ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Hany Pipkové v právní věci **žalobce V. M.,** zastoupeného Mgr. Ondřejem Šimánkem, advokátem se sídlem v Milevsku, Masarykova 186, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, se sídlem České Budějovice, Prokišova 5**, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, č. j. 10 Ca 282/2002 - 18 ze dne 24. 9. 2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) nadepsaný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba, jíž se domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného č.j. 2178/110/2002 ze dne 19. 9. 2002. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Písku (dále jen „správce daně“) č.j. 70168/01/097910 ze dne 5. 10. 2001, jímž mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 739 600 Kč.

Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že v přezkoumávané záležitosti nebylo možno dovodit, že by správce daně nedodržel ust. § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 337/1992 Sb.“), které mu ukládá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti zjistil co nejúplněji, přičemž v tomto není vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně totiž podle soudu

zjistil, že stěžovatel v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 1997 nezvýšil základ daně o částku 2 570 612,60 Kč, což je nominální hodnota pohledávek ke dni uzavírání účetních knih a sestavování účetní závěrky (tj. ke dni 31. 12. 1997), resp. o částku 2 093 767 Kč, což je hodnota pohledávek snížená o částku představující daň na výstupu u daně z přidané hodnoty. V průběhu daňové kontroly stěžovatel žádné důkazní prostředky nepředkládal ani nenavrhoval, teprve po projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole jeho zástupce zpochybnil výši vykázaných pohledávek a k tomuto účelu navrhl výslech svědků – zaměstnanců společnosti M., spol. s r. o. Žádné další důkazní prostředky před vydáním prvostupňového rozhodnutí nepředložil. Správce daně tedy podle soudu postupoval v souladu s ust. § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., neboť výši evidovaných pohledávek k 31. 12. 1997 měl doloženou z účetních knih na základě účetní závěrek, a proto neměl pochybnosti o jejich výši. Teprve v průběhu odvolacího řízení předložil stěžovatel dohodu o výši a úhradě nezaplacených faktur z roku 1994 a 1995 uzavřenou dne 4. 3. 2001 mezi ním a společností M., spol. s r.o., doklady z roku 1994 a 1995, dle kterých uvedená společnost reklamovala stěžovatelem fakturované dodávky zboží, dopravu a pronájem vozidel, dále návrh dohody na pronájem dopravních prostředků a účetní doklady týkající se fakturace dopravného. Žalovaný však těmto dodatečně předkládaným písemnostem neuvěřil, neboť z původních účetních dokladů, které byly při daňové kontrole k dispozici, neměl pochybnosti o výši evidovaných pohledávek, navíc učinil závěr, že tyto dodatečně doložené doklady jsou předkládány účelově, neboť měl-li by je stěžovatel již v průběhu daňové kontroly, jistě by je správci daně v té době předložil. Soud v tomto postupu správních orgánů neshledal pochybení. Podle soudu nelze mít pochybnosti o tom, že stěžovatel, přestože přerušil podnikatelskou činnost v období od 30. 6. 1997 do 31. 12. 2000, nerespektoval ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“), neboť svůj základ daně v roce 1997 nezvýšil o částku evidovaných pohledávek, jak to cit. ustanovení požaduje. Navíc šlo podle soudu o pohledávky vůči odběrateli – společnosti M., spol. s r. o., ve které byl stěžovatel společníkem a jednatelem. Pokud tedy byly nějaké pochybnosti ohledně výše pohledávek za rok 1994 a 1995, měla být stěžovatelem jejich výše vyřešena. Podle soudu nelze argumentovat tím, že teprve v roce 2001 došlo k dohodě o výši a úhradě nezaplacených faktur z let 1994 a 1995, neboť podstatná je výše těchto pohledávek v konkrétním roce, za který bylo podáváno daňové přiznání. Dodatečně předložené důkazní prostředky zpochybňující fakturované částky pak neprokazují úpravu závazkových vztahů k 31. 12. 1997, neboť výši daňového základu ovlivňuje výše tehdy evidovaných pohledávek. Soud rovněž nepřisvědčil námitce týkající se závazku z titulu pojistného na sociální a zdravotní pojištění, podle níž měl správce daně tyto závazky při dodatečném vyměření daně zohlednit. Podle soudu je nepochybné, že výši těchto závazků bylo možné zjistit až po stanovení základu daně. Pokud byl základ daně stanoven teprve při vydání dodatečného platebního výměru, následně zjištěná hodnota závazku z titulu nedoplatku na sociálním a zdravotním pojištění nemohla ovlivnit dodatečně stanovený rozdíl mezi příjmy a výdaji, neboť taková úprava základu daně by zpětně ovlivnila výši uvedených závazků. Nelze tedy podle soudu dovodit, že existence závazků vyplývajících z titulu nedoplatku na sociálním a zdravotním pojištění měla být správcem daně ve smyslu ust. § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. zohledněna v rámci daňové kontroly, neboť existence těchto závazků vyplynula teprve z dodatečně stanoveného základu daně a v době daňové kontroly nemohla být jejich výše vůbec známa. Soud dále s odkazem na ust. § 16 cit. zákona, který upravuje postup správce daně při daňové kontrole, uvedl, že v daném případě při této kontrole nemohl správce daně závazky z titulu pojistného na sociálním a zdravotním pojištění znát, a tudíž je nemohl v rámci své činnosti z vlastní iniciativy zohlednit. Správce daně tak podle soudu postupoval v souladu se zákony i obecně závaznými právními předpisy, chránil zájem státu, a dbal i na zachování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu. Soud uzavřel, že žaloba

nebyla důvodná, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) zamítl.

V kasační stížnosti napadá stěžovatel výše uvedený rozsudek krajského soudu v plném rozsahu, přičemž za důvod nezákonnosti rozsudku označil nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Stěžovatel předně shodně s žalobou namítá, že správce daně upravil základ daně jednostranně, pouze o hodnotu pohledávek a bez zohlednění výše závazků. V této souvislosti odkazuje na znění ust. § 23 zákona č. 586/1992 Sb. a dovozuje, že podle tohoto ustanovení je povinností poplatníka upravit základ daně o pohledávky a závazky a není zde dána možnost postupovat odchylně, např. tak, že by poplatník svůj základ daně upravil nebo mohl uplatnit jen o výši pohledávek. Úpravu je nutno provést s ohledem na veškeré pohledávky a závazky z podnikatelské činnosti, tj. i na závazky z titulu pojistného. Na podporu správnosti této teze předkládá stěžovatel dva argumenty. Předně podle něj závazek úhrady pojistného vzniká souvztažně se samostatnou výdělečnou činností a každá samostatně podnikající osoba je povinna pojistné zaplatit. Závazek zaplatit pojistné tedy vzniká okamžikem zahájení samostatné výdělečné činnosti. Na tom přitom nic nemění skutečnost, že výše tohoto závazku není v průběhu činnosti známa, ani ta skutečnost, kdy je tento závazek splatný. Podle stěžovatele k datu přerušení podnikatelské činnosti jeho závazek z titulu pojistného existoval. K námitce poplatníka ve smyslu ust. § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. tedy byl správce daně povinen přihlédnout a existující závazek zohlednit. Stěžovatel má za to, že všechny úpravy podle ust. § 23 zákona č. 586/1992 Sb. totiž sledují jisté „konečné“ vypořádání podnikatelské činnosti. Speciálně pro daňové subjekty v postavení stěžovatele se nadále příjmy a výdaje, které s touto (dřívější) samostatnou výdělečnou činností souvisejí – úhrada závazků a příjem z pohledávek realizovaný v následujících letech – právě za příjmy a výdaje z podnikatelské činnosti nepovažují. Podle stěžovatele okolnost, zda je přesné vyčíslení všech pohledávek a závazků ke dni ukončení či přerušení činnosti možné, resp. nakolik je obtížné, není rozhodující. Navíc, použitým výkladem správních orgánů a soudu by byl každý poplatník v postavení stěžovatele podstatně zkrácen na svých právech, neboť ačkoliv je pojistné přímo uvedeným daňovým výdajem ve smyslu ust. § 24 odst. 2 cit. zákona, pak jeho zaplacení v následujících letech by nebylo možno zohlednit. Jak stěžovatel dále uvádí, s ohledem na nepodnikání a dřívější konečné vypořádání podnikatelské činnosti by pak nebylo možno tento výdaj, tj. následnou úhradu pojistného podřadit v daňovém přiznání pod výdaj dle ust. § 7 cit. zákona. Promítnutí do dílčího základu daně dle ust. § 6, § 8 a § 9 je dle něj z logiky věci vyloučeno a zbývá tedy dílčí základ dle ust. § 10 cit. zákona, ten však může být pouze kladný, což je v rozporu s uvedeným předpokladem (příjem = 0; výdaje = zaplacené pojistné). Dále stěžovatel v souladu se žalobou namítá, že výše pohledávek jím evidovaných byla v roce 1997 sporná. Podle stěžovatele nestačí pouhé zjištění existence pohledávek, neboť jejich hodnota musí být postavena najisto. Správce daně podle něj tedy pochybil, když nevyslechl navržené svědky a neověřil předložené důkazní prostředky. Stěžovatel dodává, že je jeho právem předložit návrhy na provedení důkazu a podané odvolání rozšířit či jen doplnit kdykoliv, i po vydání prvoinstančního rozhodnutí. Opačný přístup by podle něj hrubě odporoval zákonu č. 337/1992 Sb., např. jeho ust. § 48 odst. 7. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel dne 30. 6. 1997 podáním adresovaným správci daně ohlásil v souladu s ust. § 33 zákona č. 337/1992 Sb., že pozastavuje své podnikání, a to od 1. 7. 1997 do 31. 12. 2000. V přiznání k dani z příjmů

za zdaňovací období roku 1997, podaném u správce daně dne 31. 3. 1998, stěžovatel vedle dílčího základu daně dle § 6 zákona č. 586/1992 Sb. ve výši 31 500 Kč a dle § 8 cit. zákona ve výši 179 Kč vykázal příjmy z podnikání ve výši 150 000 Kč a výdaje ve výši 127 582 Kč. Dle ust. § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 0 Kč. Dne 28. 6. 2001 byla správcem daně u stěžovatele zahájena kontrola daně z příjmů fyzický osob za zdaňovací období 1997 a 1998. O výsledku kontroly byla dne 13. 8. 2001 sepsána zpráva o daňové kontrole pod č. j. 59292/01/097930/2415. V části zprávy týkající se zdaňovacího období 1997 je uvedeno, že poplatník v rozporu s ust. § 23 odst. 8 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb. nezvýšil základ daně o výši pohledávek při přerušení své činnosti a že v souladu s tímto ustanovením správce daně zvyšuje za zdaňovací období roku 1997 základ daně o pohledávky ve výši 2 093 767 Kč. Ve zprávě stěžovatel potvrdil, že s ním byla tato zpráva projednána a připojil prohlášení, že připomínky ke zprávě předloží do 31. 8. 2001. Ve správním spise je založen rovněž protokol o ústním jednání podle ust. § 12 zákona č. 337/1992 Sb. pod č. j. 63253/01/097930/2415, které se uskutečnilo dne 29. 8. 2001 a v rámci nějž zmocněný zástupce stěžovatele vyzval správce daně, aby při dodatečném stanovení základu daně za zdaňovací období přihlédl k daňovým ztrátám z předchozích let, a vznesl námitku proti správcem daně zjištěné výši pohledávek vykázaných k 31. 12. 1997, neboť tato výše byla k uvedenému datu sporná. K posléze uvedené námitce správce daně v rámci ústního jednání prohlásil, že posoudil výši pohledávek z poplatníkem předložených dokladů. Na to reagoval zástupce stěžovatele návrhem na doplnění zprávy o kontrole výslechem pracovníků M., spol. s r. o. k ověření výše vykázaných pohledávek. Na jeho další otázku, proč nebylo přihlédnuto k závazkům poplatníka plynoucím z navýšení daňového základu, správce daně uvedl, že výše takových závazků mu není známa. Následně zástupce stěžovatele vznesl proti takovému postupu námitku a požádal, aby správce daně snížil základ daně za zdaňovací období roku 1997 o výši závazků poplatníka, mj. z titulu zdravotního pojištění. Dne 5. 10. 2001 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. 277/2001 pod č. j. 70168/01/097910, kterým stěžovateli na základě výše uvedené zprávy o daňové kontrole dodatečně stanovil základ daně ve výši 2 093 767 Kč a dodatečně vyměřil daň ve výši 739 600 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, v rámci nějž namítl nezohlednění závazku poplatníka, který vznikl souvztažně, ve výši vypočtené z úpravy daňového základu – tj. zvýšení, které mělo být za kontrolované období poplatníkem v daňovém přiznání provedeno, na pojistném, tj. na sociálním a zdravotním pojištění. Dále stěžovatel předložil listiny podle něj prokazující správnou výši pohledávek poplatníka a seznam svědků navrhovaných k dosvědčení tvrzených skutečností. Mezi jinými šlo např. o dohodu o výši a úhradě nezaplacených faktur z roku 1994 a 1995 uzavřenou mezi stěžovatelem a společností M., spol. s r. o. dne 4. 3. 2001, dále přípisy z 18. 5. 1994, 9. 9. 1994 a 28. 10. 1995, kterými uvedená společnost reklamuje stěžovatelem vystavené faktury č. 155/94, 181/94, 4/95. Z rozhodnutí žalovaného o odvolání vyplývá, že žalovaný neshledal na postupu správce daně žádné pochybení. K návrhu důkazních prostředků předloženého stěžovatelem v rámci odvolacího řízení žalovaný správní orgán uvedl, že z předložených listin sice vyplývá, že společnosti M., spol. s r. o. zpochybňovala fakturované částky, resp. navrhovala dohody k jejich úpravě, nicméně tyto listiny nepředstavují důkazní prostředky prokazující úpravu uvedených závazkových vztahů v době do 31. 12. 1997. Z dohody o výši a úhradě nezaplacených faktur z roku 1994 a 1995 je podle rozhodnutí o odvolání patrné, že ke změně obsahu závazkových vztahů mezi stěžovatelem a M., spol. s r. o. došlo až dne 4. 3. 2001 a tato změna nemohla ovlivnit nominální hodnotu pohledávek vykázanou v účetnictví ke dni uzavíraní účetních knih, tj. k 31. 12. 1997. I zde tedy byl postup správce daně podle žalovaného v pořádku. Svědci měli být podle návrhu vyslechnuti za účelem potvrzení skutečností uváděných v předložených listinách a vzhledem k tomu, že listinné důkazní

prostředky byly žalovaným vyhodnoceny způsobem výše uvedeným, neakceptoval žalovaný stěžovatelův návrh na výslech svědků. K námitce nezohlednění závazků z titulu pojistného na sociální a zdravotní pojištění žalovaný uvedl, že správce daně mohl přihlédnout pouze k závazkům, evidovaným k 31. 12. 1997. Ze spisového materiálu však podle rozhodnutí o odvolání vyplývá, že stěžovatel k uvedenému datu nemohl závazky ve výši vypočtené z úpravy daňového základu, provedené dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 10. 2001, evidovat.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností. Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí dvě základní námitky: jednak to, že správce daně ani žalovaný nevzali při dodatečném vyměření daně v potaz, že stěžovatelovy pohledávky, o něž byl rozdíl mezi příjmy a výdaji upraven, byly sporné, jednak to, že při dodatečném stanovení daňového základu nebyly zohledněny závazky vyplývající z titulu pojistného na zdravotním a sociálním pojištění. Ačkoliv tedy stěžovatel v kasační stížnosti označil jako důvod jejího podání důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ve skutečnosti dovozuje důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Proto se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou naplnění tohoto stížnostního důvodu, avšak po posouzení kasační stížností napadeného rozsudku shledal, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ust. § 23 odst. 8 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. ve znění platném a účinném pro rok 1997 se hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace upraví u poplatníků uvedených v § 2 cit. zákona, pokud účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, mj. o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y) bodech 1 až 4] a závazků. Stejným způsobem podle dovětku ust. § 23 odst. 8 cit. zákona postupují poplatníci uvedení v § 2, pokud v průběhu zdaňovacího období přeruší podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost. Podle ust. § 16 odst. 8 věta sedmá zákona č. 337/1992 Sb. správce daně při dodatečném stanovení daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatele, že pohledávky, o něž byl v dodatečném platebním výměru upraven rozdíl mezi příjmy a výdaji pro účely stanovení základu daně, byly sporné a že správce daně pochybil, když nevyslechl navržené svědky a neověřil předložené důkazní prostředky. Nejvyšší správní soud považuje tuto námitku za nedůvodnou. Předně, jak soud ze správního spisu zjistil a jak je výše uvedeno, v řízení před prvostupňovým orgánem stěžovatel v rámci námitek proti zprávě o daňové kontrole pouze namítl spornost jím evidovaných pohledávek a navrhl výslech pracovníků M., spol. s r. o., aniž by blíže specifikoval důvody, proč považuje tyto pohledávky za sporné, a aniž by upřesnil, které konkrétní osoby navrhuje vyslechnout a které konkrétní skutečnosti mají být výslechem svědků prokazovány. Tyto skutečnosti uvedl až v rámci svého odvolání, které doplnil listinami, jež podle něj prokazují spornost pohledávek, o něž správce daně upravil rozdíl mezi příjmy a výdaji pro účely dodatečného vyměření daně, jakož i seznamem navrhovaných svědků, jejichž výslechem měla být prokázána spornost uvedených pohledávek. Nejvyšší správní soud zjistil, že se žalovaný předloženými listinami, jakož i návrhem na provedení důkazu formou výslechu svědků, ve svém rozhodnutí zabýval. Vzhledem k tomu, že správní řízení vedené podle zákona č. 337/1992 Sb. je třeba vnímat jako jeden celek sestávající v daném případě z řízení před prvostupňovým orgánem (správcem daně) a orgánem odvolacím (žalovaným), kde případné pochybení či opomenutí orgánu

rozhodujícího v prvém stupni zpravidla může být napraveno postupem odvolacího orgánu, nelze podle Nejvyššího správního soudu účinně namítat, že v předmětném správním řízení nebyly námitky stěžovatele vypořádány a že návrhy svědeckých výpovědí nebyly posouzeny. Podle ust. § 31 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb. provádí dokazování správce daně, přičemž dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Princip obsažený v tomto ustanovení se pak jistě uplatní i v řízení před druhoinstančním orgánem rozhodujícím o odvolání. V předmětné věci žalovaný posoudil stěžovatelem navrhované důkazy ve formě listin a usoudil, že tyto listiny nic nemění na závěru správce daně o nutnosti upravení základu daně o pohledávky evidované stěžovatelem ke dni 31. 12. 1997 vyplývajících z faktur č. 155/94, 181/94, 4/95. Nejvyšší správní soud přitom považuje závěry žalovaného (a potažmo krajského soudu) o nerelevantnosti těchto důkazů za správné. Pokud jde o důkaz formou dohody, kterou měla být mezi stěžovatelem a společností M., spol. s r. o. upravena výše pohledávek, pak tato dohoda, svou povahou dohoda o narovnání ve smyslu ust. § 585 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, má účinky ex nunc, nikoliv ex tunc. Původní závazek zaniká a nový závazek, který z dohody o narovnání vyplývá a který původní závazek nahrazuje, vzniká okamžikem účinnosti dohody o narovnání. Byla-li tedy taková dohoda uzavřena v roce 2001, nemohla ovlivnit výši původních závazků stěžovatele vůči společnosti M., spol. s r. o. evidovaných ke dni uzavření účetních knih, tj. ke dni 31. 12. 1997. Rovněž nutno souhlasit se závěry žalovaného a krajského soudu ohledně přípisů, kterými společnost M., spol. s r. o. měla již v roce 1994 a 1995 zpochybňovat výši stěžovatelem fakturovaných částek. Tyto dokumenty nelze považovat za právní skutečnosti, které by vedly ke změně závazkového vztahu mezi stěžovatelem a touto společností před 31. 12. 1997, ani za důkaz takovou skutečnost spolehlivě prokazující. Ostatně jiný důkaz předložený stěžovatelem v řízení o odvolání, tj. dohoda o výši a úhradě nezaplacených faktur z roku 1994 a 1995, svědčí tomu, že ke změně závazků došlo teprve v důsledku této dohody, tj. až v roce 2001. V takovém případě nezbývalo správci daně, resp. žalovanému než vyjít z evidence pohledávek vedené stěžovatelem ke dni 31. 12. 1997 tak, jak to ukládá ust. § 23 odst. 8 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. Nejvyšší správní soud neshledal pochybení žalovaného ani v tom, že rozhodl o neprovedení výslechu svědeckými výpověďmi osob navrhovaných stěžovatelem. Jestliže totiž podle sdělení stěžovatele tento výslech měl potvrdit údaje prokazované listinami, o nichž žalovaný učinil podle Nejvyššího správního soudu správný úsudek o tom, že tyto listiny neprokazují jinou výši pohledávek evidovaných stěžovatelem ke dni 31. 12. 1997, než byla správcem daně zohledněna, pak rozhodnutí žalovaného o nadbytečnosti provedení důkazu formou svědeckých výpovědí je zcela v souladu s ust. § 31 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., neboť tento důkazní prostředek by zřejmě nemohl přispět ke zjištění jiného skutkového stavu. Postup žalovaného nezakládá podle Nejvyššího správního soudu vady řízení před správním orgánem a v tomto směru je nutno považovat závěry Krajského soudu v Českých Budějovicích obsažené v napadeném rozsudku za správné.

Podle druhé námitky stěžovatele žalovaný pochybil, když při dodatečném stanovení základu daně nezohlednil závazky stěžovatele plynoucí z titulu pojistného na sociální a zdravotní pojištění vyplývající ze zvýšení vyměřovacího základu v důsledku úpravy základu daně po zohlednění výše uvedených pohledávek. Podle soudu je nepochybné, že v souladu s ust. § 23 odst. 8 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. mohl a měl stěžovatel v rámci daňového přiznání na daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 upravit rozdíl mezi příjmy a výdaji kromě pohledávek i o existující závazky. Rovněž v dané věci není sporu o tom, že tak ani v případě pohledávek, ani v případě závazků v daňovém přiznání neučinil. Při následné daňové kontrole uskutečněné v roce 2001 správce daně zjistil z účetních knih, že stěžovatel

k 31. 12. 1997 evidoval pohledávky, které však v daňovém přiznání za rok 1997 nezohlednil. Po tomto zjištění správce daně o výši těchto pohledávek správně upravil pro účely dodatečného vyměření daně rozdíl mezi příjmy a výdaji. Jestliže však správce daně naopak při daňové kontrole nezjistil, že by stěžovatel měl k 31. 12. 1997 jakékoliv závazky, resp. pokud existence a výše takových závazků nevyplývala ze stěžovatelem vedené evidence a stěžovatel jejich existenci a výši jiným způsobem neprokázal, nemohl správce daně žádné takové závazky v rámci dodatečného vyměření daně zohlednit. Podle ust. § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. správce daně při dodatečném stanovení daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Z tohoto ustanovení však podle Nejvyššího správního soudu nelze dovodit povinnost správce daně při dodatečném vyměření daně přihlédnout ke skutečnosti, že by v důsledku změněné výše daňového základu, resp. rozdílu mezi příjmy a výdaji, mohlo následně dojít ke změně výše závazků daňového subjektu vyplývajících z titulu nedoplatku na pojistném na sociální a zdravotní pojištění, aniž by bylo možno existenci a výši takových závazků v době dodatečného vyměření daně napevno stanovit. Stěžovatelem uváděné závazky, tj. závazky z titulu pojistného na zdravotní a sociální pojištění, totiž v daném případě ani zjištěny být nemohly. Jak pojistné na zdravotní pojištění, tak pojistné na sociální pojištění se u osob samostatně výdělečně činných platí zpravidla formou záloh a doplatku pojistného (§ 13 odst. 2 ve spojení s § 14b odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 589/1992 Sb.“) a § 8 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákona č. 592/1992 Sb.). I když zálohy jsou vypočteny na základě výsledků podnikání v předcházejícím roce (§ 14 odst. 2 zákona č. 589/1992 Sb. a § 8 odst. 2 zákona č. 592/1992 Sb.), výpočet vyměřovacího základu, z něhož se vypočítává roční pojistné, je v obou případech vázán na rozdíl mezi příjmy z podnikání dosaženými v kalendářním roce, za který je pojistné placeno, a výdaji vynaloženými v tomtéž roce na jejich dosažení, zajištění nebo udržení (§ 14 odst. 2 zákona č. 589/1992 Sb. a § 3a odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb.). Je tedy zřejmé, že celková výše pojistného se odvíjí od rozdílu mezi příjmy a výdaji za celé zdaňovací období, přičemž rozdíl mezi celkovou výší pojistného, kterou má osoba samostatně výdělečně činná zaplatit, a výši zaplacených záloh pojistného činí nedoplatek na pojistném. Nedoplatek na pojistném pak lze zjistit teprve po skončení zdaňovacího období, neboť teprve tehdy může být znám rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází při stanovení vyměřovacího základu, z něhož lze pak vypočítat celkové pojistné. Stěžovatel nemohl výši závazků plynoucích z pojistného na zdravotním a sociálním pojištění k 31. 12. 1997 znát a evidovat, neboť tato výše může být s jistotou stanovena až na základě rozdílu mezi příjmy z podnikatelské činnosti a výdaji vynaloženými za účelem dosažení, zajištění nebo udržení v příslušném zdaňovacím období, tj. po podání daňového přiznání, resp. po dodatečném stanovení základu daně a dodatečném vyměření daně. Požadavek stěžovatele, aby při dodatečném stanovení základu daně byl rozdíl mezi příjmy a výdaji z podnikatelské činnosti upraven o výši závazků plynoucích mu z titulu pojistného na sociálním a zdravotním pojištění, je tak nerealizovatelný. Je tomu tak proto, že výše tohoto závazku (tj. výše nedoplatku) může být známa až v okamžiku zjištění rozdílu mezi příjmy a výdaji, upraveného o pohledávky a závazky; je-li existence závazku a jeho výše odvislá až od takto upraveného rozdílu mezi příjmy a výdaji, nelze o takový závazek rozdíl mezi příjmy a výdaji v daném kalendářním roce upravit. Pokud byl tedy základ daně stanoven teprve vydáním dodatečného platebního výměru, následně zjištěná hodnota závazku z titulu nedoplatku na sociální a zdravotní pojištění již nemohla ovlivnit dodatečně stanovený rozdíl mezi příjmy a výdaji v roce 1997. Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje se závěry krajského soudu ohledně této námitky stěžovatele, když stejně jako on dovodil, že existence závazků z titulu nedoplatku na sociálním a zdravotním pojištění nemohla být správcem daně

při daňové kontrole zohledněna, neboť jejich existence vyplynula až z dodatečně stanoveného základu daně a nebyla v průběhu daňové kontroly známa. Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud tedy nepovažuje ani tuto námitku stěžovatele důvodnou.

Nejvyšší správní soud s poukazem na výše uvedené tedy neshledal naplnění důvodu kasační stížnosti, a proto kasační stížnost dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. září 2004

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu