



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 Mařatkou, 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 v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 27. 5. 2014, č. j. 59 Af 39/2011 – 142,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 27. 5. 2014, č. j. 59 Af 39/2011 – 142, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v v Ústí nad Labem ze dne 1. 6. 2011, č. j. 4499/11-1200-506035, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **34 264 Kč**, k rukám jeho zástupce Mgr. Tomáše Mařatky, advokáta se sídlem Dušní 8/11, Praha, do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

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 rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního

ředitelství v Ústí nad Labem (dále také „odvolací orgán“) 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 (správce konkurzní podstaty) 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. 9/0/93 a dodatku č. 2 této smlouvy ze dne 19. 3. 1993. O převzetí drahých kamenů stěžovatel účtoval v uvedené ceně (na základě znaleckých posudků z roku 1992 a z roku 1993) na vrub účtu 132000 – Zboží a ve prospěch účtu 411300 – Základní kapitál, namísto toho, aby je jako majetek stěžovatele, resp. úpadce dosud 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, který zvýšil základ daně a stanovil daňovou povinnost v nové výši.

[4] Úvodem je alespoň stručně nutno rekapitulovat dosavadní průběh řízení, neboť věc je před Nejvyšším správním soudem projednávána opakovaně. Rozsudkem ze dne 20. 1. 2011, č. j. 9 Afs 52/2010-88, zrušil Nejvyšší správní soud v pořadí první rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, a to pro nevypořádání žalobní námitky dvojího zdanění. Krajský soud z téhož důvodu v novém řízení zrušil rozhodnutí odvolacího orgánu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Již v tomto prvním zrušujícím rozsudku se Nejvyšší správní soud věcně vyjádřil k otázce vlastnictví drahých kamenů a to tak, že námitky stěžovatele označil za nedůvodné.

[5] Novým rozhodnutím ze dne 1. 6. 2011, č. j. 4499/11-1200-506035, odvolací orgán odvolání stěžovatele opětovně nevyhověl. Rozsudek krajského soudu ze dne 22. 5. 2013, č. j. 59 Af 39/2011 – 96, který v pořadí druhou žalobu stěžovatele zamítl, byl Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 23. 4. 2013, č. j. 9 Afs 65/2013 – 42, zrušen, a to pro nevypořádání žalobní námitky napadající otázku účetního období, v němž mělo být o drahých kamenech účtováno a nevypořádání žalobní námitky napadající otázku ocenění drahých kamenů, které zůstaly bez věcného posouzení. Nejvyšší správní soud se však ve zrušujícím rozsudku vypořádal věcně s námitkami stěžovatele týkajícími se vlastnictví drahých kamenů a nepřipustného dvojího zdanění, které zamítl.

[6] Krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu opětovně přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, neshledal žalobu důvodnou a podle § 78 odst. 7

pokračování

zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ji zamítl.

[7] Ztotožnil se se závěry správců daně v tom, že zahrnutí drahých kamenů do účetnictví úpadce bylo účetním případem roku 2003, nikoli případem účetního období od prohlášení konkurzu v roce 1998. V průběhu daňové kontroly správce konkurzní podstaty uváděl, že drahé kameny 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. Krajský soud konstatoval, že k zaúčtování drahých kamenů, které byly dány do zástavy jiné bance, a tedy k 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 ve shodě s odůvodněním napadeného rozhodnutí konstatoval, že zahrnutí drahých kamenů do majetku úpadce bylo účetním případem zdaňovacího období roku 2003, o kterém bylo také v roce 2003 poprvé účtováno.

[8] Krajský soud odkázal na Opatření Ministerstva financí 281/89 755/2001, kterým se stanoví některé postupy při konkurzu a vyrovnání, jež nabylo účinnosti dne 1. 1. 2002 a podle kterého byl stěžovatel povinen postupovat. Uvedené opatření bylo přijato v souvislosti se zásadními změnami zákonné úpravy konkurzu a vyrovnání. Podle čl. III odst. 5 tohoto opatření se o nově zjištěném majetku úpadce dosud nezachyceném v jeho účetnictví účtuje na vrub majetkového účtu a ve prospěch účtu mimořádných výnosů. Že se o takový majetek úpadce, o němž dosud nebylo účtováno, jednalo právě u drahých kamenů převzatých od AB Banky dne 18. 11. 2003, neměl soud žádné pochybnosti.

[9] 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.

[10] Krajský soud neshledal žádné pochybení ani v otázce ocenění drahých kamenů. Podle § 25 odst. 1 písm. k) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění rozhodném pro daný případ (dále jen „zákon o účetnictví“), 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) uvedeného zákona rozumět cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

[11] V souladu s citovanými zákonnými ustanoveními byla uvedená cena drahých kamenů stanovena úpadcem oceněním, a to znaleckými posudky RNDr. Ivana Turnovce a jejich ocenění takto zaneseno do účetnictví stěžovatele. Znalecké posudky akceptovala nejen AB Banka 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. Vycházel-li správce z ocenění drahých kamenů v hodnotě, ve které o nich účtoval na základě znaleckého posudku sám stěžovatel, nelze jeho postupu nic vytknout.

[12] Stěžovatel nesprávnost ocenění drahých kamenů dovozuje z možné trestné činnosti znalce, a proto navrhoval dokazování trestním spisem. Krajský soud konstatoval, že stěžovatel svoje žalobní tvrzení 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. Dokazování však nebylo nutné provádět, neboť RNDr. Ivan Turnovec 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 ze dne 12. 3. 2008 (jak soud znovu ověřil ve svém informačním systému) shledán vinným trestným činem podvodu podle § 250 odst. 1, odst. 4 zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona, ve znění pozdějších předpisů. Naopak obžaloby, jež ho vinila z úmyslného nadhodnocení drahých kamenů při vypracování znaleckých posudků v letech 1991 až 1992, byl zproštěn.

[13] V daňovém řízení, ani v řízení před soudem stěžovatel jiné důkazy vztahující se k další trestné činnosti znalce přímo v souvislosti s posudky č. 149 a č. 622 nepředestřel (viz skutky definované trestním rozsudkem). Soud proto odmítl žalobní 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 RNDr. Ivan Turnovec spáchal trestný čin a z účetnictví stěžovatele, ani z jím předkládaných důkazních prostředků nesprávnost postupů znalce neplyne.

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 stěžovatel vytýká krajskému soudu, že se neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, jakož i nesprávné právní posouzení.

[16] Krajský soud sice provedl důkaz rozsudkem ve věci sp. zn. 53 T 12/2002 ve spojení s potvrzujícím usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 12. 3. 2008, kterými bylo rozhodnuto o tom, že se obžalovaný RNDr. Ivan Turnovec zprošťuje obžaloby ohledně úmyslného nadhodnocení ceny drahých kamenů, avšak pouze výrokem tohoto rozsudku.

[17] Žádost zástupce stěžovatele o nahlédnutí do odůvodnění tohoto rozsudku při ústním jednání soud odmítl s tím, že důkaz byl proveden pouze výrokem rozsudku, nikoli jeho odůvodněním. Z odůvodnění rozsudku však vyplývá, že obžalovaný znalec vypracoval chybné znalecké posudky, které sloužily jako podklad pro jednání banky, ale skutek nenaplníuje subjektivní znak žádné skutkové podstaty trestného činu. Jinými slovy z odůvodnění rozsudku jednoznačně vyplývá, že znalci nebyl prokázán úmysl nadhodnocovat drahé kmeny, nicméně k jejich faktickému nadhodnocení došlo.

[18] Z odůvodnění rozsudku dále vyplývá, že orgány činnými v trestním řízení přizvaný znalec RNDr. Jaroslav Hyršl stanovil cenu rubínů (kterých bylo asi 90 %) na 1/10, u safírů a smaragdů nebyl rozdíl tak veliký. Jakkoliv nejsou v odůvodnění rozsudku uvedeny

pokračování

přímo znalecké posudky rozhodné pro zaúčtování drahých kamenů v posuzované věci, nelze přehlédnout, že se jednalo o obdobné drahé kameny, totožného znalce, podobnost posudků, obdobný popis kamenů i stejné období zpracování. Za podstatné je nutné považovat rovněž to, že k žádosti stěžovatele stanovil v roce 2005 znalec Hyršl hodnotu totožného souboru kamenů oceněného posudkem č. 149 (původní posudek znalce Turnovce) na částku 433 200 Kč, tedy cenu stokrát nižší a totožného souboru kamenů oceněného posudkem č. 622 na částku 12 300, tedy cenu sto šedesát šestkrát nižší.

[19] Výsledek znaleckého posudku, podle kterého bylo o drahých kamenech účtováno, hrubě neodpovídá skutečné hodnotě drahých kamenů. Závěr soudu, že soubory kamenů oceněné znalcem Hyršlem v roce 2005 nelze ztotožnit se soubory kamenů, o kterých bylo účtováno, je překvapivý. Jedná se o zcela novou skutečnost, na kterou nemohl stěžovatel žádným způsobem reagovat, a proto jde o nepřipustně překvapivé rozhodnutí soudu. Pro odstranění těchto pochybností stěžovatel přikládá znalecké posudky č. 149 a č. 622 vypracované znalcem Turnovcem.

[20] Za překvapivé považuje také závěry soudu o tom, že ze znaleckých posudků vypracovaných znalcem Hyršlem nelze dovodit jakékoli důvody pro změnu ocenění. Měl-li krajský soud pochybnosti o obsahu znaleckého posudku, mohl a měl je odstranit výslechem znalce. Ze skutkového stavu je navíc zřejmé, že nadhodnocení vzniklo v důsledku použití zfalšovaného ceníku drahých kamenů ze SRN, které znalec Turnovec bez dalšího převzal. Z jakého důvodu nevycházely ani správci daně, ani krajský soud ze znaleckého posudku znalce Hyršla, není zřejmé. Rozdíl v ocenění nebyl vyvolán změnami vlastností oceňovaných kamenů, ani změnami na příslušném trhu. Tento rozdíl byl vyvolán pouze nesprávností v původním ocenění. Předmětem zdanění je skutečný nikoli fiktivní příjem.

[21] Argumentace soudu tím, že sám správce konkurzní podstaty z původního ocenění vycházel je absurdní, neboť jakmile byla v roce 2005 tato nesrovnalost zjištěna, byla na základě posudku znalce Hyršla provedena oprava zaúčtováním opravné položky, a to cca 1 rok před započítáním daňové kontroly. O účelové jednání se ze strany stěžovatele proto nemůže jednat, přičemž správci daně byly tyto nesrovnalosti v hodnotě resp. ocenění kamenů známy.

[22] K otázce účtování stěžovatel uvádí, že postupoval dle doporučení uděleného auditorskou společností a požadoval proto po soudu, aby byl proveden znalecký posudek k otázce účtování. Nesouhlasí se závěrem soudu, že otázka účtování je otázkou právní, kterou je oprávněn posoudit soud. V opačném případě by nebylo třeba mít znalce z oboru účetnictví. Řešení sporné otázky přesahuje odbornost krajského soudu.

[23] V části VI. a VII. kasační stížnosti stěžovatel obsáhle (strana 9 až 19 kasační stížnosti) polemizuje se závěry krajského soudu ohledně vlastnictví drahých kamenů a otázky dvojího zdanění.

[24] 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 se krajský soud v dalším řízení zcela řídil závazným právním názorem soudu. Nesouhlasí s názorem, že pro posouzení správnosti účetního postupu je nutno stanovit znalce. Stanovení znalce je vyžadováno pouze při objasňování otázek skutkových, nikoli právních. Skutkový stav je v posuzované věci nesporný, otázka účtování resp. otázka věcné a časové souvislosti a z ní vyplývající účetní období, je otázkou ryze právní. Zdůrazňuje, že v době rozhodování žádné důvodné pochybnosti o hodnotě drahých kamenů nebyly zjištěny. Z dodatečně předloženého znaleckého posudku znalce Hyršla navíc totožnost oceňovaných souborů dovodit nelze. K dokazování rozsudky v trestní věci znalce Turnovce považuje za stěžejní, že uvedená rozhodnutí se znaleckými posudky č. 149 a č. 622 nezabývala.

[26] 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 a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Vzhledem ke skutečnosti, že věc je před Nejvyšším právním soudem projednávána opakovaně, zabýval se soud nejprve přípustností kasační stížnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s..

[28] V souladu s uvedeným ustanovením je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je - li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem kasačního soudu.

[29] Smyslem § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud nemusel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil. Ostatně i zdejší soud je předchozím vysloveným právním názorem vázán, jestliže rozhoduje za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. Tento princip může být prolomen jen v případě, změní-li se skutková zjištění, právní poměry anebo dojde-li k podstatné změně judikatury na úrovni vrcholných soudů, tj. Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu, Evropského soudu pro lidská práva či Soudního dvora Evropské unie (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 – 56, publ. pod č. 1723/2008 Sb. NSS).

[30] Předcházející rozsudek krajského soudu byl rozsudkem NSS ve věci sp. zn. 9 Afs 65/2013 zrušen pro částečnou nepřezkoumatelnost, a to pro nevypořádání žalobních námitek ve věci nesprávného ocenění drahých kamenů, jakož i námitek ohledně způsobu účtování. Kasační stížnost napadající závěry krajského soudu v uvedených otázkách je proto zcela přípustná. S ohledem na to, že se však současně Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku věcně zabýval námitkami stěžovatele týkajícími se vlastnictví drahých kamenů a nepřípustného dvojího zdanění, nejsou námitky uvedené v části VI. a VII. kasační stížnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustné. Stěžovatel sice formálně uvádí, že se krajský soud závazným právním názorem Nejvyššího správního

pokračování

soudu neřídil, avšak takové skutečnosti Nejvyšší správní soud z odůvodnění rozsudku nezjistil. Těmito kasačními námitkami se proto soud zabývat nemůže.

[31] Následně se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí krajského soudu splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[32] Nepřezkoumatelnost ani překvapivost rozhodnutí soud neshledal. Z obsahu soudního spisu bylo ověřeno, že krajský soud postupoval v souladu s § 75 s. ř. s., tj. vypořádal všechny žalobní námitky a při svém přezkumu žádným způsobem nevybočil z mezí vytyčených žalobou. Skutečnost, že soud všechny své argumenty a závěry stěžovateli nesdělil přímo při ústním jednání, nečiní jeho rozhodnutí překvapivým.

[33] Námitka směřující do povinnosti krajského soudu ustanovit k otázce účtování znalce, není důvodná. Při posouzení otázky účtování, je třeba rozlišovat skutkovou stránku této otázky a stránku právní. Způsob účtování, tj. zaúčtování drahých kamenů do majetku úpadce v roce 2003 v ceně na základě znaleckých posudků z roku 1992 na vrub účtu 132000 – Zboží a ve prospěch účtu 411300 – Základní kapitál, není ve věci sporný. Sporným je, zda stěžovatelem zvolený postup je či není v souladu s právem a zda odůvodňuje či neodůvodňuje dodatečné doměření daně. Takové posouzení skutečně přísluší ve správním soudnictví soudům nikoli znalcům v oboru účetnictví. Krajský soud se neprovedením navrhovaného znaleckého posudku nedopustil žádného pochybení. Žádné jiné kasační námitky směřující do závěru krajského soudu ohledně způsobu účtování stěžovatel neuplatnil.

[34] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s námitkou napadající posouzení soudu, jakož i správců daně v otázce ocenění drahých kamenů. Tvrzení žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti, že v průběhu rozhodování správců daně nebylo o hodnotě drahých kamenů sporu, neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Na skutečnost, že hodnota drahých kamenů zachycená v účetnictví úpadce v roce 2003 je zcela nereálná, stěžovatel upozorňoval správce daně již v průběhu daňové kontroly (srov. strana 3 Zprávy o daňové kontrole). Uvedl, že vzhledem ke ztrátě účetnictví úpadce v souvislosti s vyšetřováním trestné činnosti P. W. (člen představenstva úpadce v letech 1992-1994, pozn. NSS), vycházel v roce 2003 správce konkurzní podstaty pouze ze znaleckých posudků znalce Turnovce (tj. z ocenění drahých kamenů provedených v roce 1992 a 1993 pro účely poskytnutí úvěru, pozn. NSS), které mu v souvislosti s vrácením kamenů, jako zástavy, poskytla AB Banka, neboť jiné ocenění k dispozici neměl. V odvolání, ve kterém nereálnost původně zaúčtované hodnoty také namítal, uváděl, že sám nemohl na úkor podstaty zadat nové znalecké ocenění, neboť dle § 18 odst. 5 zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání v tehdy rozhodném znění, se ocenění znaleckými posudky provede, požaduje-li to zástupce věřitelů. K novému ocenění došlo až v roce 2005, kdy na místo původní hodnoty ve výši 43 319 500 Kč u rubínů zn. posudek č. 149 byly totožné kameny oceněny hodnotou 433 200 Kč, u rubínů zn. posudek č. 622 na místo původní hodnoty 2 050 750 Kč hodnotou

12 300 Kč, s tím, že reálná cena za jejich prodej v roce 2005 činila jen 10 - 30 % jejich znalecm stanovené hodnoty. Na základě nového znaleckého posudku byla v roce 2005, tj. ještě před daňovou kontrolou provedena opravná položka v účetnictví úpadce.

[35] Ze skutkového stavu je více než zřejmé, že správce daně pro účely doměření daně použil znalecké posudky z let 1992 a 1993, ačkoliv dle § 25 odst. 1 písm. k) zákona o účetnictví, ve znění rozhodném pro daný případ, bylo nutné drahé kameny ocenit reprodukční pořizovací cenou, kterou je třeba ve smyslu § 25 odst. 4 písm. b) uvedeného zákona rozumět cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje (v projednávané věci rok 2003) a ačkoliv bylo již v době daňové kontroly zřejmé a stěžovatelem namítáno, že znalec Hyršl stanovil v roce 2005 hodnotu shodných kamenů více než 100 x nižší než byla hodnota kamenů, ze které vycházel správce daně. Zásada věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů je součástí zákona o daních z příjmů od jeho samého počátku, mj. z ní vyplývá, že případnou chybu je nutné opravit v tom zdaňovacím období, ve kterém k této chybě došlo, a to bez ohledu na to, kdy je oprava provedena účetně. Nezbytné je zohlednit i ustanovení § 23 odst. 3 písm. c) bod 1. zákona o daních z příjmů, dle kterého lze základ daně snížit o částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy (výnosy viz § 18 uvedeného zákona).

[36] Správci daně se však namítaným rozporem v ocenění při stanovení daně odmítly zabývat s odkazem na to, že hodnota kamenů byla řádně stanovena znalcem z oboru, proto jako důkaz osvědčily pouze znalecké posudky č. 149 a č. 622 znalce Turnovce s tím, že tuto hodnotu akceptovala i AB Banka a na základě takto ohodnocených kamenů poskytla úvěr a respektoval ji i úpadce, který v roce 2003 majetek zaúčtoval právě v této výši (str. 6 Zprávy o kontrole). Dle správce daně navíc nelze v roce 2003 zohlednit skutečnost, že v roce 2005 si nechal stěžovatel kameny posoudit znovu.

[37] Se správcem daně lze jistě souhlasit v tom, že účetně se oprava hodnoty drahých kamenů projevila ve zdaňovacím období roku 2005. Tato okolnost však bez dalšího nemůže znamenat, že by oprava chybného ocenění nemohla mít i daňové dopady, jak správci daně, jakož i krajský soud shodně tvrdí. Obecně se v případě odhalení chybného ocenění postupuje tak, že se oprava ocenění účetně provede v reálném čase, neboť účetně se nelze do minulých období vracet, daňově se však oprava do minulosti zohlední, a to prostřednictvím dodatečného daňového přiznání (nejde-li již o prekludované období). V posuzovaném případě stěžovatel opravu daňově žádným způsobem nezohlednil, neboť vrácení drahých kamenů v roce 2003 účtoval ve prospěch účtu 411300 – Základní kapitál, tj. bez dopadu do základu daně. To však neznamená, že při doměření daně mohl správce daně namítané nesrovnalosti v ocenění pominout a zcela v neprospěch stěžovatele vycházet v roce 2003 ze zjevně nadhodnoceného ocenění, provedeného v letech 1992 a 1993.

[38] Daňový subjekt má právo na stanovení zákonné daňové povinnosti, závěry krajského soudu, dle kterých se v případě daně z příjmů právnických osob vychází bez dalšího z hospodářského výsledku a správce danění nezjišťuje reálné navýšení majetku, nemohou obstát. V opačném případě by jakýkoliv, byť fiktivní výnos, pokud bude jednou zaúčtován a nestihne se provést korekce v řádném daňovém přiznání, nebylo možné opravit. Takový závěr je zcela absurdní. Nejvyšší správní soud připomíná, že napadené rozhodnutí vydal odvolací orgán dne 1. 6. 2011 tj. za účinností nového daňového řádu,

pokračování

který upřednostňuje při stanovení daně hledisko materiální správnosti, nikoli hledisko fiskální (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Ke změně základního cíle správy daně se ostatně již Nejvyšší správní soud vyjádřil, a to v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č.j. 5 Afs 83/2012-461: „Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přiblížit ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat“.

[39] Správným zjištěním a správným stanovením daně není pouze stav, kdy daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i stav, kdy je zřejmé, že odvedl či odvede více, než by musel. Z průběhu daňového řízení muselo být správcům daně zcela zřejmé, že více jak 100 násobný rozdíl v ocenění, navíc správcem konkurzní podstaty namítaný, je okolností zpochybňujících hodnotu kamenů zachycenou v účetnictví úpadce. Ostatně z judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá povinnost správce daně zohlednit v rámci daňové kontroly případné chyby, kterých se daňový subjekt dopustil ve svůj neprospěch, a to i za účinnost zákona o správě daní a poplatků (srov. rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007-59 či ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 77/2012-31, Sbírka rozhodnutí NSS 2/2014, str. 149, č. 2965/2014 Sb. NSS).

[40] Argumentaci krajského soudu i odvolacího orgánu, dle které nelze kameny oceňované oběma znalci ztotožnit, nepovažuje soud za správnou. Ze znaleckého posudku znalce Hyršla je zcela zřejmé, že posuzoval kameny, které byly zapečetěny v plastikových krabičkách, opatřených na spodní straně číslem původního posudku znalce Turnovce. Kameny oceňované oběma znalci se do popisu jejich vzhledu i váhy shodují. Oba znalci posuzovali rubíny světle až tmavě červenofialové barvy, oboustranně leštěné oválné kabošony, jednak o váze 8 664 ct (váha udávaná znalcem Turnovcem 8 663, 90 ct), opatřené na spodní straně zapečetěné krabičky č. 149 původního posudku a rubíny o váze 410 ct (váha udávaná znalcem Turnovcem 410, 15 ct), opatřené na spodní straně zapečetěné krabičky č. 622 původního posudku.

[41] Kasační námitky směřující do nesprávného vyhodnocení rozsudku ve věci sp. zn. 53 T 12/2002, jímž byl mj. znalec Turnovec zproštěn obžaloby, kterou mu bylo kladeno za vinu, že v konkrétně určených znaleckých posudcích vypracovaných v letech 1991 až 1992, úmyslně nadhodnotil cenu drahých kamenů tím, že ke správně zhodnocené slovní kvalitě drahých kamenů vědomě přiřadil neodpovídající karátovou cenu stupnice údajného ceníku znalce Manfreda W. Kulla ze SRN a které následně spoluobvinění prodávali za 50 % ohodnocené ceny zájemcům o úvěry u finančních ústavů v České republice a Slovenské republice, nejsou důvodné.

[42] Jakkoliv popis skutkového stavu v tomto rozhodnutí svědčí tomu, že k nadhodnocování drahých kamenů, byť ne úmyslně, znalcem Turnovcem u vyjmenovaných znaleckých posudků skutečně v letech 1992 a 1993 docházelo, posudky č. 149 a č. 622 rozhodnými pro projednávanou věc se tento rozsudek nezabýval. Je také

vhodné připomenout, že stěžovatel žalobní námitku týkající se možné trestné činnosti znalce Turnovce koncipoval pouze v tom smyslu, že *bude-li v trestním řízení pravomocně rozhodnuto o vině RNDr. Turnovce, správcem daně použitý způsob stanovení základu daně by přímo vedl k tomu, že by stát profitoval z majetkové trestné činnosti svých občanů, a to na úkor třetích osob* (srov. str. 15 žaloby). Tato stěžovatelova úvaha se nenaplnila; krajskému soudu nelze postoupit, když takto uplatněné žalobní námitce provedl důkaz pouze výrokem rozsudku a dále se obsahem rozhodnutí z hlediska dokazování nezabýval, vytykat.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Krajský soud ani správci daně nepostupovaly správně, když bez dalšího vycházely z původního, zpochybněného ocenění drahých kamenů, aniž by se při doměření daně zabývaly jejich skutečnou hodnotou. Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. S ohledem na to, že v posuzovaném případě byly již v řízení před krajským soudem důvody pro to, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, nevrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytýkaných pochybení nemohl vady napadených rozhodnutí žalovaného nikterak zhojit. Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu rozhodl postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a zrušil také rozhodnutí žalovaného a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení (§ 109 odst. 4 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán za přiměřeného použití § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.

[44] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[45] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 12 000 Kč za soudní poplatky [dva soudní poplatky ve výši 5 000 Kč za dvě kasační stížnosti (věc je před Nejvyšším správním soudem projednávána po druhé a v obou případech podal kasační stížnost stěžovatel) a jeden soudní poplatek ve výši 2 000 Kč za žalobu]. Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 22 264 Kč.

[46] Zástupce stěžovatele před krajským soudem učinil v řízení o žalobě celkem čtyři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení (§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném k 31. 12. 2012, (dále jen „advokátní tarif“) jedno písemné podání ve věci samé (1 x žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a dvě účasti na jednání před krajským soudem. První ústní jednání se

pokračování

konalo dne 22. 5. 2013 a trvalo od 10 do 11:15 hod, druhé ústní jednání se konalo dne 27. 5. 2014 a trvalo od 8:30 hod do 9:40 hod.

[47] Za první dva úkony právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 2 400 Kč. S ohledem na skutečnost, že obě ústní jednání před krajským soudem probíhala až po novele advokátního tarifu provedené vyhláškou č. 486/2012 Sb., náleží zástupci stěžovatele za každou účast u jednání soudu mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3 400 Kč. Zástupce doložil osvědčení o registraci k DPH. K nákladům řízení o žalobě se tedy přičítá DPH v sazbě platné ke dni skončení žalobního řízení (27. 5. 2014), tj. 2 436 Kč. Celková částka za řízení před krajským soudem činí 14 036 Kč.

[48] V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce stěžovatele celkem dva úkony právní služby, kterými jsou 2 písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], za které mu náleží mimosmluvní odměna ve výši 6 800 Kč, zvýšená o DPH ve výši 1 428 Kč. S ohledem na skutečnost, že v řízení před oběma správními soudy zastupoval stěžovatel stále stejný zástupce, nepovažuje Nejvyšší správní soud převzetí a přípravu zastoupení v kasačním řízení za úkon právní služby, za který by náležela zástupci další náhrada nákladů řízení.

[49] Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 34 264 Kč. Tuto částku je povinen žalovaný uhradit k rukám zástupce Mgr. Tomáše Mařatky, advokáta se sídlem Dušní 8/11, Praha 1. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. ledna 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu