



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: JUDr. Josef Svoboda**, se sídlem Primátorská 1152/16, Liberec, správce konkurzní podstaty úpadce SOLITA a.s., se sídlem T. G. Masaryka 105, Frýdlant, zast. Mgr. Tomášem Mařátkou, advokátem se sídlem Dušní 8/11, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1. 6. 2011, č. j. 4499/11-1200-506035, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 22. 5. 2013, č. j. 59 Af 39/2011 – 96,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 22. 5. 2013, č. j. 59 Af 39/2011 – 96, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného pravomocného rozsudku Krajského soudu Ústí nad Labem – pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1. 6. 2011, č. j. 4499/11-1200-506035. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Frýdlantě (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 8. 2007, č. j. 22738/07/193971/5182, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2003 ve výši 14 064 700 Kč.

[2] Podstatou projednávané věci je dodatečné zdanění drahých kamenů, které byly v roce 1993 předány jako zástava AB Bance a.s. (dále také „AB Banka“) k zajištění pohledávek stěžovatele, resp. úpadce z úvěrové smlouvy a které posléze v roce 2003 převzal stěžovatel od banky zpět, aniž by je zaúčtoval ve prospěch účtu mimořádných výnosů, čímž mělo dojít k neoprávněnému snížení základu daně.

[3] Na základě provedené daňové kontroly bylo správcem daně zjištěno, že dne 18. 11. 2003 stěžovatel převzal od AB Banky drahé kameny v celkovém ocenění 45 370 250 Kč, které sloužily dle smlouvy o zřízení zástavního práva k věcem movitým ze dne 29. 3. 1993, č. 9/M/93 jako zástava k úvěrové smlouvě ze dne 15. 2. 1993, č. 9/O/93 a dodatku č. 2 této smlouvy ze dne 19. 3. 1993. O převzetí drahých kamenů přitom stěžovatel účtoval v uvedené ceně (na základě znaleckých posudků z roku 1992) na vrub účtu 132000 – Zboží a ve prospěch účtu 411300 – Základní kapitál, namísto toho, aby je jako majetek stěžovatele, resp. úpadce nezachycený v účetnictví zaúčtoval na vrub příslušného majetkového účtu a ve prospěch účtu mimořádných výnosů. Tím dle správce daně došlo ke zkreslení účetního hospodářského výsledku a k neoprávněnému snížení základu daně z příjmů, v důsledku čehož byl vydán výše uvedený dodatečný platební výměr, kterým zvýšil základ daně a stanovil daňovou povinnost v nové výši.

[4] Úvodem je alespoň stručně nutno rekapitulovat dosavadní průběh řízení. Rozsudkem ze dne 20. 1. 2011, č. j. 9 Afs 52/2010 - 88 zrušil Nejvyšší správní soud k žalobě stěžovatele v pořadí první rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud věcně vyjádřil k otázce vlastnictví drahých kamenů a to tak, že námitky stěžovatele nejsou důvodné.

[5] Pokud jde o otázku účetního období, v němž mělo být o drahých kamenech účtováno v návaznosti na zprávu nezávislého auditora – Ing. Melicharové, a otázku ocenění drahých kamenů, pak tyto otázky zůstaly bez věcného posouzení, a to jak ze strany krajského soudu, tak ze strany Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel totiž v pořadí první žalobě nenamítal jejich nesprávné věcné posouzení, ale toliko jejich nevypořádání ze strany správců daně, čemuž však správní soudy nepřisvědčily.

[6] Zrušujícím důvodem rozsudku krajského soudu bylo nevypořádání námitky dvojího zdanění, kterou stěžovatel v žalobě řádně uplatnil. Krajský soud rozsudkem ze dne 4. 4. 2011, č. j. 59 Af 12/2011 – 126, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Následné rozhodnutí odvolacího orgánu bylo k nové žalobě stěžovatele doručené soudu dne 4. 8. 2011 přezkoumáno rozsudkem krajského soudu napadeným kasační stížností v nyní projednávané věci.

[7] Krajský soud neshledal žalobu důvodnou a podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ji zamítl.

[8] K otázce ceny drahých kamenů odkázal na svá předcházející rozhodnutí, jakož i na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2022, č. j. 9 Afs 52/2010 - 88, ve kterých se dle jeho tvrzení touto otázkou soudy podrobně zabývaly. Konstatoval, že na již dříve aprobovaných závěrech ničeho nemění ani zcela spekulativní a obecné námitky o možných nesprávných znaleckých závěrech RNDr. Ivana Turnovce. Ten byl sice stíhán pro trestný čin podvodu dle § 250 odst. 1 a 4 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění

pokračování

pozdějších předpisů, v souvislosti se svou znaleckou činností, avšak rozsudkem krajského soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 53 T 12/2002 - 4296, který byl potvrzen rozsudkem Vrchního soudu v Praze dne 12. 3. 2008, byl podle § 226 písm. b) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, obžaloby zproštěn. Důkaz trestním spisem, proto odmítl s tím, že ostatně ani sám stěžovatel neuvedl, jaká konkrétní zjištění by provedeným dokazováním měla vyplynout.

[9] Závěry správců daně o účtování kamenů byly dle krajského soudu také již oběma soudy shledány zcela správnými. Stěžovatel opakuje žalobní námitky, o kterých již bylo rozhodnuto. Pro doplnění poukázal jen na to, že Opatření MF ČR, kterým byl stanoven postup účtování při konkurzu, účinné od 1. 1. 2002 (tedy i v době účtování kamenů), bylo vydáno na základě zákonného zmocnění [§ 37b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“)], a v souladu s ním.

[10] Stěžovatelův poukaz na nezbytnost použití opravných položek s přihlédnutím k pozdějšímu znaleckému posudku (č. 23/05 ze dne 29. 7. 2005), není důvodný. Způsoby oceňování jsou uvedeny v § 23 až § 28 zákona o účetnictví. Již ve svém původním a následně zrušeném rozhodnutí se žalovaný touto otázkou řádně zabýval, jeho právní závěry byly shledány správnými soudy bezvadnými, a proto krajský soud jen poukázal na § 26 odst. 3 zákona o účetnictví, dle kterého lze při oceňování užít opravných položek, avšak za zákonem předvídané situace. Opravná položka vyjadřuje přechodné snížení majetku, ale nelze ji použít k revizi (zpochybnění) dříve stanovené ceny. Obdobně je vyloučeno otázku jiné ceny kamenů řešit „opravou“ ve smyslu § 35 zákona o účetnictví, neboť tou lze odstranit jen zjevné nesprávnosti - omyly (mylné záznamy, jejich nesprávnost, neúplnost aj.), když jsou k dispozici stále stejné doklady. Opravou tudíž nelze řešit „revizi“ znaleckého posudku znalce RNDr. Ivana Turnovce, který navíc sama společnost SOLITA a.s. (úpadce) předložila bance v řízení o zástavě.

[11] K otázce dvojího zdanění, kterou stěžovatel uplatňuje již od druhé poloviny roku 2007, což je značně dlouhá doba k tomu, aby byl schopen si ujasnit, z jakých konkrétních skutečností tento odvolací (i žalobní) důvod vyvozuje, krajský soud konstatoval, že stěžovatel žádné podrobnosti odůvodňující tuto námitku neuvádí. Opakovaně a zcela jednoznačně odmítá jakoukoli součinnost se správcem daně s tím, že není zatížen důkazním břemenem.

[12] Soud se nezabýval „příklady“ přípustného i nepřípustného dvojího zdanění, uváděnými jak v podáních stěžovatele tak i správce daně. Jedná se totiž výhradně o spekulativní úvahy, nemající sebemenší důkazní podklad v obsahu správního spisu či v podáních stěžovatele. Pro posuzování věci soudem jsou proto tyto poukazy zjevně irelevantní.

[13] Soud krácení procesních práv stěžovatele neshledal. Je to naopak stěžovatel, který se snaží o prodloužení řízení z pohledu běhu prekluzivní lhůty a tato snaha také byla zjevným motivem jeho žádosti o prodloužení lhůty. Zaujímá-li navíc trvale postoj, že není povinen cokoli ohledně dvojího zdanění dokazovat, pak ani jeho žádost o prodloužení lhůty k objasnění této námítky nemá logické opodstatnění. Totéž se týká požadavku na opakování svědeckých výpovědí, popř. požadavku na nové svědky či listiny, ač o nich stěžovatel ví již

řadu let, a to ve věci vlastnictví kamenů či jejich hodnoty, a ač tyto otázky již byly soudy meritorně vyřešeny a v tomto směru byly závěry finančního ředitelství shledány správnými.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[14] V kasační stížnosti stěžovatel namítá důvody ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s.

[15] Po podrobné rekapitulaci dosavadního řízení a argumentaci týkající se přípustnosti kasační stížnosti (když se nejedná o rozhodnutí krajského soudu po té, kdy jeho rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem a věc mu vrácena k dalšímu řízení), stěžovatel namítá nesprávné posouzení otázky ceny drahých kamenů. Vytýká krajskému soudu odkazy na jeho dřívější rozhodnutí, jakož i na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, neboť soudy se posouzením některých otázek vůbec nezabývaly.

[16] I přes výše uvedené napadá neprovedení důkazu trestním spisem RNDr. Ivana Turnovce a obsáhle argumentuje na podporu prováděného dokazování. Zdůrazňuje, že výsledek znaleckého posudku hrubě neodpovídá skutečné hodnotě drahých kamenů. Za této situace nemůže správce daně vycházet z údajů uvedených v účetnictví, ale je naopak povinen respektovat princip, dle kterého se daň vyměřuje ze skutečného nikoli zdánlivého příjmu.

[17] Stěžovatel namítá, že se krajský soud nezabýval řádně vznesenou žalobní námitkou, ohledně účtování drahých kamenů. Zatímco v původní žalobě stěžovatel namítal pouze nedostatečné vypořádání této námitky, v žalobě podané dne 2. 8. 2011 svoji argumentaci zaměřil věcně a krajský soud proto nemohl vycházet ze závěrů, přijatých v předcházejících řízeních. V těchto řízeních se ani krajský soud ani Nejvyšší správní soud otázkou účtování věcně nezabývaly. Stěžovatel zdůrazňuje zásadu věcné a časové souvislosti a trvá na tom, že mělo být účtováno podle účetních předpisů vztahujících se ke dni prohlášení konkursu.

[18] Za klíčovou považuje stěžovatel otázku vlastnictví drahých kamenů a nezbytnost výslechu P. W. Provedení tohoto důkazu však daňové orgány opakovaně odmítly provést, resp. ani se o tento výsledek nepokusily. Z veřejných zdrojů přitom vyplývá, že P. W. si v červenci roku 2004 začal odpykávat devítiletý trest ve Spolkové republice Německo. Správci daně tedy ničeho nebránilo, aby cestou mezinárodní spolupráce navrhovaný výsledek provedl. Takový postup je v rozporu s právem na spravedlivý proces, jakož i se zásadou správného stanovení daně, když P. W. je pravděpodobným vlastníkem drahých kamenů.

[19] Krajský soud zastává nesprávný názor, že provedení důkazů listinami z devadesátých let nemá s vlastnictvím drahých kamenů žádnou spojitost. Stěžovatel listinné doklady o nabytí movitého majetku, úvěrové smlouvy, zástavní smlouvy, korespondenci AB Banky, přijaté a vydané faktury navrhl jako důkazy, neboť tyto listiny mohou objasnit vlastnictví drahých kamenů, způsob jejich nabytí i důvody, pro které tvořily zástavu.

[20] Skutečností je, že došlo k předání drahých kamenů správci konkurzní podstaty a provedené svědecké výpovědi vlastnictví kamenů ani nepotvrzují, ani nevyvracejí. Stěžovatel podrobně rekapituluje svědeckou výpověď JUDr. Hanuše, prokuristy úpadce, který výslovně uvedl, že úpadce tj. společnost SOLITA a.s., nikdy drahé kameny nevlastnila, když opačná tvrzení bývalých jednatelů naopak označil za účelová, neboť bez nich by nebylo možno úvěr

pokračování

čerpat. Pro objasnění této otázky měli být vyslechnuti stěžovatelem navrhovaní svědci (celkem sedm, pozn. Nejvyššího správního soudu), kteří také mohli případně objasnit, jakým daňovým režimem drahé kameny prošly. Krajský soud se měl návrhy zabývat a náležitě odůvodnit, z jakého důvodu k nim nepřistoupil, nikoli konstatovat, že stěžovatel řádně neuvedl, co má být těmito výsledky objasněno. Ze stěžovatelových předcházejících podání je více než zřejmé, že svědci měli dosvědčit, že úpadce drahé kameny nevlastnil.

[21] Soud se dále žádným způsobem nevypořádal s žalobní námitkou, dle které nemůže být otázka vlastnictví movité věci prokazována prohlášením v zástavní smlouvě. Z občanského zákoníku vyplývá, jakými právními úkony se nabývá vlastnické právo a prohlášení v zástavní smlouvě mezi těmito úkony není. Soud se odmítl zabývat formou úvěrové smlouvy, ačkoliv její formulářová podoba nasvědčuje spíše tomu, že obsah smlouvy, včetně předtištěného prohlášení, skutečnosti neodpovídá.

[22] Stěžovatel namítá, že se soud žádným způsobem nezabýval tvrzením, dle kterého je zásada zákazu dvojího zdanění podstatná, jen pokud bude vlastnictví úpadce postaveno najisto. Tím, že stěžovatel nikdy netvrdil, že úpadce je vlastníkem drahých kamenů, nemůže ani prokázat, že došlo k jejich zdanění. Bylo tedy na správci daně, aby prokázal, že při nabytí drahých kamenů, nebyly tyto zdaněny. Krajský soud tak neoprávněně přesouvá důkazní břemeno na stěžovatele. Důkazní břemeno nese ten, kdo určitou skutečnost tvrdí. Stěžovatel cituje z rozsudku zdejšího soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, zabývajícím se dokazováním a rozložením důkazního břemene.

[23] Povinnost tvrzení o způsobu nabytí drahých kamenů leží na žalovaném, do jejího splnění mohou být námitky stěžovatele pouze hypotetické. Stěžovatel o drahých kamenech neúčtoval, neboť nebyly jeho majetkem. Pokud nebyly jeho majetkem, nemohlo dojít ani ke dvojímu zdanění. V takovém případě mu však nemohla být dodatečně vyměřena sporná daňová povinnost.

[24] Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[25] Žalovaný se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu. Má za to, že správce daně resp. původní žalovaný se v dalším řízení řídil závazným právním názorem soudu, který se týkal pouze námitky zákazu dvojího zdanění. Stěžovatel ohledně této námitky důkazní břemeno neunesl a ze zjištěného skutkového stavu žádné dvojí zdanění nevyplývá.

[26] Žalovaný odkazuje na spisový materiál a svá předcházející vyjádření. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci

uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

[28] Ze soudního spisu zdejší soud ověřil, že v žalobě doručené soudu dne 4. 8. 2011 proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1. 6. 2011, stěžovatel po rekapitulaci dosavadního řízení vymezil následující žalobní body: 1) vlastnictví drahých kamenů, 2) dvojí zdanění, 3) ocenění drahých kamenů a 4) určení předpisů, které měly být použity pro účtování o drahých kamenech.

[29] S námitkou vlastnictví drahých kamenů se krajský soud věcně vypořádal na str. 4 až 6 napadeného rozsudku a zcela správně odkázal i na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2012, č. j. 9 Afs 52/2010 - 88, který k této otázce zaujal jednoznačný závěr. S posouzením krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[30] Dle smlouvy ze dne 29. 3. 1993 o zřízení zástavního práva k věcem movitým č. 9/M/93 se nepochybně jednalo o majetek stěžovatele, resp. úpadce – společnosti SOLITA a.s. Dle této smlouvy uvedená společnost zastoupená Ing. Milanem Klinkem a Ing. Antonínem Hulswitem (členové představenstva úpadce) výslovně prohlásila, že je výhradním vlastníkem předmětných kamenů (vybroušených přírodních rubínů a vybroušených rubínů) v celkové hodnotě 45 370 250 Kč.

[31] Stěžovatel (správce konkurzní podstaty) se k drahým kamenům choval jako jejich vlastník, o jejich existenci věděl již někdy v roce 1998. Teprve po jejich převzetí v roce 2003 byly zapsány do konkurzní podstaty a účetnictví (viz protokol o ústním jednání ze dne 10. 7. 2007, č. j. 20084/07/193930/6754). Stěžovatel o nich přitom účtoval v uvedené ceně a ve vztahu k jejich vlastnictví nic nenamítal. Naopak zohlednil realitu jejich vrácení jako majetku úpadce, který zaúčtoval. Tyto skutečnosti byly tudíž ve shodě se zmíněnou zástavní smlouvou, v níž byly drahé kameny deklarovány jako výhradní majetek úpadce.

[32] Na výše uvedeném skutkovém stavu nemůže ničeho změnit rozsáhlá argumentace stěžovatele zdůrazňující formulářový charakter zástavní smlouvy. Správní soudy ani správci daně nikdy netvrdili, že vlastnické právo k drahým kamenům nabyt úpadce prohlášením v zástavní smlouvě. Argumentace uplatněná v kasační stížnosti se tak zcela míjí s důvody, o které byly dosavadní závěry opřeny. Není ani pravdou, že by se krajský soud s touto námitkou nevypořádal, vypořádání je uvedeno na straně 5 napadeného rozsudku, kdy krajský soud označil tuto námitku za zjevně účelovou a zdůraznil, že bylo prokazatelně zjištěno, že úpadce stejně jako stěžovatel se v minulosti jako vlastníci kamenů chovali, zatímco pro svá nynější tvrzení nepředložili žádný konkrétní důkaz.

[33] Ze zjištěného skutkového stavu je jednoznačné, že úpadce se choval jako vlastník drahých kamenů v souladu s prohlášením v zástavní smlouvě a stejným způsobem se choval i stěžovatel, který po převzetí drahých kamenů od AB Banky vlastnictví nezpochybňoval. Ve správním spisu je založeno několik písemností stěžovatele, ve kterých uvádí, že úpadce byl ke dni prohlášení konkursu prokazatelně vlastníkem drahých kamenů. V písemnosti ze dne 9. 2. 2007 stěžovatel správci daně odůvodňuje, proč nebyly drahé kameny zaúčtovány jako majetek úpadce do počáteční rozvahy (při prohlášení konkursu) s tím, že u těchto kamenů (na rozdíl od drahých kamenů uložených v České spořitelně), neměl k dispozici znalecké

pokračování

posudky, a proto vlastnictví drahých kamenů zaúčtoval až při jejich vrácení bankou v roce 2003, kdy již disponoval znaleckými posudky. Stěžovatel také uvedl, že jako správce konkurzní podstaty byl veden úmyslem kameny jako majetek patřící do podstaty zpeněžit (protokol ze dne 30. 3. 2009). Celá konstrukce zpochybňující vlastnické právo k drahým kamenům je účelově vedenou obranou proti správcem daně tvrzenému nesprávnému způsobu účtování, majícím za následek navýšení daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje právo stěžovatele takovou obranu vést, nicméně má za to, že stěžovatelova obrana není způsobitelná dosavadní závěry zvrátit.

[34] Skutečnost, že o drahých kamenech nebylo účtováno před 18. 11. 2003, kdy drahé kameny byly AB Bankou předány stěžovateli zpět, neznamená, že úpadce nebyl vlastníkem drahých kamenů a že důkazní břemeno tíží správce daně. Nezahrnutí drahých kamenů do účetnictví mohlo být porušením příslušných ustanovení zákona o účetnictví a jeho prováděcích předpisů a v žádném případě neprokazuje, že by úpadce vlastníkem drahých kamenů nebyl. Skutečností naopak je, že vrácení drahých kamenů bylo zaúčtováno jako majetek úpadce. Tvrdí-li nyní stěžovatel i přes svá dřívější výslovná vyjádření, že tomu tak nebylo, je povinen svá tvrzení prokázat.

[35] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 52/2010 - 88 již podrobně rozebral, z jakého důvodu na dosavadním skutkovém stavu nemohou ničeho změnit výpovědi jednotlivých svědků, vyslechnutých na návrh stěžovatele v rámci řízení před správcí daně (bývalý prokurista úpadce JUDr. Hanuš, bývalí členové představenstva úpadce: Ing. Antonína Hulswit a Ing. Milan Klinke, Mgr. Eva Loudová, správkyně konkurzní podstaty A B Banky, a. s., v likvidaci, bývalý účetní úpadce Ing. Majzner).

[36] Námitky stěžovatele dovolávající se nových výsledků již vyslechnutých svědků a zpochybňující dosavadní hodnocení těchto svědeckých výpovědí, považuje Nejvyšší správní soud za zcela účelové. Stěžovatelem v žalobě a v kasační stížnosti uplatněná argumentace je jen pokračující polemikou se závěry Nejvyššího správního soudu, vyslovenými ve shora uvedeném rozsudku. Ten otázku vlastnického práva drahých kamenů uzavřel tak, že závěry správců daně týkající se vlastnictví drahých kamenů obstojí. Neprovedením nově navržených či opakujících se svědeckých výpovědí nebyl stěžovatel žádným způsobem zkrácen na svých právech. Odvolací orgán se s otázkou vlastnictví drahých kamenů v novém rozhodnutí samozřejmě musel věcně vypořádat, nebyl však povinen žádné další dokazování k této otázce vést. Nebyl proto ani povinen činit další skutková zjištění či opakovat svědecké výsledky. Tak by tomu bylo pouze za předpokladu, že by jej k tomu zavázal svým právním závěrem soud, či pokud by stěžovatel do znovu otevřeného odvolacího řízení vznesl přesvědčivé důkazy, které by zjištěný a Nejvyšším správním soudem aprobevaný skutkový stav skutečně zpochybnil, což se však nestalo.

[37] Zdejší soud trvá na tom, že s výjimkou svědecké výpovědi JUDr. Hanuše, který měl navíc pouze zprostředkované informace, ani jeden z vyslechnutých svědků nepotvrdil, že by drahé kameny nebyly vlastnictvím úpadce. To, že svědci tvrzení stěžovatele výslovně nepopřeli, nemá za následek potvrzení pravdivosti následné stěžovatelovy verze. Naopak jeho tvrzení zůstávají i po provedení jím navržených důkazů osamocena, zatímco závěry správců daně jsou podloženy zcela prokazatelně existujícím prohlášením bývalých členů

představenstva úpadce v zástavní smlouvě, jakož i účetnictvím úpadce evidujícím vrácené kameny jako vlastnictví úpadce a konečně i prohlášením a chováním samotného stěžovatele, který jednal jako správce konkurzní podstaty úpadce s cílem držet, užívat a nakládat s drahými kameny podle své úvahy a ve svém zájmu.

[38] Pokud v průběhu finanční revize prováděné u úpadce v letech 1995 – 1996 JUDr. Hanuš neuváděl, že úpadce není vlastníkem drahých kamenů, pak tato skutečnost sama o sobě není a ani nemůže být důkazem o vlastnictví drahých kamenů. Nicméně s přihlédnutím k tomu, že ve zprávě o výsledku této finanční revize (bez ohledu na její obsáhlost) Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, které ji provádělo, jednoznačně vycházelo z vlastnictví úpadce k drahým kamenům a JUDr. Hanuš coby tehdejší prokurista úpadce (ani nikdo jiný kompetentní jednat za úpadce) v tomto směru nic neuvedl, zpochybňuje to nejméně jeho současné tvrzení, které není konzistentní s jeho předchozím pasivním postupem. Tvrdí-li nyní JUDr. Hanuš, že po jeho jmenování prokuristou zjišťoval majetek úpadce, bylo by logické a konzistentní, kdyby vlastnictví drahých kamenů zpochybnil již v roce 1996. Se jmenováním JUDr. Hanuše prokuristou úpadce navíc souvisí další relevantní okolnost, a sice to, že v době uzavření zástavní smlouvy jmenovaným prokuristou úpadce ještě nebyl a okolnosti ohledně majetku úpadce zjišťoval až zpětně. Jeho výpověď pouze potvrdila, že v účetnictví úpadce nebyly drahé kameny před jejich vrácením AB Bankou zaúčtovány, což ovšem není sporné. Vše ostatní jsou pouhé osobní domněnky svědka (domnívá se, že vlastníkem drahých kamenů je pan P. W. nebo nějaká osoba jemu spřízněná). Nejvyšší správní soud výpověď JUDr. Hanuše opakovaně posoudil jako nezpůsobilou vyvrátit prohlášení uvedená bývalými členy představenstva úpadce v zástavní smlouvě, jakož i nezpůsobilou zpochybnit následné zaúčtování drahých kamenů jako majetku úpadce.

[39] Námitka stěžovatele rozporující vlastnictví drahých kamenů a s ní související námitka nesprávně zjištěného skutkového stavu tak nejsou důvodné.

[40] Námitka nesprávného vypořádání případného dvojího zdanění také není důvodná. Pokud totiž stěžovatel opakovaně tvrdí, že v projednávané věci byl princip zákazu dvojího zdanění porušen, pak musí svá tvrzení doložit. V opačném případě je jeho námitka pouhou spekulací, bez jakékoliv opory ve správním spisu.

[41] Namítá-li v této souvislosti, že důkazní břemeno nenese, neboť nikdy netvrdil, že úpadce je vlastníkem drahých kamenů, a bylo tedy na správci daně, aby prokázal, že při nabytí drahých kamenů, nebyly tyto zdaněny, pak je jeho argumentace nesprávná a zcela zavádějící.

[42] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že správce daně primárně vycházel z účetnictví úpadce, ve kterém bylo o převzetí drahých kamenů v roce 2003 účtováno jako o jeho majetku. Zaúčtování drahých kamenů v účetnictví úpadce koresponduje s prohlášením dvou členů představenstva v zástavní smlouvě, jakož i s faktickým chováním úpadce i s dřívějšími tvrzeními samotného stěžovatele. Není tedy pravdou, že by důkazní břemeno ohledně vlastnictví drahých kamenů, způsobu jejich nabytí či ohledně případného dvojího zdanění drahých kamenů, tížilo správce daně. Je tomu právě naopak, rozporuje-li zjištěný skutkový a právní stav stěžovatel, nese o této jiné verzi důkazní břemeno stěžovatel, včetně namítaného dvojího zdanění.

pokračování

[43] Nejvyšší právní soud souhlasí s hodnocením krajského soudu, dle kterého se námitky ohledně dvojího zdanění nesou v rovině velmi neurčitých hypotetických tvrzení, ze kterých žádné skutečnosti, že by drahé kameny resp. jejich nabytí již bylo v minulosti zdaněno, dovodit nelze. Ostatně hypotetičnost této námítky nepopírá ani stěžovatel. Odmítá-li stěžovatel nést důkazní břemeno a opakovaně trvá na tom, že ohledně jím namítané nezákonnosti nese důkazní břemeno správce daně, pak jeho žádost o prodloužení lhůty ke konkretizaci této námítky skutečně žádné logické opodstatnění nemá. Nejvyšší správní soud připomíná, že odvolací orgán vyzval stěžovatele ke konkretizaci námítky uplatněné v doplnění odvolání ze dne 19. 10. 2007 v 15 denní lhůtě, ten v poslední den lhůty požádal o její prodloužení, kdy správce daně jeho žádosti vyhověl s tím, že lhůtu ke konkretizaci odvolací námítky v souladu s § 36 daňového řádu prodloužil o jeden den. Stěžovatel tedy měl od roku 2007, kdy byla námitka dvojího zdanění poprvé uplatněna cca do 16. 5. 2011 dostatek času, aby uvedl konkrétní skutkové a právní důvody, pro které k namítanému dvojímu zdanění v projednávané věci došlo.

[44] Kasační stížnost je však částečně důvodná. Stěžovateli je nutno přisvědčit v tom, že námitky týkající se nesprávného ocenění, jakož i způsobu účtování nebyly ze strany krajského soudu řádně vypořádány.

[45] Krajský soud se uvedenými otázkami zabýval zcela nedostatečně, neboť opakovaně uvádí, že ocenění drahých kamenů, jakož i otázka účtování byly již soudy vyřešeny. Hlavní část jeho argumentace pouze odkazuje na předcházející rozhodnutí žalovaného, krajského soudu či Nejvyššího správního soudu. V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že soudy se věcnou správností uvedených otázek nezabývaly. Odkazy krajského soudu na jím zrušené rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem však také nejsou na místě. Bylo-li správní rozhodnutí zrušeno, přestalo existovat, a je vyloučeno jím argumentovat či na jeho odůvodnění odkazovat. Není zde jednota rozhodnutí jako při změně prvostupňového rozhodnutí v odvolacím řízení, kde by bylo možno poukázat na nedotčenou část jeho důvodů (srov. také rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014), č. j. 2 Afs 20/2013 - 30). Obdobné platí pro odkazy na rozhodnutí krajského soudu, které bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno. Zrušený rozsudek netvoří ani sám ani s kasačním rozsudkem a ani v pořadí s druhým rozsudkem krajského soudu jeden celek.

[46] Odkaz na stále existující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, č. j. 9 Afs 52/2010 - 88 také nemůže obstát, neboť věcné posouzení shora uvedených otázek nebylo předmětem soudního přezkumu. Naopak Nejvyšší správní soud k věcným námitkám stěžovatele, uplatněným v kasační stížnosti výslovně uvedl následující: *„Namítá-li proto nyní stěžovatel ve své kasační stížnosti za podpory věcné argumentace, že projednávaný případ neměl být posuzován, resp. účtován podle daňových předpisů platných pro rok 2003, mívá se s důvody napadeného rozsudku krajského soudu, který tuto otázku vůbec neposuzoval, protože v podané žalobě nebyla nijak konkrétně zpochybněna. V podstatě totéž platí i pro další kasační námitku, dle které krajský soud otázku ocenění drahých kamenů odmítl jen proto, že se o ní žalovaný v napadeném rozhodnutí zmínil. To, čím se krajský soud zabýval, totiž odpovídá stěžovatelem vymezenému žalobnímu bodu. Stěžovatel tvrdil, že se žalovaný danou otázkou vůbec nezabýval, což krajský soud ověřil a zjistil, že tomu tak nebylo, a proto i tuto námitku vyhodnotil správně jako nedůvodnou,*

aniž by blíže posuzoval to, jakým způsobem se žalovaný s cenou drahých kamenů ve výsledku vypořádal.“

[47] S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost v části důvodnou a podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 4 uvedeného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Krajský soud je v dalším řízení povinen vypořádat se věcně s žalobními námitkami napadajícími nesprávné ocenění drahých kamenů a nesprávný způsob účtování, uvedenými na straně 15 až 17 žaloby.

[48] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodně krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. března 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu