



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně JUDr. A. B., správkyňe konkursní podstaty úpadce H. – I. spol. s r. o., proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2004, čj. 2644/120/2003 La, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2005, čj. 31 Ca 150/2004-71,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2005, čj. 31 Ca 150/2004-71, se zrušuje a věc se tomuto soudu vrací k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 3. 2004 zamítl odvolání obchodní společnosti H. – I., spol. s r. o., proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 19. 7. 2001 - dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999, kterým byla obchodní společnost dodatečně vyměřena daň ve výši 7 868 350 Kč.

Obchodní společnost proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové; v průběhu řízení byl na ni prohlášen konkurs (rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 9. 2004, čj. 35 K 16/2004-29) a správkyňi konkursní podstaty úpadce byla jmenována JUDr. A. B., která procesně nastoupila na místo žalobkyně.

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 31. 1. 2005 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle odůvodnění zákon č.

593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základů daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“) ve znění účinném v roce 1999, nevylučoval vytvoření opravné položky k pohledávkám vzniklým z titulu cenných papírů. Tuto změnu dle soudu přinesla až novela č. 438/2003 Sb., účinná pro pozdější zdaňovací období. Úpadce tedy splnil podmínku § 8 odst. 1 zákona o rezervách, neboť vytvořil opravnou položku k pohledávkám přihlášeným u konkursního soudu v příslušné lhůtě.

Žalovaný (stěžovatel) rozsudek krajského soudu napadl kasační stížností. Tvrdil, že krajský soud při opakovaném projednání věci nectil právní názor, který sám vyslovil v předchozím rozsudku. V novém rozsudku se krajský soud totiž vůbec nezabýval závěry, k nimž stěžovatel dospěl právě při respektování právního názoru, jímž jej krajský soud dříve zavázal; vyslovil se pouze v tom směru, že zákon o rezervách, ve znění účinném v roce 1999, nevylučoval vytvoření opravné položky k pohledávkám vzniklým z titulu cenných papírů. Podle názoru stěžovatele krajský soud při výkladu § 8 zákona o rezervách nepřihlédl k úvodním ustanovením tohoto zákona, z nichž plyne, že i před novelou provedenou zákonem č. 438/2003 Sb. nebylo možné tvořit daňově uznatelnou položku k cenným papírům. Podle § 8 zákona o rezervách, ve znění účinném v roce 1999, totiž bylo možné opravné položky tvořit pouze k pohledávkám, přičemž podle § 2 odst. 2 a § 3 tohoto zákona musely být pohledávky zaúčtovány v souladu se zákonem o účetnictví. Předmětné cenné papíry přitom nemohly být evidovány na účtu pohledávek.

Ze spisů vyplynulo:

Ve dnech 16. – 17. 10. 2000 byla u úpadce provedena daňová kontrola, při níž správce daně kontroloval mj. daň z příjmů za rok 1999, konkrétně ověřoval, zda opravná položka k pohledávkám za dlužníkem v konkursním řízení, společností E. B. H., akciová společnost (dále jen „EBH“), v celkové částce 262 030 180 Kč, která byla uplatněna do nákladů prostřednictvím hospodářského výsledku za rok 1999 a do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999, byla vytvořena v souladu se zákonem o rezervách a byla uplatněna do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 2 písm. i) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1999). Správce daně zjistil, že částka opravné položky je tvořena součtem směnečných sum uvedených na směnkách evidovaných pod čísly 182, 184, 185, 187, 244 a 247. Vyjmenované směnky přitom úpadce dle zprávy z daňové kontroly nabyly takto:

Směnku č. 182 úpadce nabyly na základě smlouvy o nákupu a prodeji směnky uzavřené dne 29. 10. 1994 s Ing. P. Ž.. Výstavcem této směnky byl právní předchůdce společnosti EBH. Směnky č. 184, 186, 185 a 187, vystavené „nikoliv na řad úpadce“, úpadce nabyly na základě směnné smlouvy o předání směnek uzavřené podle § 611 občanského zákoníku dne 20. 12. 1994 se společností EBH. Směnky č. 244 a 247, vystavené úpadcem na „vlastní řad“, úpadce nabyly na základě směnné smlouvy o akceptaci a předání směnek uzavřené § 611 občanského zákoníku dne 17. 5. 1996 se společností EBH.

Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že tyto směnky nebyly prostředkem k úhradě pohledávek vzniklých z dodavatelsko-odběratelských vztahů, ale byly nabyty nákupem (směnou) jako cenné papíry. Úpadce proto byl povinen o směnkách účtovat jako o pořízení dlouhodobých (účtová skupina 06) či krátkodobých (účtová skupina 25) cenných papírů jako finančních investic a nikoliv jako o postoupení pohledávek na účtu 312 – Směnky k inkasu. Správce daně proto uzavřel, že opravná položka byla vytvořena v rozporu se zákonem o rezervách a v rozporu s § 24 odst. 2 písm. i) zákona o dani z příjmů; dne 19. 7. 2001 pak vydal platební výměr, kterým zrušil daňovou ztrátu a žalobci dodatečně vyměřil daň ve výši 7 868 350 Kč.

Proti rozhodnutí správce daně se úpadce odvolal; stěžovatel však jeho odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 26. 3. 2002 zamítl. Toto rozhodnutí následně zrušil a věc stěžovateli vrátil k dalšímu řízení Krajský soud v Hradci Králové (rozsudek ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. 31 Ca 70/2002). Krajský soud měl rozhodnutí stěžovatele za nepřezkoumatelné; uvedl, že stěžovatel svůj závěr, že se v daném případě jednalo o nákup cenných papírů přesvědčivě nezdůvodnil. Především žalovanému vytkl, že nehodnotil, zda byly prvotní směnky, tj. směnky č. 29, 30, 31, 32 a 28, které úpadce směnou smlouvou převáděl na EBH, vystaveny k úhradě závazků a jaký vliv na tuto skutečnost pak měla jejich následná směna.

Stěžovatel poté pokračoval v odvolacím řízení a dne 24. 3. 2004 odvolání úpadce opět zamítl. Zabýval se historií a příčinou vzniku jednotlivých směnečných pohledávek, k nimž byly vytvořeny opravné položky.

Ohledně směnek č. 184, 185, 186 a 187 stěžovatel zjistil, že dne 21. 7. 1993 převedla společnost EBH na úpadce 600 podílů na Z. a r. d. C., a to rubropisem na členských listech. Touto transakcí bylo navýšeno základní jmění úpadce v souvislosti s přistoupením společnosti EBH ke společenské smlouvě o založení úpadce. Dne 7. 10. 1993 pak úpadce převedl 60 podílů na E. D. F. (dále jen „nabyvatel podílů“) s tím, že každý podíl má hodnotu 500 000 Kč. Ve smlouvě bylo také uvedeno, že dohodnutá smluvní cena již byla mezi oběma stranami vyrovnána. V dodatku k této smlouvě pak bylo uvedeno, že nabyvatel podílů zaplatí dvěma směnkami s celkovou směnečnou sumou 30 000 000 Kč. Šlo přitom o směnky, kterými nabyvatel podílů jako výstavce přikazuje sám sobě (je uveden jako směnečník), aby zaplatil „na řad úpadce“ směnečnou sumu. Dne 3. 2. 1994 uzavřel úpadce další smlouvu o převodu 450 podílů na družstvu C.; nabyvatelem byl opět E. D. F.. Ve smlouvě bylo opět dohodnuto, že každý podíl má hodnotu 500 000 Kč a že dohodnutá smluvní cena již byla mezi oběma stranami vyrovnána. Smlouva dodatek nemá; dle účetních zápisů byl prodej podílu rovněž zaplacen směnkou s celkovou směnečnou sumou 225 000 000 Kč.

Dne 12. 4. 1994 pak úpadce dvě směnky, které získal v souvislosti s převodem 60 družstevních podílů, vyměnil se společností EBH za směnku, kterou vystavila společnost D., spol. s r. o., v níž přikazuje sobě zaplatit na řad společnosti EBH částku 30 000 000 Kč. Úpadce takto získanou směnku zaevidoval pod č. 28.

Dne 12. 4. 1994 úpadce směnku, která zněla na 225 000 000 Kč, výstavcem byl úpadce, akceptantem byl E. D.t F., a zněla na vlastní řad úpadce, vyměnil se společností EBH za čtyři směnky, které vystavil úpadce a přikázal v nich směnečníkovi společnosti L. I., s. r. o., který směnky akceptoval, zaplatit na řad společnosti EBH celkovou částku 225 000 000 Kč. Úpadce takto získané směnky zaevidoval pod č. 29, 30, 31 a 32.

Dne 20. 12. 1994 úpadce uzavřel se společností EBH směnnou smlouvu, kterou směnil směnky evidované pod č. 28, 29, 30, 31 a 32 za směnky, které úpadce posléze zaevidoval pod č. 184, 186, 185 a 187, přičemž tyto směnky vystavila „nikoliv na řad úpadce“ společnost EBH, která směnky akceptovala.

Ohledně směnek č. 244 a č. 247 stěžovatel zjistil, že úpadce dne 9. 3. 1996 uzavřel se společností P., spol. s r. o., smlouvu o smlouvě budoucí, v níž se úpadce jako budoucí pronajímatel zavázal pronajmout této společnosti jako budoucímu nájemci budovu, kterou v té době úpadce nevlastnil. Dne 22. 5. 1996 byl uzavřen dodatek, v němž byla mezi stranami dohodnuta cena desetiletého nájemného ve výši 35 000 000 Kč s tím, že před podpisem smlouvy zaplatí společnost P., spol. s r. o., zálohu ve výši 15 000 000 Kč, a to směnkami, z nichž byl úpadce směnečně zavázán. Dne 22. 5. 1996 úpadce potvrdil přijetí zálohy, směnek č. 239, 240, 241, 242 a 242 s celkovou směnečnou sumou 15 000 000 Kč. Směnky vystavila „na vlastní řad“ společnost EBH a indosamentem je převedla na společnost P., spol. s r. o. Směnečníkem byl úpadce. Dne 17. 5. 1996 pak úpadce uzavřel se společností EBH směnnou smlouvu, v níž se úpadce zavázal akceptovat směnky č. 239, 240, 241, 242 a 242 se směnečnou sumou 15 000 000 Kč a v níž se společnost EBH zavázala akceptovat mj. směnku č. 244 č. 247 s celkovou směnečnou sumou 7 000 000 Kč; tyto směnky vystavil úpadce „na vlastní řad“, směnečníkem byla v těchto případech společnost EBH.

Ve věci směnky č. 182 stěžovatel zjistil, že dne 29. 10. 1994 úpadce jako kupující koupil od Ing. P. Ž. jako prodávajícího směnku se směnečnou sumou 30 180 Kč, kterou se společnost EBH směnečně zavázala zaplatit prodávajícímu částku 30 180 Kč, která se rovnala nevyplacenému mzdovému nároku.

Všechna zjištění stěžovatel uzavřel tak, že transakce s předmětnými cennými papíry neměly dopad do základu daně úpadce. I když úpadce o směnkách účtoval jako o pohledávkách, pouhým účetním zápisem neprokázal, že by se v tomto případě nejednalo o cenné papíry. Důsledkem této klasifikace byla proto nemožnost tvořit opravné položky podle § 8 zákona o rezervách.

Nejvyšší správní soud při přezkumu neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Přezkoumal-li pak napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu a v mezích důvodů vymezených stížnostními body, které jsou dle jejich obsahu kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Námitku stěžovatele brojící proti tomu, že se krajský soud nezabýval závěry, k nimž stěžovatel dospěl při respektování právního názoru, jímž jej krajský soud zavázal, lze podřadit pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí:

Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, správní orgán v dalším řízení vázán. Základním smyslem tohoto pravidla je zajistit, aby právní závěry, k nimž příslušné soudy dospěly v rámci přezkumu rozhodovací činnosti správních orgánů, byly v dalším rozhodování těchto správních orgánů plně respektovány. Na právní názor soudu je v podstatě třeba nahlížet jako na pravidlo, jež je určující pro další kroky správního orgánu a i pro úvahy, o něž bude správní orgán opírat závěrečné hodnocení zjištěných skutkových okolností. Prolomení povinnosti správního orgánu být vázán právním názorem soudu přichází v úvahu výjimečně, a to pouze tehdy, pokud v průběhu dalšího správního řízení po zrušení rozhodnutí správního orgánu byla učiněna nová skutková zjištění nebo pokud došlo ke změně právní úpravy, podle níž má být věc posuzována.

Ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. však přináší povinnosti nejen správnímu orgánu, ale také soudu. První povinností soudu je odůvodnit rozsudek, jímž se rozhodnutí správního orgánu ruší a věc se právnímu orgánu vrací k dalšímu řízení, tak, aby z něj zřetelně vyplývalo, jaký právní názor soud zaujal, a z jakého důvodu tak bylo rozhodnutí správního orgánu zrušeno. Jen takto zřetelně vysloveným právním názorem soudu může být posléze správní orgán v konkrétním případě vázán. Těmto požadavkům rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 3. 2003 zjevně vyhovuje, byť by bylo možné vést polemiky o tom, zda právní názor nemohl být formulován podrobněji či pregnantněji. V rozsudku ale i přesto krajský soud zřetelně označil úvahy, které v tehdy přezkoumávaném rozhodnutí stěžovatele chyběly. Jak již bylo uvedeno, soud stěžovateli především vytkl, že nehodnotil, zda byly prvotní směnky vystaveny k úhradě závazků a jaký vliv na tuto skutečnost pak měla jejich následná směna.

Vázanost právním názorem soudu se však promítá i do navazujícího soudního přezkumného řízení, pokud je iniciováno. Soud je totiž v dalším přezkumném řízení povinen k námitce zkoumat, zda se správní orgán závazným právním názorem soudu skutečně řídil; samo nerespektování právního názoru (s výjimkami uvedenými shora) způsobuje nezákonnost nového rozhodnutí (srov. č. 442/2005 Sb. NSS). Jistě není nezbytné, aby se soud s touto námitkou vypořádal přednostně před námitkami ostatními; lze však říci, že to v mnohých případech bude velmi praktické.

Tvrzením žalobce, že stěžovatel v novém rozhodnutí nerespektoval názor soudu, se v daném případě krajský soud nezabýval. Přezkoumávané rozhodnutí odůvodnil pouze tím, že zákon o rezervách ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1999 nevyklučoval vytvoření opravné položky k pohledávkám z titulu cenných papírů a že změnu této zásady přinesla až novela zákona o rezervách (zákon č.

438/2003 Sb.) pro pozdější zdaňovací období. Bez bližší argumentace tedy dospěl k závěru, že v daném případě šlo o pohledávky z titulu cenných papírů a nikoli o nákup cenných papírů, jak tvrdil stěžovatel. V předchozím rozsudku přitom právě krajský soud stěžovateli vytýkal, že závěr o tom, že se jednalo o nákup cenných papírů a nikoli o (směnečné) pohledávky, přesvědčivě nezdůvodnil a žádal po stěžovateli, aby kvalifikovaně zhodnotil, zda prvotní směnky byly či nebyly vystaveny k úhradě závazku a za jakým účelem byly směnky směňovány. Tomu, zda stěžovatel vyslovený právní názor respektoval a pojmenované kroky podnikl a s jak je vyhodnotil, krajský soud tedy pozornost nevěnoval, ačkoli to bylo jeho povinností.

Jelikož se krajský soud v rozhodnutí napadeném kasační stížností nezabýval závěry, k nimž stěžovatel dospěl při snaze respektovat právní názor, jímž jej krajský soud v dřívějším rozsudku zavázal, trpí přezkoumávané rozhodnutí nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], která je důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. V dalším řízení se tedy krajský soud v první řadě vypořádá s tím, zda stěžovatel respektoval či nerespektoval právní názor vyslovený v předchozím rozsudku.

Nad rámec důvodů, které vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí, považuje Nejvyšší správní soud za potřebné uvést ještě následující: Směnka je nepochybně cenným papírem, a to cenným papírem listinným se zákonem předepsaným způsobem, v němž se výstavce buď sám zavazuje, že zaplatí jiné osobě určitou částku (směnka vlastní), nebo výstavce přikazuje platit určité osobě třetí (směnka cizí). Důležitá však není jen tato základní charakteristika směnky coby cenného papíru. Podstatná je i její funkce, kterou v rámci hospodářských vztahů plní. Směnka může plnit funkci úložnou, podobně jako např. dluhopisy. Směnka může být pořízována také jako platební prostředek, kdy buď bude závazek placen prostřednictvím směnky, nebo bude směnka sloužit jako platidlo, tj. bude plnit obdobnou funkci jako peníze. Směnka může také figurovat jako zajišťovací prostředek; v tomto případě věřitel k výkonu práv ze směnky přistupuje tehdy, kdy není řádně a včas splněn závazek z kauzálního vztahu.

Toto rozlišování přitom není samoučelné, neboť role, kterou směnka hraje, má významné dopady nejen účetní, ale také daňové. Jedním z daňově relevantních aspektů je v této souvislosti také možnost tvořit v případě pohledávek opravné položky podle zákona o rezervách. Opravné položky tvořené podle toho zákona jsou totiž výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů u poplatníků daní z příjmů (§ 1 zákona o rezervách). Mezi tyto opravné položky patří mj. opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení; musí přitom jít o pohledávky, které jsou zaúčtovány v účetnictví a jsou splatné po 31. 12. 1994 (§ 2 odst. 2 zákona o rezervách, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1999). Tedy vedle toho, že musí jít o pohledávku za dlužníkem v konkursním a vyrovnávacím řízení (podmínka první), pohledávku zaúčtovanou v účetnictví v souladu s platnými pravidly pro účtování o pohledávkách tak, že o ní bylo účtováno ve výnosech a vztahovaly se k příjmům

zdaňovaným v základu daně (podmínka druhá) a pohledávku splatnou po 31. 12. 2004 (podmínka třetí), stanoví zákon o rezervách v § 8 ještě to, že opravnou položku mohou tvořit poplatníci daně z příjmů účtující v soustavě podvojného účetnictví (podmínka třetí), a to do výše pohledávek přihlášených u soudů ve lhůtě stanovené usnesením soudu o prohlášení konkursu nebo povolení vyrovnání (podmínka čtvrtá) a jen ve zdaňovacím období, v němž byly pohledávky přihlášeny (podmínka pátá). Zákon o rezervách žádné další podmínky nestanovil, žádné typy pohledávek výslovně z možnosti tvořit k nim opravné položky nevyloučil.

Při posuzování, zda ke konkrétní pohledávce je možné opravné položky tvořit, je tedy zapotřebí zkoumat splnění všech vyjmenovaných podmínek. Nelze přitom uvažovat zjednodušeně pouze tak, že pokud posuzovaná právní úprava možnost vytvářet opravné položky k pohledávkám vzniklým z titulu cenných papírů výslovně nevyloučila, zatímco pro pozdější zdaňovací období tak učinila novela zákona o rezervách, automaticky to znamená, že před novelou bylo možné příslušné opravné položky tvořit. Novela zákona totiž může dosavadní právní úpravu pouze zpřesňovat, což se již nejednou – např. vlivem soudní judikatury – stalo.

V souzeném případě je předmětem sporu především vymezení funkce směnky a s tím spojená otázka účtování o těchto směnkách (podmínka druhá). Nejvyšší správní soud se domnívá, že nelze absolutizovat fakt, že směnka je cenným papírem [§ 1 odst. 1 písm. g) zákona 191/1951 Sb., zákon směnečný a šekový], ale že je třeba vždy v konkrétním případě zkoumat funkci směnky. K tomu ostatně stěžovatele vedl i krajský soud v prvním rozsudku. Byla-li například směnka použita jako platidlo, byl předáním směnky věřiteli splněn dluh vyplývající z kauzálního vztahu a další vztahy mezi věřitelem a dlužníkem jsou již jen vztahy ze směnky. Dohodou mezi těmito stranami (privativní novací) se zrušil původní závazek (kauzální) a byl nahrazen závazkem novým (ze směnky), věřitel již nemá pohledávku z titulu např. kupní smlouvy, ale z titulu směnky. V takovém případě lze věřiteli těžko upřít – za splnění ostatních podmínek – vytvoření opravné položky. Podobně tomu bude tehdy, když bude prostřednictvím směnky placeno.

Při zkoumání funkce směnky je třeba pamatovat také na to, že tím, jak směnka obíhá, může se její hospodářská (a tak i daňová) funkce i měnit. Z listiny samotné pak lze určení směnky poznat málokdy a bude to tedy často předmětem složitějšího dokazování. V daňovém řízení přitom nese důkazní břemeno v první řadě daňový subjekt, neboť toho stíhá povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 d. ř.). V daňovém řízení je tedy daňový subjekt povinen nejen sám daň přiznat, ale také toto své tvrzení prokázat.

Uplatnil-li úpadce v daňovém přiznání do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 náklad spojený s opravnou položkou k pohledávkám za dlužníkem v konkursním řízení, je povinen prokázat, že tato položka byla vytvořena v souladu se zákonem o rezervách, tj. že byly splněny

všechny podmínky vyjmenované shora. Daňový řád přitom neurčuje, jakými důkazními prostředky má daňový subjekt splnit svou důkazní povinnost. Nestanoví žádná omezení a podává pouze demonstrativní výčet důkazních prostředků, které nejčastěji přicházejí v daňovém řízení v úvahu. Obecně lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), svědecké výpovědi, znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim, apod. (§ 31 odst. 4 věta první a druhá d. ř.).

Správce daně je pak povinen dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 d. ř.). Správce daně i odvolací orgán tedy musí v daňovém řízení postupovat tak, aby byl zjištěn skutkový stav věci, který nebude důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro jejich rozhodnutí. Nemusí proto přihlížet k důkazním návrhům daňového subjektu, pokud již provedené důkazy poskytují dostatečný podklad pro rozhodnutí ve věci samé. I přes tyto povinnosti správce daně však není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, www.nssoud.cz). Přitom - podaří-li se daňovému subjektu tvrzené skutečnosti prokázat a předkládá-li hodnověrné důkazy pro svá tvrzení, avšak správce daně takové důkazy nehodlá přijmout - je na správci daně, aby prokázal, že důkazy subjektem předložené, nejsou sto obstát (§ 31 odst. 8 d. ř.).

Lze shrnout, že krajský soud se nyní bude muset první řadě vypořádat s námitkou, že žalovaný nerespektoval právní názor vyslovený v předchozím rozsudku. Posléze se krajský soud zaměří na věcnou stránku sporu, zejména zhodnotí, zda úpadce hodnověrnými důkazy prokázal funkci, kterou měly sporné směnky v rámci jeho podnikání, případně zda žalovaný naopak prokázal, že předložené důkazy nejsou relevantní. V návaznosti na výsledek tohoto zkoumání se bude také zabývat tím, jak bylo o směnkách účtováno. Zde přitom jde již o zcela odbornou otázku obvykle hodnou znaleckého zkoumání.

Jelikož Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V tomto dalším řízení je Krajský soud v Hradci Králové vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí. V novém rozsudku rozhodne v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. i o nákladech řízení o kasačních stížnostech.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. února 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu