě doplněného dokazování k jinému právnímu posouzení, odlišného od skutkového zjištění, které učinil správce daně I. stupně. V rámci odvolacího řízení poté, co Krajský soud v Ostravě zrušil rozhodnutí žalovaného a žalovaný řízení doplnil, změnil žalovaný právní kvalifikaci, aniž by s touto stěžovatele seznámil. Tímto postupem žalovaný zkrátil stěžovatele na jednom z jeho základních zákonem stanovených práv, a to na právu podat odvolání. Pokud zákon o správě daní a poplatků vymezuje v ustanovení § 48 odst. 2 písm. d) jako jednu z obsahových náležitostí odvolání i uvedení rozporu s právními předpisy, je nutné, aby daňový subjekt byl o důvodech stanovení daně řádně a včas zpraven tak, aby mohl odvolání se všemi náležitostmi v souladu s ustanovením § 48 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků podat.

S ohledem na další specifikum daňového řízení, které není ovládáno zásadou koncentrace, by stěžovatel v případě seznámení se s novou právní klasifikací, mohl ještě v průběhu odvolacího řízení, v souladu s ustanovením § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého je odvolatel oprávněn do doby, než je o odvolání rozhodnuto, údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat, formulovat nové odvolací námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky novou právní kvalifikaci vylučující. To se však v daném případě nestalo, a proto je nucen Nejvyšší správní soud konstatovat, že žalovaný svým postupem znemožnil stěžovateli realizovat řádně právo na odvolání a stěžovatel byl tímto postupem zkrácen o odvolací instanci. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit ze závěry soudu o nedůvodnosti žalobní námitky stěžovatele spočívající v porušení zásady dvouinstančnosti.

Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených skutečností zjistil naplnění důvodu kasační stížnosti podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro již pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl Krajský soud v Ostravě rozhodnutí žalovaného zrušit.

Nezákonnost rozhodnutí žalovaného ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení věci žalovaným, když na daný případ aplikoval ustanovení § 5 a § 23 odst. 9 zákona o dani z příjmů a v návaznosti na ně taktéž ustanovení § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví, pokud v předmětné věci nebylo pochyb o platném postoupení pohledávek v nominální hodnotě Kč 8 068 960,78 u účastníků sdružení na B.H.W. spol. s r. o. za sjednanou cenu Kč 3 485 263,56 a když existence tohoto smluvního vztahu byla promítnuta do účetnictví všech jeho účastníků.

V souvislosti s výše uvedenou stižní námitkou stěžovatel uvádí, že podle právní úpravy platné pro rok 1993 nedošlo, jak mylně uvádí žalovaný, ke snížení nominální hodnoty předmětných pohledávek, neboť v důsledku postoupení pohledávek neexistovaly k datu 31. 12. 1993 v žalobcem vedeném jednoduchém účetnictví žádné pohledávky, které by měly být oceněny podle § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví, ale byl pouze proúčtován obchodní případ postoupení pohledávek za sjednanou cenu, tedy částku Kč 3 485 263,56. Z uvedeného vyplývá, že bylo ze strany žalovaného nezákonné a právně irelevantní aplikovat v daném případě § 5 a § 23 odst. 9 zákona o daních z příjmů a v návaznosti na ně § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví, které upravuje toliko zachycení pohledávek v jejich nominální hodnotě pro potřebu jejich účetní evidence. Na podporu svých tvrzení odkazuje stěžovatel na stanovisko auditorky Ing. I. Z., uvedené ve zprávě ze dne 15. 10. 2003, která je ve fotokopii přiložena k této kasační stížnosti a dále na právní úpravu § 23 odst. 13 zákona o dani z příjmů provedeného zákonem č. 149/1995 Sb., platné od 1. 1. 1996.

V předmětné věci, jak vyplynulo ze spisového materiálu, stěžovatel, který ve zdaňovacím období roku 1993 provozoval svou podnikatelskou činnost v rámci sdružení, dne 29. 11. 1993 uzavřel spolu s ostatními členy sdružení Dohodu o vypořádání. Na základě této dohody se její účastníci mimo jiné dohodli, že veškeré závazky a pohledávky vzniklé činností sdružení od založení až do 31. 12. 1993 přebírá společnost B. spol. s r. o., se sídlem Š. 1638, P., IČO: X. Předmětem smlouvy bylo taktéž ujednání, kdy se účastníci sdružení dohodli ukončit k datu 31. 12. 1993 obchodní činnost sdružení a k tomuto datu provést vyrovnání mezi jednotlivými členy sdružení, přičemž smlouva o sdružení zůstává nadále v platnosti ve vztahu k uzavřené smlouvě o pronájmu nebytových prostor. Dohodu podepsali všichni čtyři členové sdružení. Dne 31. 3. 1994 podal stěžovatel přiznání k dani z příjmů

fyzických osob za zdaňovací období roku 1993. V roce 1997 provedl správce daně I. stupně u stěžovatele za předmětné zdaňovací období daňovou kontrolu. V rámci kontroly bylo zjištěno, že stěžovatel na základě výše uvedené dohody o vypořádání provedl úpravu základu daně ve smyslu ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Na základě výsledků provedené daňové kontroly vydal správce daně I. stupně dne 16. 12. 1997 dodatečný platební výměr č. j. 10415/97/393912/6113, kterým stěžovateli dodatečně doměřil daň ve výši 430 979 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel dne 15. 2. 1998 odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 1. 1999, č. j. 3935/110/1998/Ad odvolání stěžovatele zamítl. Rozhodnutí o zamítnutí odvolání nabylo dne 9. 2. 1999 doručením právní moci. V rámci konání výše uvedené daňové kontroly a následného odvolacího řízení stěžovatel nepředložil níže uvedenou Smlouvu o prodeji podniku datovanou dne 12. 1. 1994.

Dne 25. 3. 1999 podal stěžovatel dodatečné daňové přiznání. Na základě něj pak zahájil dne 8. 6. 1999 správce daně I. stupně vytýkací řízení. Teprve v rámci konaní ústního jednání dne 23. 6. 1999 stěžovatel předložil Smlouvu o prodeji podniku, na základě které uplatňoval snížení poslední známé daňové povinnosti, které spočívalo v hodnotě pohledávek, které byly v účetnictví sdružení, jehož byl stěžovatel členem, a které byly zahrnuty v účetnictví sdružení ve výši Kč 8 068 960,78, avšak byly postoupeny za prodejní cenu Kč 3 485 263,56. Předmětem předložené Smlouvy o prodeji uzavřené v návaznosti na výše uvedenou dohodu o vypořádání se společností B. spol. s. r. o. P., IČO: X dle ustanovení § 476 obchodního zákoníku dne 12. 1. 1994, byl i závazek sdružení (prodávajícího) převést na kupujícího vlastnická práva k věcem, zboží a jiné majetkové hodnoty, jež slouží provozování obchodní činnosti a kupující se zavazuje převzít závazky prodávajících související s provozováním podnikatelské činnosti. Dle článku č. IV smlouvy eviduje sdružení pohledávky v knize pohledávek v celkové výši 8 068 960,78 Kč. Po vyhodnocení jednotlivých pohledávek ve vztahu k jejich dobyvatelnosti jsou pohledávky fy B. spol. s r. o. Přerov přejímány v celkové výši 3 485 263,56 Kč. Rozdíl tvoří pohledávky, jež přes veškeré úsilí sdružení nebyly uhrazeny a není pravděpodobnost jejich úhrady. V článku č. IX. se smluvní strany na základě všech ve smlouvě uvedených skutečností dohodly na ceně 1 Kč. Smlouvu o prodeji nepodepsal člen sdružení Ing. V. B.

Správce daně I. stupně v rámci autoremedury po provedeném vytýkacím řízení snížil poslední daňovou povinnost stěžovatele, avšak nezohlednil stěžovatelem doloženou Smlouvu o prodeji podniku. Dne 21. 12. 1999 vydal dodatečný platební výměr č. j. 118877/99/393912/6613, přičemž nerespektoval tvrzení stěžovatele, že součástí základu daně měly být pohledávky v ceně postoupení. Proti dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatel odvolal. V odvolání namítal, že v řádném daňovém přiznání mylně zanesl do příjmů celkovou částku pohledávek místo hodnoty, za jakou byly postoupeny. Odvolání žalovaný rozhodnutím č. j. 3271/110/2000 ze dne 18. 12. 2000 zamítl s odůvodněním vycházejícím z ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů, podle něhož se u poplatníků, u nichž dochází k ukončení podnikatelské činnosti, upraví základ daně za zdaňovací období předcházející dni ukončení podnikatelské činnosti o výši pohledávek. Toto rozhodnutí žalovaného bylo Krajským soudem v Ostravě dne 21. 12. 2001 rozsudkem č. j. 22 Ca 83/2001 - 16 zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku krajský soud konstatoval, že aplikace ust. § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů nemá oporu v provedeném dokazování, neboť ukončení obchodní činnosti sdružení čtyř fyzických osob nelze bez dalšího chápat jako ukončení podnikatelské činnosti každého ze čtyř členů sdružení a současně žalovanému uložil, aby v dalším řízení doplnil dokazování za účelem zjištění, zda a kdy žalobce po datu 31. 12. 1993 prokazatelně ukončil podnikatelskou činnost a jak dlouho tento stav trval, popř. jakou podnikatelskou činnost po tomto datu vykonával.

Po doplnění dokazování vydal žalovaný dne 15. 7. 2002 nové rozhodnutí č. j. 1278/110/2002, jímž odvolání stěžovatele opět zamítl. Stěžovatelem předloženou smlouvu o prodeji podniku ze dne 12. 1. 1994, která odkazovala na uzavřenou Dohodu o vypořádání mezi účastníky sdružení ke dni 31. 12. 1993 shledal žalovaný zatíženou právními vadami, když tato nebyla podepsána všemi účastníky sdružení (prokazatelně chyběl podpis V. B., který zemřel dne 30. 1. 1994). Žalovaný konstatoval, že i přes právní vady smlouvy je bezpředmětné posuzovat právní vztah mezi účastníky sdružení a společností B. spol. s r. o. vzhledem k tomu, že rozhodné pro závěry žalovaného jsou skutečnosti jiné. Žalovaný dále v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že posuzoval v rozsahu požadovaném v odvolání v souladu s právními předpisy platnými pro rok 1993 oprávněnost snížení nominální hodnoty pohledávek ve výši Kč 8 068 960,78 za sdružení ve vztahu k zahrnutí pouze nižší hodnoty ve výši Kč 3 485 263,56 pro účely stanovení základu daně dle ustanovení § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů a došel k závěru, že postup stěžovatele, který v rámci stanovení základu daně za zdaňovací období 1993 uplatnil nižší hodnoty pohledávek než byla jejich nominální hodnota, je v rozporu s platnými předpisy předmětného roku. Žalovaný vycházel z ustanovení § 25 odst. 1 písm. g) zákona č. 563/1991Sb. o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), dle kterého se pohledávky oceňovaly zásadně jejich nominálními hodnotami, a dále z ustanovení § 26 odst. 4 zákona o účetnictví, dle kterého nebylo jednotkám účtujícím v jednoduchém účetnictví dovoleno provádět účetní úpravu ocenění majetku (pohledávek) o položky vyjadřující rizika, ztráty a znehodnocení. Z hlediska znění zákona o daních z příjmů bylo dle názoru žalovaného třeba vycházet z ustanovení § 5 a § 29 odst. 9, ze kterých vyplývá, že prvotně se při stanovení základu daně za zdaňovací období vychází z údajů účetnictví. Žalovaný dále uvedl, že zákon o daních z příjmů platný pro rok 1993 výslovně neřešil možnost zohlednit snížení hodnoty pohledávek, a to ani vzhledem k posouzení jejich rizikovosti, ani při jejich postoupení.

Dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví ve znění platném v rozhodném období se jednotlivé složky majetku a závazků v účetnictví a v účetní závěrce oceňují závaznými způsoby; pohledávky a závazky jejich nominálními hodnotami.

Dle ustanovení § 5 zákona o daních z příjmů ve znění platném v rozhodném období je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v kalendářním roce přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých druhů příjmů (§ 6 až § 10) není stanoveno jinak.

Dle ustanovení § 23 odst. 9 citovaného zákona se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního právního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

Ceny z účetnictví se tedy prostřednictvím výsledku z účetnictví promítají do daňového základu, pokud nedojde k jejich úpravám nebo změnám podle zákona o daních z příjmů. Tyto úpravy či změny mohou být různého charakteru. Zákon o daních z příjmů může účetní ocenění modifikovat a nebo může požadovat ocenění jiné, než účetní předpisy.

Zákon o daních z příjmů v rozhodném zdaňovacím období roku 1993 problematiku postoupení pohledávek v jednoduchém účetnictví za cenu nižší než je nominální výslovně neupravoval. Novelou č. 149/1995 Sb., platnou od 1. 1. 1996, v § 23 odst. 13 stanovil, že u poplatníků neúčtujících v soustavě podvojného účetnictví při vložení pohledávky do obchodní společnosti nebo družstva a při postoupení pohledávky, která je nebo byla

zahrnuta do obchodního majetku poplatníka majícího příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), je příjmem hodnota této pohledávky, a to i v případě, že se jedná o pohledávku postoupenou za cenu nižší, než je její hodnota**.** Pokud byla pohledávka postoupena za cenu vyšší, než je její hodnota, je příjmem tato vyšší cena. Stejně postupují poplatníci, kteří mají příjmy z pronájmu (§ 9), jedná-li se o postoupení pohledávky, kterou má pronajímatel vůči nájemci.

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. Dle ustanovení § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění platném v rozhodném období je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v kalendářním roce (dále jen „zdaňovací období") přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých druhů příjmů (§ 6 až § 10) není stanoveno jinak. Příjmem se rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.

Shodně s názorem stěžovatele, jak taktéž vyplývá z výše uvedených ustanovení, sdílí Nejvyšší správní soud názor, že zákon o daních z příjmů v soustavě vedení jednoduchého účetnictví nezakazoval poplatníkům uplatnit sníženou hodnotu pohledávek při postoupení. Při postoupení pohledávky za cenu nižší než je její nominální hodnota, byla pro poplatníka účtujícího v jednoduchém účetnictví v rozhodném období příjmem dohodnutá cena za postoupení, tedy skutečný příjem, který poplatník za postoupené pohledávky obdržel.

Sám stěžovatel podmiňuje v kasační stížnosti nesprávnou aplikaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví platným postoupením pohledávek v nominální hodnotě 8 068 960,78 Kč se sdružení na obchodní společnost B. spol. s r. o. za sjednanou cenu 3 485 263,56 Kč a v této souvislosti uvádí, že o platném postoupení není pochyb.

Z rozhodnutí žalovaného však jednoznačně nevyplývá, jak se vypořádal s tvrzeným postoupením pohledávek. Jednoznačný názor nelze taktéž učinit ze závěru žalovaného v napadeném rozhodnutí o tom, *že i přes právní vady považuje smlouvu o prodeji pro posouzení právního vztahu mezi účastníky sdružení a společností B., spol. s r. o. za bezpředmětnou, když z hlediska namítané problematiky a závěru učiněného žalovaným jsou rozhodné jiné skutečnosti.* Zatímco žalovaný předmětnou smlouvu označil za bezvýznamnou pouze ve vztahu k posouzení právního vztahu mezi účastníky sdružení, krajský soud vyslovil ve svém rozsudku závěr, že posouzení platnosti smlouvy je pro dodatečné vyměření daně bez jakéhokoliv právního významu.

Následující text rozhodnutí, kdy žalovaný uvádí*, že součástí prodávaného majetku za souhrnnou kupní cenu 1,00 Kč dle smlouvy o prodeji podniku byl i převod vlastnických práv k pohledávkám v evidenci sdružení v celkové nominální hodnotě 8 068 960,78 Kč, přičemž tato nominální hodnota byla při převodu na kupujícího – společnost B., spol. s r. o. dohodou smluvních stran snížena na hodnotu 3 485 263,56 Kč z důvodu obtížnosti vymáhání jejich úhrady dlužníky,* pak svědčí tomu, že žalovaný akceptoval tvrzené postoupení pohledávek.

V takovémto případě, jak uvádí stěžovatel v kasační stížnosti, by v důsledku tohoto postoupení neexistovaly k datu 31. 12. 1993 v žalobcem vedeném jednoduchém účetnictví žádné z postoupených pohledávek, které by měly být oceněny podle § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví a žalovaný by aplikoval ustanovení § 5 a § 23 odst. 9 zákona o daních

z příjmů a v návaznosti na ně § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví nezákonně, neboť výše uvedená ustanovení § 25 upravuje toliko zachycení pohledávek v jejich nominální hodnotě pro potřebu jejich účetní evidence.

S ohledem na skutečnost, že rozhodnutí žalovaného postrádá důvody, na základě kterých žalovaný dospěl k tomu, že v daném případě došlo k právoplatnému postoupení pohledávek, když z dohody o vypořádání mezi účastníky sdružení nelze dle názoru Nejvyššího správního soudu dovodit předmětné postoupení, za situace, kdy se žalovaný smlouvou o prodeji podniku ve vztahu k ceně postoupení nezabýval, neboť měl zato, že k ceně postoupení není s ohledem na ustanovení § 5 a § 23 odst. 9 zákona o daních z příjmů a v návaznosti na ně § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví oprávněn přihlédnout, Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, přičemž tato vada je sama o sobě důvodem pro kasaci rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených skutečností zjistil naplnění důvodu kasační stížnosti podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když se Krajský soud v Ostravě ztotožnil s nesprávným právním posouzením tak, jak jej učinil žalovaný ve svém rozhodnutí.

Námitku stěžovatele spočívající v porušení ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s., neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

Dle stěžovatele krajský soud pochybil, pokud nevyužil možnosti dané mu § 77 odst. 2 s. ř. s. v rámci soudního řízení zopakovat a doplnit důkazy (zejména smlouva o prodeji podniku ze dne 12. 1. 1994, dohoda o vypořádání mezi účastníky sdružení ze dne 29. 11. 1993, výslechy svědků – účastníků sdružení a zástupců B. spol. s r. o. apod.) provedené správním orgánem a vycházel bez dalšího z názoru žalovaného, aniž by podrobil provedené důkazy vlastnímu hodnocení, jak je mu uloženo.

Nejvyšší správní soud nemohl výše uvedené námitce stěžovatele tvrdící porušení ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. přisvědčit, neboť zmíněné ustanovení ponechává na úvaze soudu, zda zopakuje nebo doplní důkazy provedené správním orgánem, přičemž podle ustanovení § 52 odst. 1 s. ř. s. je pouze na soudu rozhodnout o tom, které z navržených důkazů provede a zda provede i důkazy jiné.

Za situace, kdy nevznikly pochybnosti o zjištěném skutkovém stavu a krajský soud se ztotožnil s právním hodnocením provedeným žalovaným, pokud stěžovatel v podané žalobě doplnění dokazování nenavrhoval, nebyla povinnost za použití § 77 provádět dokazování. Pokud soud došel k závěru, že není potřebné či účelné dokazování jakkoliv doplňovat, je takové rozhodnutí plně v jeho pravomoci a takovému postupu nelze ničeho vytknout.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že shledal důvody kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., neboť v daném případě došlo k nesprávnému právnímu posouzení právní otázky soudem a zároveň byl při zjišťování skutkové podstaty porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tyto důvodně vytýkané vady měl Krajský soud v Ostravě rozhodnutí žalovaného zrušit. V dalším řízení je Krajský soud v Ostravě v souladu s ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud již nerozhodoval samostatně o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti vzhledem k tomu, že rozhodl ve věci samé, a rovněž s přihlédnutím k povaze rozhodnutí o daňové povinnosti, jež je vykonatelné bez ohledu na jeho právní moc ve smyslu § 32 odst. 13 daňového řádu.

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 5. května 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu