



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce **JUDr. J.S.**, se sídlem ■■■, správce konkurzní podstaty úpadce S. a.s., se sídlem ■■■, zastoupeného Mgr. Tomášem Mařatkou, advokátem se sídlem Dušní 11, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1. 6. 2011, č. j. 4499/11-1200/506035,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1. 6. 2011, č. j. 4499/11-1200/506035, s e z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a jeho dosavadní průběh

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako správce konkurzní podstaty úpadce ■■■ domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (jehož působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je nyní žalovaným správním orgánem), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Frýdlantě (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 8. 2007, č. j. 22738/07/193971/5182. Tímto dodatečným platebním výměrem byla úpadci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 14 064 700 Kč. Podstatou bylo dodatečné zdanění drahých kamenů, které byly v roce 1993 předány jako zástava ■■■, a.s. k zajištění pohledávek úpadce z úvěrové smlouvy a které v roce 2003 převzal správce konkurzní podstaty úpadce od banky zpět, aniž by je zaúčtoval ve prospěch účtu mimořádných výnosů, čímž mělo dojít k neoprávněnému snížení základu daně.

Soud rozhoduje o žalobě v dalším řízení poté, co byl jeho předchozí rozsudek ze dne 22. 5. 2013, č. j. 59Af 39/2011-96, zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 65/2013-42, jímž je vázán v souladu s § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

II. Žalobní body

Žalobce ve včas podané žalobě navrhoval zrušit jak napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, tak i dodatečný platební výměr správce daně.

První okruh námitek se týkal otázky vlastnictví drahých kamenů. Žalobce namítal, že Finanční ředitelství v Ústí nad Labem nevyhovělo návrhu na prodloužení lhůty a návrhu na doplnění dokazování. Předně není prokázáno, a vyřešení této otázky je předpokladem řešení námitky dvojího zdanění, že úpadce byl a je vlastníkem předmětných kamenů. Přitom nelze čerpat z formulářové smlouvy o zástavě č. 9/M/93 ze dne 29. 3. 1993, ale z tvrzení svědků. V této souvislosti žalobce popisuje výpovědi svědků, kteří již byli vyslechnuti a jejichž výpovědi již Finanční ředitelství v Ústí nad Labem ale i soudy hodnotily, a s těmito závěry polemizuje. Podrobně poukazuje zejména na svědectví ■■■, prokuristy společnosti, dále ■■■, ■■■, ale i dalších již vyslechnutých svědků ■■■ a ■■■, a požaduje jejich opětovné výslechy, neboť jejich tvrzení byla zkreslena. Dále požaduje výslechy ■■■ a ■■■, kteří doposud vyslechnuti nebyli, a dále svědků ■■■, ■■■, ■■■, ■■■, ■■■ a ■■■. Ti všichni mohou podat informace o vlastnictví kamenů s tím, že jejich vlastníkem nikdy nebyl úpadce. V této souvislosti pokládá za nezbytné provést důkaz trestním spisem ■■■ a trestním spisem ■■■, který se ale týká jeho znaleckého posudku, tj. hodnoty kamenů. K vlastnictví kamenů je třeba také provést důkaz účetními doklady a dalšími listinami, které žalobce vyjmenovává. Tyto listiny jsou součástí trestního spisu obviněného ■■■, proto k nim nemá žalobce přístup a bylo na daňových orgánech, aby si samy listiny vyžádaly, což neučinily.

Za druhé žalobce uplatnil námitku dvojího zdanění. Při zjišťování, zda nedošlo k dvojímu zdanění, je nezbytné nejprve vyřešit otázku vlastnictví kamenů. Pokud by úpadce vlastníkem drahých kamenů byl, musel je nějak nabýt a z toho titulu uhradit daň, např. darovací. Povinnost prokázat způsob nabytí kamenů stihá žalovaného stejně jako ověření, zda nedošlo k dvojímu zdanění. Odkazuje přitom na názory Ústavního soudu v nálezu sp. zn. IV. ÚS 29/05 i Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008. Daňový subjekt je povinen prokázat jen svá tvrzení, a proto nemůže být nucen k důkazu o tom, jak nabyl kameny, když od počátku tvrdí, že kameny v jeho vlastnictví nejsou a nebyly. Protože otázka dvojího zdanění úzce souvisí s vyřešením otázky vlastnictví kamenů, nemůže být nucen ani k prokázání odůvodněnosti námitky dvojího zdanění, jak na něm vyžadoval žalovaný.

Třetí žalobní bod se vztahuje k ocenění kamenů. Podle žalobce se mohl autor posudku ■■■ podílet na sérii úvěrových podvodů, což mělo být prokázáno v trestním řízení, a proto se žalobce domáhal provedení důkazu tímto trestním spisem. Pokud by se jeho vina prokázala, stát by profitoval z nesprávného ocenění drahých kamenů, které rozhodně neodpovídalo skutečné hodnotě drahých kamenů ať již v roce 1998 nebo 2003, což vyplynulo z přezkoumání hodnoty drahých kamenů provedeného o dva roky později. Správce daně tak vycházel z nesprávného ocenění a žalovaný nemůže tento postup zaštitit a dovodit, že správce

daně musí vycházet z údajů uvedených v účetnictví společnosti. Byl porušen princip, podle kterého se daň stanoví ze skutečného příjmu, tedy reálného zvýšení majetku. Podle přesvědčení žalobce je na místě aplikace § 23 odst. 3 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), podle něhož je možno snížit základ daně o nesprávně zvýšené příjmy. Podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví bylo třeba majetek ocenit pořizovací cenou, případně pořizovací reprodukční cenou, nikoli dle nesprávného údaje o ceně drahých kamenů dle znaleckého posudku.

Při ústním jednání soudu dne 22. 5. 2013 setrval žalobce na důvodech podané žaloby. Zdůraznil, že některé důkazy, jako např. svědectví ■■■ či ■■■ provedeny nebyly a správce daně se o jejich provedení ani nepokusil. Úpadce nebyl účastníkem trestního řízení proti ■■■, a proto také nemá přístup k listinám, které navrhoval jako důkaz provést. Listiny či spis ale mohl vyžádat žalovaný. Dále uvedl, proč pokládá za nutné opakovat výsledky osob již slyšených, popř. dalších osob podle návrhu v žalobě. Stejně jako v žalobě zdůraznil úzkou spjatost otázky vlastnictví kamenů a otázky dvojího zdanění.

Při ústním jednání konaném dne 27. 5. 2014 se žalobce zaměřil na otázku správného účtování o drahých kamenech a jejich ocenění a zdůraznil, že je otázkou, jakým způsobem měl správce daně drahé kameny ocenit. Podle žalobce o nich účtoval správně, poukázal na jejich druhé ocenění a na to, že s největší pravděpodobností není možné, aby jejich hodnota během 10 let klesla několikanásobně, správce daně nutně vycházel z nadhodnocené ceny.

III. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě Finanční ředitelství v Ústí nad Labem ve vztahu k námitce dvojího zdanění odkázalo na odůvodnění napadeného rozhodnutí, připomnělo, že žalobce odmítá precizovat, v čem mělo namítané dvojí zdanění spočívat, proto se v odůvodnění napadeného rozhodnutí námitkou zabývalo hypotetickými možnostmi. Vyjádření k námitce vlastnictví drahých kamenů se shoduje s odůvodněním napadeného rozhodnutí, to nebylo zpochybněno žádným důkazem. Námitky ve vztahu k zástavní smlouvě byly odmítnuty. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem setrvalo na hodnocení svědeckých výpovědí, vyjádřilo přesvědčení, že se v napadeném rozhodnutí řádně vypořádalo se všemi návrhy na provedení dokazování. Správce daně použil způsob ocenění drahých kamenů odpovídající účetním předpisům pro dané zdaňovací období. K námitce trestního stíhání znalce ■■■ uvedlo, že správce daně si nemohl učinit úsudek o spáchání trestného činu, ani neměl možnost přerušit daňové řízení. Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 1. event. 4. ZDP se daného případu nedotýkají, správnost zvýšení příjmů se posuzuje z pohledu účetnictví, nikoli subjektivně. Nebylo účtováno v rozporu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V souladu s § 25 odst. 4 písm. b) zákona o účetnictví byl majetek oceněn reprodukční pořizovací cenou, která se obvykle zjišťuje znaleckým posudkem, přičemž není stanoveno, jak aktuální má být. Bylo na vůli žalobce, jaký posudek použije. Z žaloby je zřejmé, že nesprávnost ocenění drahých kamenů žalobce dovozuje ze souvisejícího trestního řízení vedeného proti znalci, nikoli z aplikace účetních metod. Žalobce nesprávnost znaleckého posudku zjistil znalecky v roce 2005, o této skutečnosti pak účtuje prostřednictvím opravných položek, není to ale důvod pro zpochybnění průkaznosti dosavadních účetních záznamů. K námitce nesprávného užití účetních předpisů Finanční ředitelství v Ústí nad Labem odkázalo na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále zdůraznilo, že zanesení drahých

kamenů bylo účetním případem roku 2003, dříve o tomto majetku účtováno nebylo. Uskutečnění účetního případu je převzetí majetku spolu s doklady, což takto posoudila i auditorka ■■■.

IV. Zjištění ze správního spisu

Ze správního spisu považuje soud za vhodné zrekapitulovat následující skutečnosti:

Dne 15. 6. 2006 zahájil správce daně u úpadce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 a úpadci sdělil, že dne 18. 11. 2003 byly správcem konkurzní podstaty převzaty od ■■■, a.s. drahé kameny, o kterých bylo nesprávně účtováno. Správce daně měl k dispozici znalecké posudky ■■■ ohledně ocenění drahých kamenů č. ■■■ ze dne 27. 1. 1993 a č. ■■■ ze dne 8. 6. 1992 a smlouvu o zřízení zástavního práva k věcem movitým č. ■■■, kterou uzavřela ■■■, a.s. jako zástavní věřitel s úpadcem, o zřízení zástavního práva k úvěrové smlouvě ze dne 15. 2. 1993 a k dodatku k této smlouvě ze dne 19. 3. 1993. Žalobce na počátku daňové kontroly prohlašoval, že drahé kameny byly ve vlastnictví úpadce a byly použity jako zástava v bankách. Drahé kameny uložené u ■■■, a.s. žalobce nezahrnul do zahajovací rozvahy ke dni vstupu úpadce do konkurzu, přestože o jejich existenci věděl, protože ■■■, a.s. podala přihlášku své pohledávky do konkurzu dne 23. 6. 1998 a k ní přiložila smlouvu o zřízení zástavního práva k věcem movitým. Z toho žalobce dovozoval, že již v roce 1998 ke dni prohlášení konkurzu byl úpadce vlastníkem drahých kamenů a byl povinen zachytit je do účetnictví, jednalo se o účetní případ roku 1998. Protože však žalobce neměl k dispozici znalecké posudky, případ nezaúčtoval. Posudky mu byly předloženy až při převzetí drahých kamenů, proto o nich bylo účtováno až v roce 2003.

Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 26. 3. 2007 dospěl správce daně k závěru, že o drahých kamenech převzatých dne 18. 11. 2003 bylo chybně účtováno v ceně znaleckých posudků ve výši 45 370 250 Kč na MD účtu 132000 – zboží a na D účtu 411300 – základní kapitál. Podle čl. III odst. 5 Opatření Ministerstva financí 281/89 755/2001, kterým se stanoví některé postupy účtování při konkursu a vyrovnání (dále jen „Opatření“), mělo být účtováno po zjištění majetku na vrub příslušného majetkového účtu a ve prospěch účtu mimořádných výnosů. V daném případě nebylo účtováno do výnosů a v rozporu s § 23 odst. 3 písm. a) ZDP nebyl zvýšen hospodářský výsledek. Hodnota kamenů byla stanovena dle znaleckých posudků ■■■. Správce daně nemohl přihlížet k amortizaci, znehodnocení hodnoty drahých kamenů, v tomto směru nebyl předložen žádný důkaz. Nebylo možné vycházet z posudku z roku 2005, v roce 2005 byla na základě nového ocenění zaúčtována opravná položka. Dle správce daně se jedná se o účetní případ roku 2003, neboť tehdy byly drahé kameny zajištěny a oceněny ve smyslu Opatření. Z důvodu chybného účtování o drahých kamenech správce daně podle § 23 odst. 1 a odst. 10 ZDP zvýšil základ daně o 45 370 250 Kč

Na základě výsledků zprávy o daňové kontrole byl správcem daně dne 15. 8. 2007 vydán dodatečný platební výměr č. j. 22738/07/193971/5182, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 14 064 700 Kč.

V průběhu odvolacího řízení byli postupně vyslechnuti ■■■, účetní úpadce v době od 1. 5. 1994, bývalý prokurista úpadce ■■■, také ■■■ a ■■■, členové představenstva úpadce,

kterí pod ■■■ Ing. M. N., členka představenstva a účetní úpadce v letech 1993 a 1994, se k věci písemně vyjádřila. Vyslechnuta byla také ■■■, správkyňe konkurzní podstaty ■■■, a.s., která vydala zmocnění k předání drahých kamenů žalobci v roce 2003. S výsledky doplněného dokazování a právními závěry byl žalobce seznámen dne 30. 3. 2009.

Následně bylo odvolání žalobce zamítnuto a dodatečný platební výměr potvrzen rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 5. 8. 2009, č. j. 7064/09-1200-506035. Zbývá připomenout, že žaloba proti tomuto rozhodnutí byla nejprve rozsudkem zdejšího soudu ze dne 19. 5. 2010, č. j. 59 Ca 83/2009- 46, zamítnuta. Rozsudek byl ovšem zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2011, č. j. 9 Afs 52/2010-88. Již tenkrát Nejvyšší správní soud potvrdil názor krajského soudu ve vztahu ke skutkovým zjištěním ohledně vlastnictví drahých kamenů a hodnocení provedených důkazů, ale vytkl mu způsob, jakým naložil s námitkou žalobce ohledně dvojího zdanění drancovaných kamenů. Rozsudkem ze dne 4. 4. 2011, č. j. 59Af 12/2011-126, proto zdejší soud rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem zrušil.

V dalším řízení se Finanční ředitelství v Ústí nad Labem zaměřilo především na zodpovězení námítky dvojího zdanění v souvislosti s nabytím drahých kamenů a výzvou ze dne 27. 4. 2011 ve spojení s rozhodnutím o prodloužení lhůty ze dne 19. 5. 2011 žalobce vyzvalo, aby námitku upřesnil a doložil příslušné důkazy. Žalobce se znovu zaměřil na otázku vlastnictví drahých kamenů a případný způsob jejich nabytí na počátku 90. let, v této souvislosti pak vznesl řadu nových důkazních návrhů.

Napadeným rozhodnutím ze dne 1. 6. 2011, č. j. 4499/11-1200-5060-35, bylo opětovně odvolání žalobce zamítnuto a dodatečný platební výměr ze dne 15. 8. 2007 potvrzen. V odůvodnění Finančního ředitelství v Ústí nad Labem shrnulo výsledky daňové kontroly, v další části se zabývalo jednotlivými odvolacími námitkami a uvedlo následující. Zahrnutí drahých kamenů není účetní i daňový případ roku 1998. Výnosy, o nichž mělo být v souladu s účetními předpisy účtováno v účetním období roku 2003, nespádají do žádné skupiny částek, o něž se upravuje základ daně dle § 23 odst. 2 ZDP, a proto není možné o ně účetní hospodářský výsledek při stanovení základu daně snížit, popř. je do základu daně nezahrnout. Pokud se jednalo o účetní případ roku 2003, muselo být o něm účtováno v souladu se zněním zákona o účetnictví platným pro rok 2003. V účetním období roku 2003 bylo v platnosti Opatření, které stanoví, že majetek nezachycený v účetnictví úpadce je účtován ve prospěch výnosů. Ke zprávě nezávislého auditora ■■■ ze dne 30. 6. 2004 nebylo nepřihlédnuto, neboť stanovisko auditora není právně závazné, správce daně se předloženým důkazním prostředkem řádně zabýval a neosvědčil ji jako důkazní prostředek prokazující, že účetní postup byl v daném případě v souladu se zákonem. Drahé kameny bylo nutno považovat ve smyslu citovaného ustanovení postupu účtování při konkurzu za majetek úpadce nezachycených v účetnictví, jedná se o nově zjištěný majetek. Kameny nebyly zachyceny v účetnictví úpadce k 1. 1. 2003, a to ani v podrozvaze. Již dříve při prováděné revizi podle zprávy o výsledku finanční revize bylo uvedeno, že o drahých kamenech nebylo účtováno, bylo zde popsáno, která zákonná ustanovení tímto úpadce jako účetní jednotka porušil. Ze zprávy nevyplývá, že by účetní jednotka o drahých kamenech v minulosti účtovala, naopak z důkazu vyplývá, že v účetních obdobích kontrolovaných revizí nebylo o drahých kamenech účtováno. Předloženými důkazními prostředky nebylo prokázáno, že se na drahé kameny nevztahuje § 5 postupu účtování při konkurzu. Správce daně dne 17. 10. 2007 vydal

rozhodnutí, kterým zastavil řízení ve věci podání opravené rozvahy pro nepřipustnost. Správce daně správně vycházel ze skutečnosti, že o drahých kamenech bylo poprvé účtováno v roce 2003. Účetní ocenění bylo provedeno úpadcem v souladu s § 24 až 28 zákona o účetnictví dle znaleckých posudků přidaných [REDAKCE], a.s. současně s drahými kameny. Na základě nových znaleckých posudků účtoval úpadce v roce 2005 o snížení ceny majetku prostřednictvím opravné položky. Fakt, že úpadce získal pochybnost o správnosti ocenění a v roce 2005 nechal provést nové posouzení, nelze zohlednit při účetních případech roku 2003. Znalecký posudek č. [REDAKCE] ze dne 29. 7. 2005 a vnitřní účetní doklad č. 250011 o provedení opravné položky ze dne 30. 11. 2005 neprokazují, že měly být drahé kameny účtovány v roce 2003 s nižším oceněním. Stejně to neprokazuje ani zpráva auditorky, v níž je uvedena pouze pochybnost, zda skutečná hodnota majetku není nižší, než jak byl oceněn v účetnictví. Na účetní případ se vztahuje opatření Ministerstva financí č. j. 281/89-755/2001, které nabylo účinnosti od 1. 1. 2002. O drahých kamenech bylo skutečně účtováno poprvé v okamžiku předání drahých kamenů v roce 2003 a byl tak potvrzen předpoklad, ze kterého vycházel správce daně při posouzení správnosti stanovení základu daně. Výpovědi svědků byly následně hodnoceny také z pohledu otázky vlastnictví drahých kamenů, a to se závěrem, že v provedeném důkazním řízení nebyl předložen žádný důkazní prostředek, který by prokázal nepravdivost prohlášení o vlastnictví drahých kamenů, které bylo uvedeno v zástavní smlouvě. Ve svědeckých výpovědích byly svědky vyjádřeny pouze domněnky, případně svědci uvedli, že si nepamatují, zda byly drahé kameny vlastnictvím subjektu. Pravdivost zástavní smlouvy nebyla zpochybněna ani těmi, kteří ji podepsali, ani správkyní konkurzní podstaty [REDAKCE], a.s. Svědkové k vlastnictví drahých kamenů uváděli, že si nepamatují skutečnosti přesně nebo případně se jedná o jejich domněnky. Prokurista společnosti [REDAKCE] v tomto ohledu vypovídal o skutečnosti, kterou zjistil zprostředkovaně z ústního sdělení třetí osoby. Původní důkaz, na jehož základě správce daně konstatoval nesprávný účetní a daňový postup, nebyl doplněným důkazním řízením zpochybněn a bylo prokázáno, že drahé kameny byly majetkem úpadce. Dosud žalobce neupřesnil námitku dvojího zdanění, neuvedl, proč pořízení drahých kamenů v minulosti představovalo příjem a že se neobjevilo na straně nákladů. Před rokem 2003 nebylo o majetku účtováno, tedy jeho nebytí neovlivnilo hospodářský výsledek a nevstoupilo do základů daně z příjmů, tedy k dvojímu zdanění nedošlo. Jednalo se o tvrzení žalobce, ten je měl prokázat. Správce daně o nabytí drahých kamenů nezískal konkrétní informace, nicméně nebyl povinen vést dokazování tímto směrem, neboť vlastnictví drahých kamenů bylo prokázáno jiným způsobem. Nakonec se Finanční ředitelství v Ústí nad Labem vypořádalo s důkazními návrhy učiněnými v odvolacím řízení tak, že žalobce vyjadřoval jen domněnky, že v navržených důkazech budou nalezena fakta ohledně drahých kamenů, u většiny listinných důkazů je neoznačil předně a nespecifikoval, jaké skutečnosti pro objasnění dvojího zdanění by jimi měly být prokázány.

V. Posouzení soudem

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů v duchu dispoziční zásady, již je správní soudnictví ovládáno, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2, s. ř. s. Přitom byl soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Af 65/2013-42, co do posouzení žalobního bodu týkajícího se zjištění skutkového stavu a posouzení vlastnictví drahých kamenů úpadcem a rovněž žalobní námitky dvojího zdanění

s tím, že mu bylo uloženo věcně se zabývat námitkami týkajícími se ocenění drahých kamenů a způsobu účtování.

V. a) skutkový stav a vlastnictví drahých kamenů

K uplatněnému žalobnímu bodu nesprávného skutkového zjištění, hodnocení provedených důkazů a neprovedení další řady důkazů (zopakování svědeckých výpovědí, doplnění dalších, provedení dokazování navrženými listinami) a následnému závěru orgánů finanční správy o tom, že úpadce byl vlastníkem drahých kamenů, soud uvádí následující, když současně odkazuje na předchozí podrobné zdůvodnění obsažené v rozsudku ze dne 4. 4. 2011, č. j. 59Af 12/2011-126, jež zrušen Nejvyšším správním soudem nebyl, a především na argumentaci obsaženou v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2011, č. j. 9 Afs 52/2010-88, pod body [29] až [39] rozsudku ze dne 24. 3. 2014, č. j. 9 Afs 65/2013-42, které skutkové a právní závěry o vlastnictví drahých kamenů úpadcem potvrdily.

Soud opakuje, že skutkový závěr o vlastnictví drahých kamenů úpadcem z důkazního řízení provedeného správcem daně a následně doplněného v odvolacím řízení vyplývá. Správce daně i Finanční ředitelství v Ústí nad Labem měli k dispozici zástavní smlouvu ze dne 29. 3. 1993 uzavřenou mezi [REDAKCE], a.s. a úpadcem, o zřízení zástavního práva k drahým kamenům zde specifikovaným, v níž je obsaženo prohlášení o výhradním vlastnictví úpadce k těmto drahým kamenům. Protože vlastnictví drahých kamenů žalobce v průběhu daňového řízení zpochybnil s tím, že navrhoval výslech bývalého prokuristy úpadce [REDAKCE] e, který by se mohl k vlastnictví, případně k účtování úpadce o drahých kamenech vyjádřit, bylo dokazování v tomto směru doplněno. Tento svědek byl vyslechnut, byli vyslechnuti i další svědci, především tehdejší členové představenstva úpadce [REDAKCE] a [REDAKCE], kteří uvedenou zástavní smlouvu podepsali a byli při předávání drahých kamenů [REDAKCE], a.s. Dále byl vyslechnut i dřívější účetní úpadce [REDAKCE], [REDAKCE] poskytla písemné vyjádření k věci, byl proveden také výslech [REDAKCE], která za [REDAKCE], a.s. dala pokyn k vydání drahých kamenů. Tyto důkazy byly jednotlivě hodnoceny, hodnocení je obsaženo v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Hodnocení jednotlivých důkazů odpovídá obsahům svědeckých výpovědí, resp. písemnému prohlášení. Poté byly provedené důkazy, včetně důkazů předložených žalobcem k doplněnému odvolání, tedy včetně výňatku ze zprávy o [REDAKCE] o provedení opravy v roce 2005, a s ohledem na předložené účetnictví úpadce vedené žalobcem, hodnoceny. Soud se ztotožnil se závěrem, že ani svědecká výpověď bývalého prokuristy úpadce [REDAKCE] nezvrátila závěr ohledně vlastnictví drahých kamenů úpadcem, které správce daně ve zprávě o daňové kontrole učinil na základě zástavní smlouvy a účetnictví úpadce, který od roku 2003 o drahých kamenech účtoval. [REDAKCE] vypovídal, že vlastníkem drahých kamenů byl Peter Winter nebo nějaká osoba jemu spřízněná. Dále vypověděl, že se domnívá, že prohlášení o vlastnictví drahých kamenů bylo účelové, protože bez něho by úvěr nebyl úpadci poskytnut. Dále uváděl, že vlastnické právo k drahým kamenům na úpadce nepřešlo, což dovozoval z toho, že v účetnictví nebyly drahé kameny zachyceny. Soud se ztotožňuje s hodnocením, že ani tento výslech zcela neprokazuje, že úpadce nebyl vlastníkem drahých kamenů. Pokud se svědek vyjadřoval k účelovosti prohlášení na úvěrové smlouvě, vypovídal tak, že se jedná o jeho domněnky. Prohlášení o vlastnictví drahých kamenů úpadcem obsažené v zástavní smlouvě však ostatní provedené důkazy nevyvrátily. Svědci [REDAKCE] a [REDAKCE], kteří byly v době uzavírání úvěrové smlouvy členy představenstva úpadce, a tuto smlouvu podepsali, vypověděli, že si již nic nepamatují, rozhodně neuvedli, že by úpadce vlastníkem drahých kamenů, tak jak bylo uvedeno v zástavní

smlouvě, nebyl, a také neuváděli, že prohlášení o vlastnictví drahých kamenů bylo nepravdivé a účelové. Svědek ■■■ uvedl, že úpadce nějaké drahé kameny vlastnil. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem také správně přihlédlo k tomu, že v minulosti, konkrétně v průběhu finanční reví ■■■ ■■■ neuváděl, že by úpadce vlastníkem drahých kamenů nebyl. Z části zprávy o finanční revizi, kterou jako důkaz předložil žalobce k podanému odvolání, vyplývá, že již tehdy daňové orgány úpadci vytýkaly, že o drahých kamenech (ve zprávě označeny jako atraktivní zboží o vysoké užitné hodnotě) nebylo účtováno, tehdy se tomuto závěru prokurista ■■■ nebránil, nenamítal, že by drahé kameny nebyly ve vlastnictví úpadce. Jeho tehdejší postup je skutečně v rozporu s jeho výpovědí. Také je nutné přihlédnout k tomu, že o skutečnosti, že snad drahé kameny byly úpadci poskytnuty k získání úvěru, aniž by vlastnictví k nim na úpadce přešlo, se tento svědek dozvěděl zprostředkovaně od třetí osoby, kterou byl Peter Winter, který se za vlastníka drahých kamenů prohlašoval, což mohlo být samozřejmě prohlášení účelové. Jestliže o drahých kamenech nebylo úpadcem dříve účtováno, neznamená to automaticky, že úpadce nebyl vlastníkem drahých kamenů; nezahrnutí drahých kamenů mohlo být porušením příslušných ustanovení zákona o účetnictví a prováděcích předpisů. Skutkový závěr ohledně vlastnictví drahých kamenů úpadcem odpovídá provedenému důkaznímu řízení, svědecká výpověď ■■■ ani ostatní důkazy nevyvrátily pravdivost prohlášení o vlastnictví drahých kamenů obsaženého v předmětné zástavní smlouvě, na základě které byly drahé kameny úpadcem fyzicky předány ■■■, a.s. Odvolací orgán, který prostřednictvím správce daně důkazní řízení doplnil také o svědeckou výpověď ■■■ a ■■■, tyto provedené důkazy hodnotil. Soud konstatuje, že ani tyto provedené důkazy nevyvrátily závěr o vlastnictví drahých kamenů úpadcem, tyto svědkové v podstatě nic o vlastnictví kamenů úpadcem či jinou osobou nevěděli, ■■■ uvedla, že ■■■, a.s. vlastnictví drahých kamenů nezkoumala, vyvrátila pochyby o tom, že by snad existovalo více zástavních smluv na stejné drahé kameny. ■■■ pak se vyjadřoval zejména k otázce neúčtování o drahých kamenech, pokud byl dotazován na vlastnictví drahých kamenů, uvedl, že si již nepamatuje, o drahých kamenech v ■■■, a.s. neví, zástavní smlouvu nezpochybnil, odkázal na ty, kteří tuto smlouvu podepsali. Zásada volného hodnocení důkazů nebyla ze strany žalovaného porušena.

Soud shrnuje s tím, že úpadce se jako vlastník drahých kamenů choval, a to v souladu s prohlášením na zástavní smlouvě. Nikoli forma smlouvy, ale její obsah, podle kterého se úpadce jednoznačně přihlásil k vlastnictví kamenů, je pro posouzení věci stěžejní. Stejně tak se jako vlastník předmětných drahých kamenů choval i žalobce, soud poukazuje na řadu písemných prohlášení žalobce v průběhu daňového řízení (např. ze dne 9. 2. 2007, protokol ze dne 30. 3. 2009), z tohoto pohledu se žalobcova obrana jeví jako účelová, nastolená až v okamžiku zjištění nepříznivých daňových důsledků zahrnutí drahých kamenů do účetnictví.

Zbývá zopakovat, že otázka vlastnictví drahých kamenů byla již soudy řešena a Finanční ředitelství v Ústí nad Labem bylo při vydání napadeného rozhodnutí vyslovenými právními závěry soudů vázáno. Protože byly již veškeré stěžejní důkazy včetně výpovědí svědků provedeny, a ani soudy neshledaly žádný relevantní důvod k doplnění dokazování, nebylo zkrácením žalobcových práv, pokud Finanční ředitelství v Ústí nad Labem nevyhovělo žalobcovým návrhům na doplnění dokazování. Žalobce totiž jen polemizoval s již vyslovenými závaznými závěry soudů, trval na odlišné interpretaci provedených důkazů, zejména svědeckých výpovědí a zástavní smlouvy, aniž by nabídl důkaz, který by mohl reálně

důkazní stav zvrátit. Pouhé trvání na opakování svědeckých výpovědí proto není relevantní, napadené rozhodnutí se s žalobcovými návrhy řádně vypořádalo.

Žalobcův požadavek na provedení důkazu označenými listinami nemá zjevně vztah k určení vlastnictví kamenů, které se poprvé v účetnictví objevily až v roce 2003 a ne dříve, označené listiny se přitom týkají účetnictví a dalších dokladů z let devadesátých.

Pokud žalobce až ve vyjádření na výzvu Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 4. 2011 rozšířil svůj důkazní návrh (vedle požadavku na opakování výsledků svědků) na výsledky dalších, dosud nevyslechnutých osob, a návrh zopakoval v žalobě, neodůvodnil, jaké zásadní důkazní změny mohou tito svědkové přinést. Při jednání soudu dne 22. 5. 2013 odůvodnil žalobce opakování výsledků poukazem na zkreslení svědeckých výpovědí orgány finanční správy, tedy polemizuje s hodnocením důkazů dříve provedených. Otázka hodnocení provedených důkazů však byla již dvakrát řešena Nejvyšším správním soudem, tak rozsudkem zdejšího soudu ze dne 4. 4. 2011, č. j. 59Af 12/2011-126.

Jak by měli přispět k objasnění věci svědkové dosud nevyslechnutí, žalobce opět nevysvětlil. Pokud poukázal na nutnost výsledku ■■■ jako na člena dozorčí rady, soud uvádí, že členové orgánů úpadce již vyslechnuti byli, viz právě ■■■ a ■■■, ■■■ slyšena nebyla, ale z obsahu jejího písemného vyjádření nevyplynula nezbytnost jejího slyšení, jak již soud rozvedl. ■■■ vyslechnut nebyl pro jeho zjevnou a mnohaletou nedosažitelnost, jak z obsahu správního spisu vyplývá. Od roku 1999 je občanem SRN, jeho pobyt není znám, žalobce jen zmiňoval jeho údajné věznění v SRN. Jak již bylo rozvedeno v napadeném rozhodnutí, jakož i rozsudcích Nejvyššího správního soudu a zdejšího soudu ze dne 4. 4. 2011, č. j. 59Af 12/2011-126, orgány finanční správy bylo provedeno úplné dokazování, důkazy byly hodnoceny samostatně i v jejich souhrnu tak, že nebyly překročeny meze správního uvážení, a nyní vznesené důkazní návrhy zcela zjevně i pro svou obecnost a pouhou polemiku s již dříve řečeným, nepředstavují novum, tvořící zákonný podklad pro odchýlení se od závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu i soudu zdejšího. Žalobce znovu až ve svém vyjádření ze dne 23. 5. 2011 podaném v reakci na výzvu ze dne 19. 5. 2011 předložil stejnopis protokolu sp. zn. KVV-320/95 ze dne 5. 10. 1995 (v trestní věci obv. P. W.), obsahující seznam listin - účetních dokladů a dalších listin úpadce, a učinil návrh, aby byl proveden důkaz i těmito listinami a námitkou bývalého prokuristy ■■■ ze dne 31. 5. 1996 k revizní zprávě. Totéž pak navrhoval i v žalobě a v průběhu jednání soudu dne 22. 5. 2013. Soud ani tomuto návrhu nevyhověl. Předně postrádá opodstatnění pro tvrzení žalobce o nepřístupnosti listin, uložených v trestním spise (pokud ovšem mezitím nebyly úpadci či žalobci vráceny). Úpadce vydal v roce 1995 listiny shodné s nynějším důkazním návrhem v trestní věci obv. ■■■ podle § 78 odst. 1 trestního řádu jako věc důležitou pro trestní řízení. Jak vyplývá z § 80 odst. 1 trestního řádu, mohly být již listiny vráceny a pokud nebyly, má žalobce právo o jejich vrácení žádat, jestliže již nejsou potřeba, popř. nechat si pořídit jejich ověřené kopie. Je vyloučeno, aby orgány finanční správy a nyní soud prováděly revizi účetnictví úpadce, resp. trestních spisů, a prováděly revizi dokladů a jejich výběr a zkoumaly, jaké skutečnosti by mohly hovořit ve prospěch žalobních (odvolacích) námitek. Proto soud zamítl i důkazní návrh na provedení důkazu trestním spisem obv. ■■■. Stejně soud naložil i s návrhem na provedení důkazu námitkou ■■■ ze dne 31. 5. 1996 obsahující jen zcela stručnou a obecnou polemiku s revizní zprávou bez konkrétností.

Soud znovu zdůrazňuje, a k tomuto závěru dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 65/2013- 42, ze strany žalobce se jedná buď o polemiku se skutkovými závěry správního orgánu, popř. o požadavek opakování provedených svědeckých výpovědí, či o návrh na svědecké výpovědi nových svědků, aniž by žalobce upřesnil, v jakém směru by nové důkazy vedly k relevantní změně skutkových závěrů.

V.b) dvojí zdanění

Žalobní bod dvojího zdanění soud také posoudil jako nedůvodný. Zde si dovolí odkázat na argumentaci obsaženou v bodech [40] až [43] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2014, č. j. 9 Afs 65/2013-45.

Námítka dvojího zdanění uplatňuje žalobce již od druhé poloviny roku 2007, což je dostatečně dlouhá doba k tomu, aby uvedl, z jakých konkrétních skutečností toto vyvozuje. Soud konstatuje, že jakékoli výtky, směřující proti postupu odvolacího orgánu, že neposkytl žalobci dostatek časového prostoru, jsou neopodstatněné. Žalobce byl opakovaně vyzýván k předložení důkazů pro svá tvrzení o tom, že došlo ke dvojímu zdanění (v rozporu se zákonem) s dostatečně konkrétním odůvodněním, proč má tyto podklady předložit. První výzvu ze dne 27. 4. 2011 poskytl odvolací orgán žalobci 15 denní lhůtu ke konkretizaci námítky a předložení relevantních důkazů a tuto lhůtu k žádosti žalobce prodloužil o 1 den, což nevede k závěru o zkrácení práv žalobce s ohledem na to, že námítka vznáší od 19. 10. 2007. Žalobce však důkazy o dvojím zdanění nepředložil, na výzvy vždy reagoval polemikou o své povinnosti takové důkazy přinést a polemikou týkající se vlastnictví drahých kamenů.

Za této situace odvolací správní orgán nepochybil, pokud se s ohledem na neposkytnutou součinnost ze strany žalobce zabývalo námítkou dvojího zdanění zejména hypoteticky. O možném dvojím zdanění z důvodu placení daně buď tím, kdo kameny koupil, nebo pro zaplacení darovací daně úpadcem, totiž žalobce důkaz neposkytl. V dalším průběhu daňového řízení pak žalobce hovořil o dvojím zdanění vlastně hypoteticky. A nebyl to odvolací orgán, který by nesl důkazní břemeno ve vztahu k dvojímu zdanění, ale žalobce, který svoje tvrzení buď o tom, že není vlastník drahých kamenů, resp. že již daň zaplatil, musel prokázat.

Přitom z důkazů v řízení provedených vyplynulo, že poprvé byly drahé kameny úpadcem zaúčtovány až v roce 2003, dříve nikoli, přičemž ani sám žalobce neuvedl, z jakých konkrétních skutečností a důkazů usuzuje, že kameny již byly dříve za podmínek výše uvedených zdaněny. Před rokem 2003 nebylo o kamenech účtováno, a správce daně neměl k dispozici nic, co by hypotézu o dvojím zdanění reálně podpořilo. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem se v odůvodnění svého rozhodnutí podrobně touto námítkou zabývalo, tak jak mu bylo uloženo rozsudkem zdejšího soudu ze dne 4. 4. 2011, č. j. 59Af 12/2011-126, logicky vyložilo i s podporou příslušné zákonné úpravy, proč v dané věci namítané dvojí zdanění neshledalo.

V. c) účtování o drahých kamenech

Soud se plně ztotožňuje se závěry orgánů finanční správy o tom, že zahrnutí drahých kamenů do účetnictví úpadce bylo účetním případem roku 2003, nikoli účetního období od prohlášení konkurzu v roce 1998. Uskutečněním účetního případu bylo prokazatelné převzetí drahých kamenů společně s příslušnými doklady dne 18. 11. 2003, z čehož ostatně vycházela i žalobcem zmiňovaná zpráva auditorky [REDAKCE]. Na tomto místě soud uvádí, že pokud správce daně neosvědčil jako důkaz o správnosti postupu účtování zprávu auditorky Ing. M. ze dne 30. 6. 2004 a odvolací orgán se s tímto postupem ztotožnil, shledal soud tento postup zákonným. Zpráva auditorky [REDAKCE] pouze prokazuje, jakým způsobem bylo v roce 2003 o drahých kamenech v účetnictví účtováno a že účetní závěrka úpadce ke dni 31. 12. 2003 byla ověřena. Otázku, zda bylo o vnesení drahých kamenů do majetku úpadce účtováno v souladu se zákonem o účetnictví a prováděcími předpisy, byly povinny zodpovědět právě správce daně a odvolací orgán. S ohledem na to, že se jedná o právní posouzení, ani soud nevyhověl důkaznímu návrhu žalobce na svědeckou výpověď [REDAKCE]. Ze shodného důvodu pak neprovedl důkaz znaleckým posudkem znalce z oboru účetnictví, který měl podle žalobce uvést, jakým způsobem měl o drahých kamenech úpadce v roce 2003 správně účtovat.

Soud vycházel z toho, že úpadce byl již dříve vlastníkem drahých kamenů a v daňovém řízení nebylo zjištěno, že by o nich v minulosti účtoval. V tomto směru soud odkazuje na svoje předchozí závěry a připomíná svědeckou výpověď bývalého prokuristy [REDAKCE], [REDAKCE] a [REDAKCE], výsledky finanční revize prováděné u úpadce v letech 1995 – 1996, které úpadci vytýkaly, že o tomto majetku neúčtuje. Na rozdíl od drahých kamenů užitých pro zajištění úvěrové smlouvy od jiné banky o nich nebyla zmínka v účetních závěrkách ke dni 31. 12. 2001 ani 31. 12. 2002, tomuto závěru se žalobce nijak nebránil. V průběhu daňové kontroly správce konkurzní podstaty uváděl, že o drahých kamenech neúčtoval schválně, nebyly zahrnuty do zahajovací rozvahy ke dni vstupu úpadce do konkurzu, neboť drahé kameny neměl v držení, nevěděl, zda budou úpadci vydány a neměl ani znalecké posudky k jejich ocenění. V těchto okolnostech nelze spatřovat „zjištění“ majetku úpadce k počátku konkurzu, o němž by bylo možno účtovat do zdaňovacího období od prohlášení konkurzu do 31. 12. 2001 zpětně. Lze připomenout, že k zaúčtování drahých kamenů, které byly dány do zástavy jiné bance, a tedy jejich zahrnutí do majetku úpadce, došlo rovněž až při předání těchto kamenů společně s příslušnými znaleckými posudky, jak plyne z vyjádření správce konkurzní podstaty ze dne 27. 6. 2006. Soud tedy ve shodě s odůvodněním napadeného rozhodnutí konstatuje, že zahrnutí drahých kamenů do majetku úpadce bylo účetním případem zdaňovacího období 2003, o kterém bylo také v roce 2003 poprvé účtováno.

V daném účetním období byl žalobce povinen vést účetnictví dle příslušných ustanovení zákona o účetnictví a v souladu s prováděcími předpisy. V té době bylo již v platnosti Opatření Ministerstva financí 281/89 755/2001, kterým se stanoví některé postupy při konkursu a vyrovnání, jež nabylo účinnosti dne 1. 1. 2002. Lze zmínit, a v detailech si soud dovolí odkázat na str. 11 vyjádření k žalobě ze dne 5. 12. 2011, že Opatření bylo přijato v souvislosti se zásadními změnami zákonné úpravy konkurzu a vyrovnání a v té souvislosti změnami ZDP a zákona o účetnictví provedenými zákonem č. 492/2000 Sb., ostatně jak na ně sám žalobce poukazyval při ústním jednání soudu dne 27. 5. 2014. Cit. Opatření upravovalo v čl. III odst. 5, jež se týká právě konkurzu, situace, kdy se zjistí majetek úpadce dosud nezachycený v účetnictví úpadce. Že se o takový majetek úpadce, o němž dosud nebylo

účtováno, jednalo právě v případě drahých kamenů převzatých od AB banky, a.s. dne 18. 11. 2003, nemá soud pochyb a žalobce byl povinen účtovat o nich v souladu se zmíněným čl. III odst. 5 Opatření, tedy na vrub majetkového účtu a ve prospěch účtu mimořádných výnosů. Právě zmíněné pravidlo je upřesněním zásady věcné a časové souvislosti a z žádného zákonného ustanovení nelze dovodit, že takový majetek by měl být po zjištění a ocenění zaúčtován zpětně, prostřednictvím otevírání již uzavřených účetních knih (§ 17 odst. 7 zákona o účetnictví) a opravou rozvahy ke dni 31. 12. 2001 a přílohy k účetní závěrce za období od 26. 5. 1998 do 31. 12. 2001, neboť se nejednalo o případ neúplnosti, neprůkaznosti, nesprávnosti nebo nesrozumitelnosti předchozího účetního záznamu o drahých kamenech v účetnictví žalobce (§ 35 odst. 1, 2 zákona o účetnictví). Z čl. II Opatření, podle něhož se v účetních obdobích započatých před účinností tohoto opatření postupuje podle dosavadních předpisů, soud dovozuje, že takto budou o majetku zjištěném, dosud nezachyceném v účetnictví, účtovat i úpadci, u nich byl konkurz prohlášen před účinností tohoto opatření.

Namítá-li žalobce, že Opatření je v rozporu se zákonnými ustanoveními, svoji námitku nijak neupřesňuje a není zřejmé, jaké konkrétní ustanovení má na mysli. Soud má za to, že princip v něm stanovený naopak logicky reflektuje skutečnost, že úpadce zjistí určitý majetek, který se dosud v jeho účetnictví, tedy ani základu daně, neobjevil a tento princip nijak neporušuje zásadu kontinuity účetnictví ani věcné a časové souvislosti a je naopak prostředkem ochrany proti případné legalizaci „černých prostředků“ úpadce. Popsaná situace nebude ojedinělá, když v řadě případů, a okolnosti nasvědčují tomu, že jde i o případ úpadce, je prohlášení konkurzu vyústěním hospodaření, které nebylo řádné, včetně vedení účetnictví. Soud dodává, že popsáný způsob účtování o zjištěném, dosud nezaúčtovaném majetku úpadce zakotvený v čl. III odst. 5 Opatření, tedy na vrub příslušného majetkového účtu a ve prospěch účtu mimořádných výnosů, nebyl dosud opuštěn a pro majetek zjištěný a nezachycený v zahajovací rozvaze platí nadále podle bodu 4.2.2. Českého účetního standardu pro podnikatele č. 021, kterým se stanoví některé postupy v účetnictví mj. při konkurzu, a to i po změnách cit. bodu účetního standardu po 30. 12. 2007 a 31. 12. 2013 (jež se týkaly jen majetku navráceného do vlastnictví účetní jednotky prostřednictvím uplatnění prostředků právní ochrany).

IV. d) ocenění drahých kamenů

Žalobce brojí proti tomu, že správce daně při vydání dodatečného platebního výměru vycházel z ocenění drahých kamenů znaleckými posudky ■■■ č. ■■■ a č. ■■■, jimiž byly dva soubory drahých kamenů oceněny celkem 45 370 25 Kč.

Podle čl. III. odst. 5 Opatření bylo nutné před zaúčtováním zjištěného majetku dosud nezaúčtovaný majetek ocenit. Pravidla pro ocenění majetku zakotvují § 24 až 28 zákona o účetnictví, na něž také cit. článek Opatření odkazuje. V daném případě bylo nutno aplikovat § 24 odst. 3 zákona o účetnictví, neboť v případě drahých kamenů se jedná o složky majetku, které nebylo možno ocenit jednotlivě, ale jako soubory majetku. Tomu odpovídal způsob jejich ocenění ve znaleckých posudcích at' již ■■■ z roku 1993, ale i později vypracovaný posudek ■■■ z roku 2005.

Podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví, ve znění rozhodném pro daný případ, se majetek v případech bezúplatného (opak nebyl v daňovém řízení prokázán) nabytí ocení

reprodukční pořizovací cenou, kterou je třeba ve smyslu § 25 odst. 4 písm. b) cit. zákona rozumět cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

V souladu s právě cit. zákonnými ustanoveními byla uvedená cena drahých kamenů stanovena úpadcem oceněním, a to zmíněnými znaleckými posudky ■■■ a jejich ocenění takto zaneseno do účetnictví žalobce. Znalecké posudky akceptovala nejen ■■■, a.s., při převzetí drahých kamenů v roce 1993 k zajištění poskytnutých úvěrů, ale na základě nich o drahých kamenech účtoval i úpadce při jejich převzetí ke dni 18. 11. 2003. Nelze správci daně vytknout, že z ocenění drahých kamenů v hodnotě, ve které o nich účtoval sám žalobce a touto hodnotou je na základě znaleckých posudku ■■■ ve svém účetnictví ocenil, správce daně vycházel.

Jak Finanční ředitelství v Ústí nad Labem případně konstatovalo ve vyjádření k žalobě, žalobce nesprávnost ocenění drahých kamenů dovozuje z možné trestné činnosti tohoto znalce, byť svoje žalobní tvrzení žalobce při ústním jednání soudu ze dne 27. 5. 2014 relativizoval a naopak zdůrazňoval nepravděpodobnost takového poklesu ceny drahých kamenů s poukazem na jejich nové ocenění v roce 2005. Jak soud konstatoval v již zrušeném rozsudku ze dne 22. 5. 2013, č. j. 59Af 39/201-96, a plyne to i z doplněného dokazování při ústním jednání před soudem dne 27. 5. 2014, ■■■ nebyl rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 31. 7. 2007, č. j. 53 T 12/2002-4296, ve spojení s potvrzujícím usnesením Vrchního soudu v Praze dne 12. 3. 2008 (jak soud znovu ověřil v informační systému zdejšího soudu), shledán vinným trestným činem podvodu podle § 250 odst. 1, odst. 4 trestního zákona, naopak obžaloby, jež ho vinila z úmyslného nadhodnocení drahých kamenů při vypracování znaleckých posudků v letech 1991 až 1992, byl zproštěn. S ohledem na toto zjištění soud nepovažuje za potřebné provádět dokazování trestním spisem týkajícím se trestné činnosti uvedeného znalce, proto tento návrh na doplnění dokazování rovněž zamítnul. A jak již soud naznačil, v daňovém řízení, ani v řízení před soudem žalobce jiné důkazy vztahující se k další trestné činnosti znalce přímo v souvislosti s posudky č. ■■■ a č. ■■■ nepředestřel (viz skutky definované cit. trestním rozsudkem). Soud tak odmítá žalobcovo tvrzení, že by stát participoval na úkor úpadce z majetkové trestné činnosti tohoto znalce. Správce daně si v průběhu daňové kontroly nemohl sám učinit závěr o tom, že by vypracováním znaleckých posudků ■■■ spáchal trestný čin a z účetnictví žalobce ani jím předkládaných důkazních prostředků jednoznačně neplyne nesprávnost postupů znalce.

Ve shodě se správcem daně i argumenty v napadeném rozhodnutí má soud za to, že nebyl důvod neakceptovat ocenění drahých kamenů, které do svého účetnictví zanesl sám úpadce. Sám úpadce si později nechal drahé kameny nově ocenit, znalecký posudek č. ■■■ ■■■ ze dne 29. 7. 2005 se však jednak vztahuje k několika souborům drahých kamenů, o nichž nelze pro stručnost obou posudků beze všech pochybností říci, že jde shodně a jediné o soubory oceněné znaleckými posudky RNDr. Ivana Turnovce (drahé kameny převzaté od ■■■, a.s. nebyly jedinými soubory drahých kamenů, které byly do účetnictví úpadce vneseny), jednak z něj nelze dovodit důvody, pro které byly v roce 2005 drahé kameny oceněny řádově jinak. Soud zdůrazňuje, že z ocenění drahých kamenů provedeného ■■■ v roce 1993 úpadce ve svém účetnictví vycházel již dříve, a to u drahých kamenů převzatých od jiné banky, když ocenění těchto drahých kamenů na rozdíl od později do účetnictví zachycených drahých kamenů od ■■■, a.s. nezpochybnil. Přecenění drahých kamenů převzatých od ■■■ y, a.s. znaleckým posudku ■■■ pak žalobce reflektoval následně

sám, jakmile zjistil jejich nové ocenění, a to tak, že v příslušném zdaňovacím období roku 2005 (vnitřní účetní doklad č. ■■■■) zaúčtoval opravnou položku.

Námítky obecnějšího charakteru o zdanění skutečného příjmu soud také neshledal důvodnými. Jak sama žaloba uvádí, nepřipadně ale odkazuje na § 5 odst. 1 ZDP, jež se týká daně z příjmů fyzických osob, při zdanění příjmů je třeba plně respektovat zákonné postupy pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob, přičemž pro zjištění základu daně se vychází z hospodářského výsledku na základě účetnictví daňového subjektu podle § 23 odst. 2 písm. a) ZDP ve znění rozhodném pro dané zdaňovací období. Správce daně proto nepochybil, pokud při doměření daně z příjmů právnických osob zjistil nesprávný účetní postup, jinak z účetnictví žalobce vycházel a nezjišťoval „reálné zvýšení majetku daňového subjektu“.

Soud se neztotožnil ani s námitkou porušení § 23 odst. 3 písm. c) bod. 1., event. bod 4. ZDP. Nejednalo se totiž o případ, kdy by došlo k nesprávnému zvýšení příjmů, když naplnění tohoto zákonného ustanovení je třeba vnímat z pohledu stanovení hospodářského výsledku na základě účetnictví. Ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 4 ZDP se pak na daný případ vůbec nevztahuje, neboť zakotvuje možnost snížení hospodářského výsledku o částky související s pasivní opravnou položkou vytvořenou k majetku nabytému vkladem společníka nebo členem družstva, jsou-li zaúčtovány ve prospěch výnosů. O takový případ se však vůbec nejednalo.

VI. Závěrečné posouzení a náklady řízení

Ze všech shora uvedených důvodů shledal soud napadené rozhodnutí ze dne 1. 6. 2011, č. j. 4499/11-1200-506035, zákonným a postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které před soudem důvodně vynaložil, proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. Součástí rozhodnutí soudu je i výrok o náhradě nákladů řízení, a to nejen nákladů řízení před krajským soudem, ale v souladu s § 110 odst. 3 věta první s. ř. s. i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Tyto náklady tvoří jeden celek a krajský soud o nich rozhoduje jediným výrokem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 4 As 61/2008-98, dostupný na www.nssoud.cz).

V souzené věci byl v celku úspěšný žalovaný správní orgán, náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně soud nezjistil, že by jeho náklady v řízení ať již před krajským nebo Nejvyšším správním soudem přesáhly rámec jeho běžné úřední činnosti, vyslovil proto, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více)

vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 27. května 2014.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu