



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobců: **a) Ing. J. B., b) E. K.**, oba zast. JUDr. Pavlem Blažkem, Ph.D., advokátem se sídlem v Brně, Poštovská 8d, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2006, č. j. 31 Ca 29/2005 - 25,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2006, č. j. 31 Ca 29/2005 - 25, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 8. 12. 2004, č. j. 3058/110/2004-Ha, žalovaný zamítl odvolání prvního žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Svitavách ze dne 20. 2. 2004, č. j. 13066/04/263911/7555, jímž správce daně prvnímu žalobci dodatečně vyměřil za zdaňovací období roku 2000 daň z příjmů fyzických osob ve výši 1 463 488 Kč. Rozhodnutím ze dne 8. 12. 2004, č. j. 3059/110/2004-Ha dále žalovaný zamítl odvolání druhého žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Svitavách ze dne 20. 2. 2004, č. j. 13053/04/263911/5777, jímž správce daně druhému žalobci dodatečně vyměřil za totéž zdaňovací období daň z příjmů fyzických osob ve výši 1 463 026 Kč.

Žalobci napadli dne 10. 2. 2005 uvedená rozhodnutí žalovaného původně samostatnými žalobami obdobného obsahu, které Krajský soud v Hradci Králové spojil ke společnému projednání a rozhodnutí.

Oba žalobci v žalobách shodně namítali, že správce daně rozhodl o zvýšení základu daně s odkazem na § 23 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění relevantním pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), za současného použití § 12 zákona o daních z příjmů, aniž by skutečně došlo k porušení konkrétních právních předpisů. Správce daně dle žalobců neoprávněně zvýšil základ daně o hodnotu závazků, které přešly na kupujícího v souvislosti s prodejem podniku žalobců. Přechod závazků a pohledávek při prodeji podniku je zvláštní formou postoupení pohledávek a převzetí závazků, přičemž fakticky dochází k úhradě pohledávek i závazků formou zápočtu. Z hlediska účetních předpisů je tedy nutno se s těmito skutečnostmi vypořádat v uzávěrkových operacích. Pokud tak žalobci učinili, nemohli tím porušit zákon o daních z příjmů ani účetní předpisy. Žádné ustanovení zákona o daních z příjmů tento postup nemodifikuje ani nestanoví povinnost zvyšovat základ daně o hodnotu závazků nad rámec účetních postupů. Hodnota pohledávek a závazků je tímto zúčtováním v základu daně uvedena pouze jednou. Skutečnost, že při stanovení kupní ceny se k hodnotě závazků přihlíží, nelze interpretovat tak, že se jedná o dvojí uplatnění hodnoty závazků v základu daně. Správce daně podle názoru žalobců neprokázal porušení konkrétních ustanovení zákona o daních z příjmů ani účetních předpisů. Pouze obecně konstatoval neoprávněné snížení základu daně, ale neuváděl, která ustanovení zákona o daních z příjmů žalobci porušili. Odkaz na § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů nelze považovat za uvedení ustanovení, které mělo být porušeno. Správce daně se nezabýval skutečností, že v soustavě jednoduchého účetnictví jsou zdaňovány skutečně dosažené příjmy a základ daně se zvyšuje o zákonem uvedené částky. Kupní cena podniku však v daném případě nebyla zaplacená najednou, ale byla dohodnuta úhrada ve splátkách, přičemž v daném zdaňovacím období byla přijata úhrada ve výši 8 210 000 Kč. Celkový příjem z prodeje i při zahrnutí ceny všech závazků by činil 19 575 536 Kč, zatímco pouze hodnota zásob jakožto součásti prodávaného podniku činila 31 352 000 Kč. Ačkoli zákon o daních z příjmů neřeší postup při postupném splácení ceny za prodej podniku, rozhodně z něj nelze dovozovat, že by měly být zdaněny jakékoli příjmy bez toho, že by měly být vzaty v úvahu výdaje s těmito příjmy nepochybně související.

Žalobci měli také za to, že správce daně navíc při posouzení daňových dopadů prodeje podniku aplikoval zákon o daních z příjmů ve znění účinném až od 1. 1. 2001, nikoli tedy ve znění relevantním pro zdaňovací období roku 2000. Důkazní řízení bylo navíc podle názoru žalobců vedeno v rozporu s § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a hodnocení důkazů proběhlo v rozporu s § 2 odst. 3 daňového řádu. Správce daně kromě toho neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Žalovaný pak podle tvrzení žalobců na rozdíl od správce daně dovodil, že přechod závazků při prodeji podniku je nepeněžním příjmem podle § 3 odst. 2 a § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, ačkoli v rámci prodeje podniku byly dosaženy toliko peněžní příjmy ve formě kupní ceny. Povinnost daňového subjektu neúčtujícího v soustavě podvojného účetnictví zvýšit při prodeji podniku daňový základ o závazky tohoto podniku byla však stanovena až novelou zákona o daních z příjmů č. 492/2000 Sb. s účinností od 1. 1. 2001. Do té doby taková povinnost podle přesvědčení žalobců stanovena nebyla. Pokud by povinnost zvyšovat základ daně poplatníkem účtujícím ve soustavě jednoduchého

účetnictví plynula již z ustanovení § 3 odst. 2 a § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, bylo by nové ustanovení § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmů, ve znění novely č. 492/2000 Sb., duplicitní. Žalobci měli za to, že výklad žalovaného představuje nepřipustnou retroaktivitu při uplatňování daňových předpisů. Rozhodnutí správce daně i žalovaného je v tomto ohledu v rozporu s čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a dále s čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Žalobci rovněž žalovanému vytýkali, že porušil jejich právo vyplývající z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, aby byla jejich věc projednána v jejich přítomnosti, tím, že jejich odvolání zamítl, aniž by se žalobci v průběhu odvolacího řízení jednal a seznámil je před vydáním rozhodnutí ve věci se svým právním názorem. Postup žalovaného je v rozporu také s čl. 41 Charty základních práv Evropské unie zakotvujícím právo na dobrou správu.

V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný uvedl, že vycházel ze skutečnosti, že nepeněžním příjmem musí být všechny závazky, vztahující se k prodávanému podniku převzaté kupujícím. Na druhé straně vzal v úvahu, že jejich zánik musí mít vliv na základ daně analogicky jako při jejich zaplacení, proto snížil základ daně o závazky, jejichž úhrada by byla výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Došel tedy ke stejnému výsledku jako správce daně, rozdílnost postupu je podle žalovaného jen zdánlivá.

Krajský soud v Hradci Králové žaloby rozsudkem ze dne 31. 3. 2006, č. j. 31 Ca 29/2005 - 25, zamítl, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že žalobci podnikali ve sdružení fyzických osob bez právní subjektivity na základě smlouvy o sdružení. Dne 1. 7. 2000 žalobci uzavřeli smlouvu o prodeji podniku podle ustanovení § 476 a násl. obchodního zákoníku, podle které převedli veškerý majetek, práva a závazky uvedeného sdružení na třetí osobu.

Jádrem sporu mezi účastníky tak je podle názoru krajského soudu posouzení právní otázky, zda z právní úpravy zákona o daních z příjmů platné v roce 2000 vyplývala povinnost pro poplatníky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví zvýšit při prodeji podniku základ daně z příjmů o hodnotu závazků přecházejících při tomto prodeji na kupujícího.

Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že převzetí závazků kupujícím bylo nepeněžním příjmem žalobců ve smyslu ustanovení § 3 odst. 2 a § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů, když v rámci prodeje podniku byl dosažen nejen příjem peněžní ve formě kupní ceny, ale i příjem nepeněžní spočívající v převzetí závazků podniku kupujícím. Hodnota majetku a závazků, které byly součástí prodeje podniku, byly zohledněny při stanovení kupní ceny, když kupujícím převzaté závazky kupní cenu snížily, čímž bezesporu ovlivnily výši příjmů žalobců z uvedeného prodeje.

Změna provedená zákonem č. 492/2000 Sb., kterým bylo do zákona o dani z příjmů doplněno ustanovení § 23 odst. 16, které mimo jiné explicitně stanoví, že při prodeji podniku nebo jeho části poplatníkem neúčtujícím v soustavě podvojného účetnictví vstupuje do základu daně příjem z prodeje zvýšený o účetní hodnotu všech postupovaných závazků, je dle názoru krajského soudu pouhým legislativním zpřesněním potvrzujícím dosavadní praxi, která byla do té doby řešena výkladem zákona.

Pokud jde o námitky týkající se postupu prvostupňového správce daně, krajský soud poukázal na ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu, dle kterého může odvolací orgán změnit odvoláním napadené rozhodnutí a v rámci odvolacího řízení výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, přičemž rozhodnutí správce daně i žalovaného tvoří jeden celek a žalobou lze napadnout právě rozhodnutí vydané v druhém stupni.

Ani námitku žalobců týkající se postupu žalovaného, který zamítl jejich odvolání, aniž by s nimi v průběhu odvolacího řízení jednal, neshledal krajský soud důvodnou. Z daňového řádu podle názoru krajského soudu nevyplývá povinnost, aby odvolací orgán seznamoval daňový subjekt s tím, jak hodnotí předložené důkazy, ani s tím, jak rozhodne ve věci, pokud sám neprovedl další důkazy během odvolacího řízení, případně pokud zásadně nezmění právní kvalifikaci a neposoudí věc zcela odlišně od prvostupňového orgánu.

K námitce týkající se nepřipustné aplikace pozdějšího právního předpisu krajský soud poukázal na to, že ani správce daně ani žalovaný na pozdější úpravu účinnou od roku 2001 vůbec neodkazovali a svá rozhodnutí opírali toliko o právní předpisy účinné v roce 2000.

Žalobci (stěžovatelé) napadli rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy namítali nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, dále vady řízení před správním orgánem s tím, že pro tyto vytýkané vady měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit, a rovněž nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů.

Stěžovatelé v podstatě doslovně zopakovali námitky již uvedené v žalobách, přičemž tvrdili, že krajský soud věc nesprávně posoudil, když převzal názor žalovaného o tom, že převzetí závazků kupujícím při prodeji podniku bylo nepeněžitým příjmem stěžovatelů. Takovou právní úpravu obsahuje zákon o daních z příjmů až od roku 2001, nejednoznačnost předchozí právní úpravy nemůže být k tíži daňového subjektu. To, že právní úprava byla nejednoznačná, vyplývá podle stěžovatelů již z toho, že konkrétní postup pro daný případ nebyl zákonem upraven a bylo nutno užít interpretačních pravidel.

Krajský soud se navíc podle mínění stěžovatelů nevypořádal s jejich námitkami, kterými podrobně dokumentovali, že postupovali v souladu s účetními předpisy, upozorňovali na postupné splátky kupní ceny podniku, jakož i na možnost dvojího zdanění při současném postupu dle § 3 odst. 2 a § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů. V tomto ohledu stěžovatelé namítali nepřezkoumatelnost napadeného soudního rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

Závěrem stěžovatelé vytýkali žalovanému již zmíněná procesní pochybení, jež měla spočívat v tom, že jim nebylo umožněno seznámit se s podklady a s právním názorem žalovaného před vydáním jeho rozhodnutí v rámci odvolacího řízení. Žalovaný tak podle jejich názoru postupoval v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, přičemž není možné, aby toto ústavně zaručené právo bylo zákonem omezeno. S ohledem na tuto skutečnost měli stěžovatelé za to, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí a konstatoval, že se ztotožňuje se závěry uvedenými v odůvodnění rozsudku krajského soudu a odvolává se na důvody, které uvedl v žalobou napadených rozhodnutích.

Kasační stížnost shledal Nejvyšší správní soud v dále uvedeném rozsahu důvodnou.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, jsa vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Především nelze souhlasit s tím, že by finanční orgány nepoukázaly na konkrétní ustanovení zákona o dani z příjmů či účetních předpisů, která stěžovatelé porušili. Správce daně uvedl ve zprávách o daňové kontrole, že stěžovatelé porušili § 23 odst. 1 a 3 a § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů tím, že ke dni prodeje podniku zvýšili v rámci uzávěrkových operací základ daně z příjmů o částky, které nejsou daňovými příjmy, a tím, že naopak snížili základ daně o částky, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Správce daně dále ve zprávách podrobně vysvětlil, u kterých položek vztahujících se k prodeji podniku má za to, že byly nesprávně přiřazeny na stranu daňových příjmů či naopak výdajů stěžovatelů, a z jakých důvodů. Správce daně i žalovaný rovněž poukázali na to, že stěžovatelé pochybili, když upravovali daňový základ podle ust. § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, které se použije pouze při ukončení podnikatelské činnosti, k čemuž v případě stěžovatelů nedošlo. Nebyli oprávněni postupovat ani podle § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů, neboť se v daném případě nejednalo o postoupení pohledávek, ale o jejich přechod v rámci prodeje podniku. Pokud jde o účetní předpisy, žalovaný konstatoval, že zaúčtováním nesprávně provedených uzávěrkových operací a navíc ke dni 30. 6. 2000, namísto toho, aby účetní knihy byly uzavřeny k poslednímu dni účetního období, došlo k porušení § 7 odst. 1 a 4 a § 17 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění relevantním pro dané účetní období a čl. V odst. 2 přílohy č. 1 Opatření Ministerstva financí č. j. 281/71 702/1995, kterým se stanovily postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost v soustavě jednoduchého účetnictví, ve znění relevantním pro dané účetní období. Tyto skutečnosti připomněl stěžovatelům v přezkoumávaném rozsudku rovněž krajský soud.

Pokud jde o závazky stěžovatelů, které s prodejem podniku přešly v souladu s § 477 odst. 1 obchodního zákoníku na kupujícího, správce daně, žalovaný i krajský soud shodně poukazovali na to, že součástí ocenění majetku podniku, tedy i výsledné kupní ceny, jež se promítla do zdanitelných příjmů stěžovatelů, byla i hodnota závazků, přičemž v daném případě byla kupní cena dohodnuta jako rozdíl mezi majetkem ve výši 42 582 951,32 Kč a závazky ve výši 13 241 859,89 Kč, tedy činila 29 341 100 Kč. Peněžitý příjem stěžovatelů z prodeje podniku byl proto o uvedenou částku více než 13 mil. Kč nižší, na druhou stranu se stěžovatelé zbavili závazků, jež této částce odpovídaly. Tyto skutečnosti stěžovatelé vypořádali v uzávěrkových účetních operacích tak, že celkovou hodnotu závazků do svých příjmů nezahrnuli, na straně druhé ovšem zahrnuli do svých výdajů částku 10 095 282,20 Kč, tedy tu část závazků, jejíž úhradu by bylo možné považovat za daňově uznatelný výdaj. Jak konstatovaly finanční orgány i krajský soud, stěžovatelé tak rozhodující část z celkové hodnoty závazků odečetli od daňového základu dvakrát. Již z toho je zřejmé, že tento postup stěžovatelů nemůže obstát a byl zcela oprávněně příčinou doměření daně.

Správce daně a žalovaný přitom postupovali sice formálně odlišným způsobem, dospěli však ke stejnému výsledku. Oba totiž vycházeli z toho, že příslušné snížení kupní ceny podniku o hodnotu závazků je vlastně úplatným převzetím dluhů kupujícím. Snížením

kupní ceny tedy došlo na jedné straně ke snížení zdanitelných peněžitých příjmů stěžovatelů, na straně druhé právě touto formou stěžovatelé kupujícímu uhradili převzetí jejich dluhů, což by jinak bylo nutné zohlednit při výpočtu daňového základu na straně výdajů, ovšem jen u těch závazků, jejichž úhrada může být daňově uznatelným výdajem. Správce daně v této situaci vycházel z toho, že hodnota závazků, jejichž úhrada je daňově uznatelná, již byla jakožto výdaj stěžovatelů zohledněna tím, že byla o tuto hodnotu snížena kupní cena podniku, tedy i zdanitelný příjem stěžovatelů. Správce daně tedy o tuto částku 10 095 282,20 Kč, kterou stěžovatelé zahrnuli v rámci uzávěrkových operací do výdajů, navýšil základ daně. Zároveň správce daně navýšil základ daně stěžovatelů o částku 3 146 577,9 Kč, která odpovídá hodnotě závazků, jejichž úhradu nelze uznat jako daňový výdaj (DPH ze závazků z obchodního styku, závazky z půjček a vkladů společníků do sdružení a závazky vůči správci daně na DPH). Žalovaný naproti tomu vycházel z toho, že celková hodnota závazků, které přešly na kupujícího, je v souladu s § 3 odst. 2 a § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů nepeněžitým příjmem stěžovatelů, neboť stěžovatelé byli tímto způsobem zbaveni svých dluhů. Od 1. 1. 2001 hodnotu závazků převáděných s podnikem za příjem poplatníků účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví (nyní daňová evidence) výslovně považuje § 23 odst. 16 zákona o daních z příjmů, jenž byl do zákona o daních z příjmů vložen novelou č. 492/2000 Sb. Základ daně tedy žalovaný navýšil o celkovou částku 13 241 859,89 Kč. Na straně druhé měl žalovaný za to, že hodnota závazků, jejichž úhrada by byla daňově uznatelným výdajem, musí ovlivnit daňový základ na straně výdajů. Od 1. 1. 2004 tuto skutečnost výslovně stanoví pro stejný okruh poplatníků § 24 odst. 12 písm. i) zákona o daních z příjmů, jenž byl do zákona o daních z příjmů vložen zákonem č. 438/2003 Sb. Žalovaný tedy naopak ponechal snížení daňového základu o částku 10 095 282,20 Kč, které provedli sami stěžovatelé. Výsledek musí být samozřejmě v obou případech stejný.

Pokud jde o zdůvodnění těchto úprav základu daně, Nejvyšší správní soud se obdobně jako krajský soud ztotožňuje s úvahou žalovaného, která podle názoru Nejvyššího správního soudu odpovídá dikci zákona o daních z příjmů, a to i ve znění před novelami č. 492/2000 Sb. a č. 438/2003 Sb. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, uveřejněném pod č. 843/2006 Sb. NSS, *za příjem podléhající dani z příjmů je třeba pokládat navýšení majetku daňového poplatníka. Musí se však jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.* Přechod závazků při prodeji podniku těmito požadavkům plně odpovídá, neboť okamžikem prodeje podniku závazky přebírá kupující, tato skutečnost se tedy okamžitě projeví v majetkové sféře prodávajícího tak, že majetek poplatníka již tyto závazky nezatěžují a jeho hodnotu nesnižují. Žalovaný tedy nepochybil, jestliže přechod závazků pokládal za nepeněžitý příjem stěžovatelů ve smyslu ust. § 3 odst. 2 a § 23 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Přisvědčit lze rovněž názoru krajského soudu, že vložení nového ustanovení § 23 odst. 16 do zákona o daních z příjmů je třeba považovat za legislativní zpřesnění, v němž se promítá rozhodnutí zákonodárce výslovně z důvodu právní jistoty konstatovat to, co již vyplývá z obecných ustanovení zákona definujících zdanitelné příjmy. Nejde tedy na jedné straně o úpravu duplicitní, jež by zakládala dvojí zdanění daňového subjektu, jak tvrdili stěžovatelé, neboť tato nová úprava zvyšuje určitost a jednoznačnost právní normy, na straně druhé nelze aplikaci uvedených závěrů pro zdaňovací období předcházející účinnosti nové úpravy považovat za nepřipustnou retroaktivitu právní normy, neboť jak již bylo řečeno, uvedené závěry vyplývají již z obecných a v rozhodné době platných ustanovení zákona o daních z příjmů. Nelze samozřejmě akceptovat argumentaci stěžovatelů, že by samotná skutečnost, že určitá právní norma vyžaduje výklad, měla sama o sobě způsobovat její neaplikovatelnost.

Podstatná přitom je i skutečnost, že žalovaný obdobným způsobem zohlednil i výdajovou stránku přechodu závazků při prodeji podniku, když do ní zahrnul hodnotu těch závazků, jejichž úhrada by byla daňově uznatelným výdajem. Ani taková úprava základu daně nebyla v daném zdaňovacím období zákonem o daních z příjmů výslovně upravena a promítla se až v novém ustanovení § 24 odst. 12 zákona o daních z příjmů doplněném novelou č. 438/2003 Sb. I v tomto případě tedy žalovaný aplikoval obecnou definici daňově uznatelných výdajů obsaženou v § 24 zákona o daních z příjmů, a to ve prospěch stěžovatelů. Ve prospěch stěžovatelů provedly finanční orgány i další úpravy základu daně, především snížily základ daně o hodnotu přecházejících pohledávek, které stěžovatelé nesprávně zahrnuli mezi zdanitelné příjmy. Je totiž zřejmé, že hodnota pohledávek zvýšila daňový základ již tím, že zvýšila výslednou kupní cenu podniku, proto bylo naopak třeba od daňového základu stěžovatelů ještě navíc odečíst hodnotu těch pohledávek, jejichž úhrada by nebyla zdanitelným příjmem, což finanční orgány také učinily. V současné době tato skutečnost vyplývá z ust. § 24 odst. 12 písm. g) zákona o daních z příjmů.

Na uvedených závěrech nemůže nic změnit ani skutečnost, že v daném případě byla dohodnuta úhrada kupní ceny ve splátkách, přičemž v daném zdaňovacím období byla přijata úhrada ve výši 8 210 000 Kč. Tato částka také vstoupila do daňového základu stěžovatelů v předmětném roce, přičemž zbývající část kupní ceny se samozřejmě do příjmů stěžovatelů promítla v následujících letech podle toho, kdy stěžovatelé obdrželi další splátky kupní ceny. Nepeněžitý příjem v podobě přechodu závazků však stěžovatelé získali již okamžikem prodeje podniku, byl tedy oprávněně zohledněn v plné výši v tom zdaňovacím období, v němž k prodeji podniku došlo. Již vůbec nelze argumentovat hodnotou zásob, neboť jak konstatoval žalovaný, zásoby jsou v jednoduchém účetnictví daňovým výdajem v den jejich zaplacení, a proto při prodeji podniku neovlivňují základ daně.

Nelze souhlasit ani s tím, že by se krajský soud s argumentací stěžovatelů dostatečným způsobem nevypořádal. V tomto ohledu je třeba rozlišovat žalobní bod, jímž byla v daném případě námitka, že byl daňový základ stěžovatelů neoprávněně navýšen o hodnotu závazků přecházejících při prodeji podniku, a jednotlivé argumenty, které stěžovatelé na podporu této námítky použili. Krajský soud na straně 5 až 7 svého rozsudku přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, proč nepovažuje tuto námitku za důvodnou. To neznámá, že by musel výslovně reagovat na každé dílčí tvrzení, které stěžovatelé v rámci tohoto žalobního bodu uváděli, zvláště pokud některá z nich nebyla formulována dostatečně zřetelně a srozumitelně, jak tomu bylo mimo jiné právě u argumentace s postupným splácením kupní ceny. K té části žalobní argumentace, v níž stěžovatelé napadali výhradně závěry prvostupňového správce daně, aniž by bylo zřejmé, co z toho dovozují pro žalobou napadená odvolací rozhodnutí, krajský soud zcela správně stěžovatele upozornil na to, že rozhodující je právní posouzení žalovaného jakožto odvolacího orgánu a že rozhodnutí správce daně i žalovaného tvoří jeden celek a žalobou lze napadnout právě rozhodnutí vydané ve druhém stupni. Navíc některé výhrady stěžovatelů vůči postupu správce daně postrádaly jakékoli zdůvodnění. Není např. zřejmé, proč se stěžovatelé domnívají, že správce daně vedl důkazní řízení v rozporu s § 31 odst. 4 daňového řádu či že hodnotil důkazy v rozporu s § 2 odst. 3 daňového řádu, když skutková stránka věci, tedy skutkové okolnosti předmětného prodeje podniku nebyly mezi stranami vůbec sporné. Z výše uvedeného výkladu je rovněž zřejmé, že finanční orgány prokázaly nesprávnost účetních uzávěrkových operací stěžovatelů, unesly tedy důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Nejvyšší správní soud rovněž nesdílí názor stěžovatelů, že žalovaný porušil jejich právo na veřejné projednání věci v jejich přítomnosti dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod tím, že by jim odepřel možnost seznámit se s podklady a s právním názorem žalovaného před vydáním jeho rozhodnutí v rámci odvolacího řízení. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval již v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, který je k dispozici na www.nssoud.cz, daňové řízení je dle ust. § 2 odst. 4 daňového řádu neveřejné a daňový řád v žádném ze svých ustanovení neukládá povinnost odvolacímu orgánu nařídit ve věci jednání. Z relevantní judikatury Ústavního soudu (zejména nálezy ze dne 12. 5. 2004, sp. zn. I. ÚS 425/01) plyne, že čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod garantuje právo daňového subjektu být přítomen a klást otázky tehdy, pokud se provádí výsledek svědka, a to i mimo rámec daňové kontroly, tedy i v odvolacím řízení. Odvolací orgán však není povinen nařizovat ústní jednání, pokud k tomu není žádný konkrétní důvod. Je tedy třeba rozlišovat právo na veřejné projednání věci a právo na projednání věci v přítomnosti účastníka řízení. Zatímco veřejnost řízení může být dle čl. 38 odst. 2 věty druhé Listiny základních práv a svobod v zákonem stanovených případech vyloučena, což činí zmiňované ustanovení § 2 odst. 4 daňového řádu, právo na projednání věci v přítomnosti daňového subjektu je v případech, kdy se neprovádí dokazování formou výslechu svědků či místního šetření, dána již tím, že daňový subjekt může kdykoli během daňového řízení nahlédnout do spisu a vyjádřit se ke skutečnostem v něm uvedeným, jakož i k provedeným důkazům. Podané odvolání může daňový subjekt kdykoli během odvolacího řízení doplňovat, a to až do rozhodnutí odvolacího orgánu. Tímto je zaručeno rovněž právo daňového subjektu „být slyšen“, tedy mít možnost se ve věci vyjádřit dříve, než je o jeho odvolání rozhodnuto, ve smyslu čl. 41 Charty základních práv Evropské unie.

V rozsudku ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, www.nssoud.cz, se Nejvyšší správní soud vyslovil tak, že daňový řád neukládá správci daně povinnost vyzvat daňový subjekt před ukončením vytykácího řízení k seznámení se s obsahem správního spisu, k vyjádření se k provedeným důkazům, popřípadě k navržení jejich doplnění, jak je tomu v řízení vedeném dle správního řádu. Požadavkům na spravedlivý proces vyplývajícím z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod správce daně dostojí tím, že umožní daňovému subjektu seznámit se s obsahem správního spisu, pokud o to požádá, a rozhoduje výhradně na základě listin ve spise zařazených. Tím spíše nemohlo dojít k porušení uvedeného ústavního práva stěžovatelů v předmětných odvolacích řízeních, v němž dokazování nebylo žalovaným ani správce daně doplňováno a kdy tedy žalovaný rozhodoval výhradně na základě důkazů, s nimiž byli stěžovatelé seznámeni při projednání zprávy o daňové kontrole a jejich připomínky ke zprávě s nimi byly důkladně projednány. Požadavek na seznámení se s právním názorem žalovaného před vydáním jeho rozhodnutí pak jde v daném případě nad rámec povinností žalovaného, neboť právní názor zaujatý v této věci byl právě předmětem podrobného odůvodnění rozhodnutí, proti nimž měli stěžovatelé možnost brojit správní žalobou, čehož také využili. V dané věci navíc ani nešlo o rozdílný právní názor žalovaného oproti právnímu názoru správce daně, nýbrž o pouhé upřesnění výkladu konkrétních ustanovení zákona o daních z příjmů. Ani tyto námitky tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými.

Nejvyššímu správnímu soudu však nezbyvá než konstatovat, že finanční orgány se přesto dopustily při výpočtu základu daně stěžovatelů dílčího pochybení. Jak totiž vyslovil Ústavní soud v usnesení ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV. ÚS 499/98, smlouva o prodeji podniku je závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kde subjekty mají rovné postavení a podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků. Smlouvou o prodeji podniku přechází závazky vzniklé ze závazkových vztahů bez ohledu na to, zda mají

či nemají obchodní povahu, nikoliv však veřejnoprávní povinnosti. Takovou povinností je mimo jiné daňová povinnost, přičemž Ústavní soud upozornil na to, že ustanovení § 45 daňového řádu, k němuž není ustanovení § 477 odst. 1 obchodního zákoníku podle názoru Ústavního soudu ve vztahu speciality, stanoví zákaz přenosu daňové povinnosti z daňového subjektu na jinou osobu, k takovému přenosu tedy nemůže dojít ani prodejem podniku. Finanční orgány tedy pochybily, pokud do zdanitelných příjmů stěžovatelů zahrnuly též hodnotu závazků vyplývajících z veřejnoprávních povinností stěžovatelů. Tyto závazky s prodejem podniku nepřešly na kupujícího, stěžovatelé jich tedy nebyli zbaveni a hodnota těchto závazků tak nemohla tvořit nepeněžitý příjem stěžovatelů. Tento nesprávný postup zkreslil základ daně v neprospěch stěžovatelů u položky, která představuje závazky stěžovatelů vůči správci daně na DPH, jejichž hodnotu finanční orgány zohlednily pouze na straně příjmů, nikoli však na straně výdajů, neboť úhrada těchto závazků by jinak nebyla daňově uznatelným výdajem. O tuto částku byl tedy nezákonně navýšen daňový základ stěžovatelů. Stěžovatelé sice tuto skutečnost v žalobách ani v kasační stížnosti výslovně neuváděli, argumentem od většího k menšímu však nelze dospět k jinému závěru, než že v tomto případě, kdy stěžovatelé namítali, že celková hodnota závazků neměla být vůbec považována za jejich zdanitelný příjem, má správní soud povinnost přihlédnout v rámci této žalobní námitky k tomu, že může být podle zákona za zdanitelný příjem stěžovatelů považována pouze část z těchto závazků. Krajský soud měl tedy povinnost z uvedeného důvodu rozhodnutí žalovaného zrušit, pokud tak neučinil, je jeho rozhodnutí v tomto rozsahu rovněž nezákonné.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost v tomto omezeném rozsahu důvodnou a v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Hradci Králové vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. prosince 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu