

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Marie Turkové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobkyně **V. V.**, zast. JUDr. Vlastimilem Šrámkem, advokátem v Přerově, Žerotínovo nám. 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě,** Na Jízdárně 3, Ostrava, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 7. 2003, č. j. 22 Ca 334/2002 - 32,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 7. 2003, č. j. 22 Ca 334/2002 – 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě, jímž byla zamítnuta jako nedůvodná její žaloba na přezkoumání rozhodnutí Finanční ředitelství v Ostravě (dále také „žalovaného“) ze dne 15. 7. 2002, č. j. 1277/110/2002, kterým žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Přerově (dále také „správce daně prvního stupně“) č. j. 118901/99/393912/3064 ze dne 21. 12. 1999, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka včasnou 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.

V kasační stížnosti stěžovatelka zejména uváděla, že v žalobě mimo jiné vytkla 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. Stěžovatelka v žalobě uvedla, 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.

Stěžovatelka dále doplnila, že v žalobě uvedla, že pro posouzení, zda základ daně ve vztahu k postoupení pohledávek ke dni 31. 12. 1993 činil 8 068 960,78 Kč nebo 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 g. Š 1638, P, , 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.

Stěžovatelka dále uvedla, že pro stanovení základu daně z příjmů za rok 1993, jak vyplývá z účetnictví účastníků sdružení, jakož i jejich daňových přiznání, které měly správce daně i žalovaný při svém rozhodování k dispozici, byla stanovena cena za postoupení pohledávek, tedy částka 3 485 263,56 Kč.

Dále stěžovatelka zejména uvedla, 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.

V kasační stížnosti dále uvedla, že z výše uvedeného pak učinila v žalobě závěr, že správce daně i žalovaný nejen že porušily příslušná ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), zejména pak ustanovení § 31 odst. 2 a 3, ale i zásadu dvojinstančnosti daňového řízení a další základní zásady daňového řízení uvedené v § 2 citovaného zákona.

K výše uvedenému pak v kasační stížnosti doplnila, 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 (dále také „zákon 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. Stěžovatelka uvedla, že jí 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 č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z příjmů“), realizované zákonem č. 149/1995 Sb., platné od 1. 1. 1996.

Dle názoru stěžovatelky jí rovněž tímto postupem žalovaný kromě nesprávné právní kvalifikace 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 jejím případě, a tato nesprávná právní kvalifikace nemohla býti ani napadena v odvolání, čímž byla ze strany správce daně i žalovaného opět porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení, a dále správce daně i žalovaný svým postupem porušily 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.

Stěžovatelka dále uvedla, že Krajský soud v Ostravě se s těmito namítanými vadami napadeného rozhodnutí ve svém rozsudku vypořádal tak, že aniž by využil možnosti dané mu § 77 odst. 2 s. ř. s. - tedy v rámci soudního řízení zopakoval a doplnil důkazy (např. Smlouvu o prodeji podniku ze dne 12. 1. 1994, Dohodu 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 hodnotil jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem, a ve svém rozhodnutí vyšel 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 Krajského soudu 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 prvního stupně, a než v rozhodnutí o odvolání, neshledal krajský soud nezákonnost ani porušení zásady dvojinstančnosti správního řízení.

Skutečnost, že žalovaný a následně i Krajský soud 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 stěžovatelka 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 podle stěžovatelky nedošlo, jak prý mylně uvádí žalovaný, ke snížení nominální hodnoty předmětných pohledávek, neboť v důsledku shora uvedeného postoupení pohledávek neexistovaly k datu 31. 12. 1993 v 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.

Stěžovatelka dále v kasační stížnosti uvedla, že z výše 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 stěžovatelka i o stanovisko auditorky Ing. Iv. Z., uvedené ve zprávě ze dne 15. 10. 2003, která je ve fotokopii přiložena ke kasační stížnosti.

Stěžovatelka doplnila, že výše uvedený závěr 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. Stěžovatelkou 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 tak podle stěžovatelky krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nezabýval.

Stejně tak stěžovatelka uvedla, že 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 stěžovatelky na rozdíl od názoru Krajského soudu v Ostravě porušením zásady dvojinstančnosti daňového řízení, neboť tímto postupem žalovaného bylo stěžovatelce 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 stěžovatelčině odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

Krajský soud v Ostravě při hodnocení důkazů před vydáním napadeného rozhodnutí nevzal podle stěžovatelky 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 žalovaný po zrušení jeho rozhodnutí rozsudkem Krajskému soudu v Ostravě ze dne 21. 11. 2001 sice doplnil dokazování, ale s jeho výsledky stěžovatelku neseznámil a neumožnil jí k tomuto doplnění předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, podávat námitky, klást případným svědkům otázky a vyjádřit se k výsledkům či navrhnout jejich doplnění.

Konečně stěžovatelka uvedla, že 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 stěžovatelka vzhledem ke shora uvedenému za to, že se žalovanému nepodařilo tvrzení, o které opírá své nezákonné rozhodnutí, prokázat.

Stěžovatelka navrhuje napadaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Rovněž požádala o náhradu nákladů řízení.

Žalovaný se podáním doručeným Krajskému soudu v Ostravě dne 25. 11. 2003 vzdal práva na vyjádření ke kasační stížnosti. Odkázal na ve spisu založené vyjádření k žalobě.

Žalovaný v označeném vyjádření k žalobě zejména uvedl, že v napadeném rozhodnutí plně respektoval závěr vyslovený krajským soudem v rozsudku č. j. 22 Ca 82/2001 ze dne 21. 12. 2001, a v souladu s tímto uložil správci daně prvního 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 stěžovatelkou k jednání, sepsán dne 17. 4. 2002 protokol o ústním jednání č. j. 57004/02/393912/6113. V průběhu protokolu bylo žalovanému sděleno, že účetnictví a doklady společnosti B. spol. s r. o. byly předány likvidátorovi, čímž se jednatelé stali neoprávněnými 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 citovaným rozsudkem, považuje jednání o této věci za bezpředmětné. K otázce pohledávek tedy nebyly podle žalovaného zjištěny žádné další nové skutečnosti. Bylo však zjištěno, že stěžovatelka neukončila podnikání k 31. 12. 1993, ale pokračovala v podnikání i v roce 1994. Žalovaný dále uvedl, že se domnívá, že 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 stěžovatelka.

Z vyjádření dále vyplynulo, že z důvodu 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 jednak ve znovuposuzování všech důkazních prostředků, které měl k dispozici. Na základě zhodnocení důkazních prostředků bylo vydáno nové rozhodnutí č. j. 1277/110/2002 ze dne 15. 7. 2002, ve kterém žalovaný uvedl, ze kterých dokladů a materiálů již v průběhu daňového řízení při svém rozhodování vycházel se zřetelem na obsah stěžovatelkou podaného odvolání ze dne 28. 1. 2000 a 20. 3. 2000. Žalovaný dále doplnil, že nelze souhlasit s tvrzením stěžovatelky, 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. spol. s r. o., jelikož tato skutečnost neměla vliv na učiněný závěr ve vztahu k namítané problematice. K otázce přecenění, t. j. snížení hodnoty pohledávek, žalovaný uvedl, že 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 – t. j. 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 (t. j. i pohledávky) o položky vyjadřující rizika, znehodnocení nebo ztráty (t. j. 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. 1277/110/2002, 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 stěžovatelky, že žádný právní předpis tuto problematiku neupravoval. Rovněž odkaz stěžovatelky 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 stěžovatelka. Žalovaný má za to, že prokázal existenci skutečností ve smyslu ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, které vedly k vydání rozhodnutí č. j. 1277/110/2002 ze dne 15. 7. 2002, a to v rozsahu požadovaném v označeném odvolání stěžovatelky.

Z předloženého spisového materiálu Nejvyšší správní soud přitom zjistil, že stěžovatelka byla členkou sdružení čtyř fyzických osob podnikajících na základě živnostenského oprávnění, které dohodou o vypořádání k 31. 12. 1993 ukončily obchodní činnost sdružení a provedly vyrovnání mezi jednotlivými členy. V roce 1999 podala stěžovatelka dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 1993, v němž snížila příjmy oproti příjmům, které zjistil žalovaný daňovou kontrolou, a které byly součástí příjmů poslední známé daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období. V důsledku toho bylo zahájeno vytýkací řízení, v jehož průběhu stěžovatelka odůvodňovala rozdíl v příjmech, který v daném případě spočíval v hodnotě pohledávek, které byly v účetnictví sdružení, jehož byla 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 doložila stěžovatelka Smlouvou o prodeji podniku. Žalovaný na základě provedeného vytýkacího řízení vydal dne 21. 12. 1999 dodatečný platební výměr č. j. 118901/99/393912/3064. Žalovaný nezohlednil tvrzení stěžovatelky, že součástí základu daně měly být pohledávky v ceně postoupení.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatelka odvolala. V odvolání zejména namítala, že v řádném daňovém přiznání mylně zanesla do příjmů celkovou částku pohledávek místo hodnoty, za jakou byly postoupeny. Odvolání žalovaný rozhodnutím č. j. 3270/110/2000 ze dne 18. 12. 2000 zamítl s odůvodněním vycházejícím z ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., 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 stěžovatelky došlo k ukončení podnikatelské činnosti ke dni 31. 12. 1993 ve smyslu citovaného ustanovení, měl žalovaný za prokázanou řádným daňovým přiznáním stěžovatelky, 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. Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 82/2001 – 22 ze dne 21. 12. 2001 bylo označené rozhodnutí zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku krajský soud konstatoval, že aplikace ustanovení § 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 stěžovatelka po datu 31. 12. 1993

prokazatelně ukončila podnikatelskou činnost, a jak dlouho tento stav trval, popř. jakou podnikatelskou činnost po tomto datu vykonávala.

Po doplnění dokazování učiněného v rámci odvolacího řízení vydal žalovaný dne 15. 7. 2002 nové rozhodnutí č. j. 1277/110/2002, jímž odvolání stěžovatelky opětovně zamítl.

Stěžovatelkou 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 (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 stěžovatelky, který v rámci stanovení základu daně za zdaňovací období roku 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 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.

Proti předmětnému rozhodnutí o odvolání žalovaného podala stěžovatelka opětovně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. V žalobě namítala, že žalovaný nerespektoval právní názor soudu vyslovený v rozsudku ze dne 21. 12. 2001, sp. zn. 22 Ca 82/2001. Dále stěžovatelka namítala nesprávnou aplikaci ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť k ukončení podnikatelské činnosti sdružení nedošlo. Žalovanému dále vytkla i porušení ustanovení § 31 odst. 2, 3 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Uvedla, že žalovaný zpochybnil v rozhodnutí smlouvu o prodeji podniku, avšak hodnocení případné neplatnosti této smlouvy nemá pro posouzení výše pohledávek významu. Dle stěžovatelky porušil žalovaný taktéž zásadu dvojinstančnosti daňového řízení. V napadeném rozhodnutí je dále nově a poprvé v celém řízení uváděno, že stěžovatelka v rozporu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví nestanovila 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. Stěžovatelce přitom 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 stěžovatelce 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 stěžovatelky rozsudkem ze dne 30. 7. 2003 zamítl. Ztotožnil se se závěry žalovaného, žalobní námitky neshledal oprávněnými.

Rozsudek napadla stěžovatelka včas podanou kasační stížností.

Napadené soudní rozhodnutí Nejvyšší správní soud přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Po přezkoumání kasační stížnosti Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatelka splňuje podmínku ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., věta za středníkem.

Důvodem kasační stížnosti je dle § 103 odst. 1 písm. a) 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.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal námitku stěžovatelky, spočívající v procesním pochybení žalovaného, který tím, že aplikoval jako odvolací orgán jiná ustanovení v napadeném rozhodnutí o odvolání než správce daně prvního stupně, porušil zásadu dvojinstančnosti daňového řízení, neboť tímto stěžovatelce 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 stěžovatelčině odvolání proti rozhodnutí správce daně prvního stupně. Dle stěžovatelky 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 stěžovatelku neseznámil a neumožnil jí 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 dvojinstančnosti Nejvyšší správní soud shledal důvodnou, i když z částečně odlišných důvodů, než které uvádí stěžovatelka.

Pokud stěžovatelka 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 stěžovatelky 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 stěžovatelky, vytýkací řízení, pro něž se ustanovení o daňové kontrole nepoužijí.

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

Nejvyšší správní soud se však ztotožňuje s názorem stěžovatelky, že v jejím případě došlo postupem žalovaného odvolacího orgánu, kdy tento stěžovatelku neseznámil s odlišnou právní kvalifikací, učiněnou v rámci doplnění odvolání, k porušení jedné ze zásad daňového řízení, a to zásady dvojinstančnosti.

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 může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení, a nebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.

K tomuto Nejvyšší správní soud dále uvádí, že na rozdíl od řízení ve správním soudnictví, které je plně ovládáno zásadou dispoziční, kdy je na žalobkyni, aby jasně vymezila, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech pak specifikovala, 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 odvolatelky a může v případě, kdy vyjdou v průběhu odvolacího řízení najevo skutečnosti odvolatelkou 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.

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 prvního 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 stěžovatelka právo dalšího odvolání, má stěžovatelka právo na součinnost. Má tedy být s odlišným právním posouzením seznámena, a má jí být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující. Za situace, kdy by stěžovatelka nebyla zpravena o změně právního posouzení učiněné odvolacím orgánem, nelze vyloučit, že se původně uplatněné odvolací námitky, směřující oproti rozhodnutí správce daně prvního 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, odlišnému od skutkového zjištění, které učinil správce daně prvního 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 změnou stěžovatelku seznámil. Tímto postupem žalovaný zkrátil stěžovatelku na jednom z jejích 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 stěžovatelka v případě seznámení se s novou právní klasifikací, mohla ještě v průběhu odvolacího řízení, v souladu s ustanovením § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého je odvolatelka (stěžovatelka) oprávněna 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 stěžovatelce realizovat řádně právo na odvolání a stěžovatelka byla tímto postupem zkrácena o odvolací instanci. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit ze závěry soudu o nedůvodnosti žalobní námitky stěžovatelky spočívající v porušení zásady dvojinstančnosti.

Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených skutečností zjistil naplnění důvodu kasační stížnosti uvedeného v ustanovení § 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 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. spatřovala stěžovatelka i 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 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. V souvislosti s výše uvedenou stížnostní námitkou stěžovatelka uvedla, 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 ve 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 podle stěžovatelky 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. Pro podporu svých tvrzení stěžovatelka odkazovala na stanovisko auditorky Ing. I. Z., uvedené ve zprávě ze dne 15. 10. 2003, která je ve fotokopii přiložena ke kasační stížnosti, a dále na právní úpravu § 23 odst. 13 zákona o dani z příjmů provedenou zákonem č. 149/1995 Sb., platnou od 1. 1. 1996.

V souzené věci, jak vyplynulo ze spisového materiálu, stěžovatelka, která ve zdaňovacím období roku 1993 provozovala podnikatelskou činnost v rámci sdružení, uzavřela 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 g. Š. 1638, P. 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. Dne 31. 3. 1994 podala stěžovatelka přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993. V roce 1997 provedl správce daně prvního stupně u stěžovatelky za předmětné zdaňovací období daňovou kontrolu. V rámci kontroly bylo zjištěno, že stěžovatelka na základě výše uvedené dohody o vypořádání provedla úpravu základu daně ve smyslu ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů.

Na základě výsledků provedené daňové kontroly vydal správce daně prvního stupně dne 18. 12. 1997 dodatečný platební výměr, kterým stěžovatelce dodatečně doměřil daň. Dne 25. 3. 1999 podala stěžovatelka dodatečné daňové přiznání. Na základě něj pak zahájil dne 8. 6. 1999 správce daně prvního stupně vytýkací řízení. V rámci konaní ústního jednání dne 23. 6. 1999 stěžovatelka předložila Smlouvu o prodeji podniku, na základě které uplatňovala snížení poslední známé daňové povinnosti, které spočívalo v hodnotě pohledávek, které byly v účetnictví sdružení, jehož byla stěžovatelka 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 Předmětem předložené Smlouvy o prodeji uzavřené v návaznosti na výše uvedenou dohodu o vypořádání se společností B. spol. s r. o. P., 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 k provozování obchodní činnosti a kupující se zavazuje převzít závazky prodávajících související s provozováním podnikatelské činnosti. Dle článku č. IV smlouvy eviduje pohledávky v knize pohledávek v celkové výši 8 068 960,78,- Kč. Po vyhodnocení jednotlivých pohledávek ve vztahu k jejich dobyvatelnosti jsou pohledávky firmy 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 prvního stupně v rámci autoremedury po provedeném vytýkacím řízení snížil poslední daňovou povinnost stěžovatelky, avšak nezohlednil stěžovatelkou doloženou Smlouvu o prodeji podniku. Dne 21. 12. 1999 vydal správní orgán dodatečný platební výměr č. j. 118901/99/393912/3064, přičemž nerespektoval tvrzení stěžovatelky, že součástí základu daně měly být pohledávky v ceně postoupení. Proti dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatelka odvolala, namítala, že v řádném daňovém přiznání mylně zanesla do příjmů celkovou částku pohledávek místo hodnoty, za jakou byly postoupeny. Odvolání žalovaný rozhodnutím č. j. 3270/110/2000 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 rozsudkem č. j. 22 Ca 82/2001 - 22 ze dne 21. 12. 2001 zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku krajský soud konstatoval, že aplikace ustanovení § 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 stěžovatelka po datu 31. 12. 1993 prokazatelně ukončila podnikatelskou činnost a jak dlouho tento stav trval, popř. jakou podnikatelskou činnost po tomto datu vykonávala.

Po doplnění dokazování vydal žalovaný dne 15. 7. 2002 nové rozhodnutí č. j. 1277/110/2002, jímž odvolání stěžovatelky opětovně zamítl. Stěžovatelkou 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 stěžovatelky, která v rámci stanovení základu daně za zdaňovací období 1993 uplatnila 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 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 stěžovatelky, 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.

Sama stěžovatelka 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 ze 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 přitom jednoznačně nevyplývá, jak se vypořádal s tvrzeným postoupením pohledávek. Jednoznačný názor nelze taktéž učinit ze závěru žalovaného v napadeném rozhodnutí, kdy žalovaný uvedl, *že i přes zmíněné právní vady považuje odvolací orgán za bezpředmětné dále posuzovat právní vztah mezi účastníky sdružení a společností B. spol. s r. o. vzhledem k tomu, že z hlediska namítané problematiky a závěru učiněného odvolacím orgánem 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 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 stěžovatelka v kasační stížnosti, by v důsledku tohoto postoupení neexistovaly k datu 31. 12. 1993 ve 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 za to, 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 i naplnění důvodu kasační stížnosti podle ustanovení § 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.

Dle stěžovatelky krajský soud pochybil i v tom, pokud nevyužil možnosti dané mu § 77 odst. 2 s. ř. s. v rámci soudního řízení zopakovat a doplnit důkazy (zejména smlouvou o prodeji podniku ze dne 12. 1. 1994, dohodou 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 stěžovatelky 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 soudu nevznikly pochybnosti o zjištěném skutkovém stavu a krajský soud se ztotožnil s právním hodnocením provedeným žalovaným, pokud stěžovatelka v podané žalobě doplnění dokazování nenavrhovala, nebyl soud povinen 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 však 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 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 ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 27. května 2005

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu