ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Federal - Mogul Friction Products, a. s.,** se sídlem Kostelec nad Orlicí, Jirchářská č. 233, zastoupeného Mgr. Jaroslavem Míkovcem, advokátem se sídlem Praha 1, Jungmannova 24, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2009, č. j. 31 Ca 35/2009 - 83,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2009, č. j. 51/09-1200-602006. Tímto rozhodnutím, ve spojení s konkludentním rozhodnutím Finančního úřadu v Kostelci nad Orlicí ze dne 13. 10. 2008, byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 70 414 800 Kč, když žalovaný změnil konkludentní vyměření daně tak, že základ daně snížil o částku 4 614 229 Kč a daňovou povinnost o 1 107 360 Kč. Krajský soud žalobu shora uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

Z odůvodnění tohoto rozsudku vyplývá, že v projednávané věci (opakovaně již posuzované žalovaným i správními soudy) bylo důvodem pro vyměření daně zjištění, že žalobce neúčtoval o opravné položce z titulu majetkového vkladu, který obdržel od společnosti OSINEK, a. s.; jako opravná položka měl být zaúčtován rozdíl mezi účetní

cenou tohoto vkladu a jeho dohodnutou cenou. Takto vytvořená opravná položka měla být následně rozpouštěna po dobu 15 let do výnosů žalobce, což se nestalo.

Krajský soud především velmi obšírně zopakoval průběh předcházejícího daňového řízení i přezkumných řízení vedených v rámci správního soudnictví nejen u nyní posuzovaného zdaňovacího období, ale i s ohledem na řízení vedená u zdaňovacích období předcházejících, neboť skutkový základ všech projednávaných případů je totožný. V kontextu dříve provedených soudních řízení, včetně řízení před Ústavním soudem, konstatoval, že žalovanému bylo uloženo zajistit provedení odborného znaleckého ocenění nepeněžitého vkladu a řízení doplnit o novou svědeckou výpověď Ing. K. F., neboť jeho předchozí svědecká výpověď provedená v daňovém řízení nedostála standardům práva žalobce na veřejné projednání věci. Dále bylo krajskému soudu, potažmo žalovanému, uloženo odstranění rozporů týkajících se způsobu vyměření daně, neboť Nejvyšším správním soudem bylo vytýkáno, že pro vyměření daně žalobci byly převzaty jen údaje z účetnictví společnosti Osinek a. s., a nemohlo se tak jednat o skutečnost zjištěnou dokazováním. I v rámci nového projednání věci krajský soud dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, které ho stíhalo ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce byl několikrát vyzýván k doložení znaleckého ocenění nepeněžitého vkladu, neboť jiné předkládané důkazy nebyly shledány daňovými orgány jako způsobilé prokázat žalobcova tvrzení. Znalecké ocenění provedené společností 3 Q CAPITAL, v kontextu s opakovaně provedenou svědeckou výpovědí Ing. F., nemohou, dle názoru krajského soudu, nahradit absenci stěžejního důkazu, za který lze považovat znalecké ocenění ke stavu platnému ke dni vkladu. Tento důkaz si měl (nejen pro účely daňového řízení) opatřit žalobce již v roce 1992, kdy nastaly rozhodné skutečnosti. To, že se žalobce dostal do stavu důkazní nouze, jde k jeho tíži a vzniklou situaci nelze řešit sjednáním daně dle ustanovení § 31 odst. 7 daňového řádu, jak žalobce navrhuje. Rozhodnutí žalovaného, které je nyní předmětem soudního řízení, je v souladu se všemi závaznými právními názory vyslovenými Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem v jiných, ale na stejném hmotně právním základu postavených, rozhodnutích. Ani žalobcem namítaná překážka věci pravomocně rozhodnuté nebyla shledána důvodnou, neboť nyní je předmětem sporu stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2007 a nikoli roku 1992 (kdy došlo k nesprávnému zaúčtování). Překážka věci pravomocně rozhodnuté se vztahuje pouze na stanovení daňové povinnosti a nikoli na následné účetní postupy, které byly v tomto zdaňovacím období uskutečněny. Žalobcem předkládaná judikatura tak na tento případ nedopadá.

Rozhodnutí krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností popírající se o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Předně stěžovatel rozsudku krajského soudu vytýká, že se neřídil právním názorem zdejšího soudu ve věci se shodným skutkovým a právním základem. V rámci daňového řízení použily daňové orgány kombinaci pomůcek a dokazování a vytvořily tak pasivní opravnou položku; její základ byl položen v daňovém řízení vedeném v letech 1995 až 1999. K jejímu vytvoření se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku č. j. 8 Afs 149/2005 - 147, a jeho závěry by měly být aplikovány i v nyní posuzovaném zdaňovacím období roku

2007. Z tohoto rozsudku vyplývá, že převzetí údajů z účetnictví jiného daňového subjektu nelze považovat za dokazování. Krajský soud nesprávně uvedl, že správce daně čerpal z účetnictví stěžovatele, a takový postup byl dokazováním. Jako podklad pro stanovení základu daně a daně z příjmů byly však použity údaje jak z účetnictví stěžovatele, tak i společnosti OSINEK, a. s., a jedná se tak o nepřípustnou kombinaci dokazování a pomůcek při stanovení daňové povinnosti. Stěžovatel poukazuje na to, že ve věci se shodným skutkovým a právním základem byla kromě výše jmenovaného rozsudku vydána další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (č. j. 2 Afs 73/2008 - 134, 2 Afs 74/2008 134, a 2 Afs 76/2008 - 127, všechna ze dne 3. 9. 2009), a právě závěry těchto rozsudků si osvojil krajský soud ve svém rozsudku, ačkoli trpí vadou ústavního rozměru a jsou předmětem ústavní stížnosti. Stěžovatel namítá mezery v logice těchto rozhodnutí; ty jsou spatřovány v tom, že na jedné straně byl v roce 2008 údaj z účetnictví společnosti Osinek a. s., považován za pomůcku, na straně druhé je v roce 2009 aprobován postup krajského soudu, který, bez toho, aby svůj postoj odůvodnil, považuje způsob stanovení daně (stejně jako v nyní posuzovaném případě) za dokazování. Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že pokud byly použity údaje z účetnictví jiné osoby (v tomto případě společnosti Osinek a. s.), pak nebyla dodržena procesní pravidla daňového řízení. Společnost Osinek a. s. nikdy nebyla v postavení třetí osoby ve smyslu ustanovení § 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nemohla být účastníkem daňového řízení vedeného se stěžovatelem v pozici osoby uvedené v ustanovení § 6 daňového řádu, a proto údaj získaný z jejího účetnictví nelze považovat za důkaz získaný v souladu se zákonem. Pokud byla jmenovaná společnost (respektive její zástupce) v pozici svědka v daňovém řízení stěžovatele, pak nebyla dodržena procesní práva stěžovatele (nebyl přizván k výslechu svědka, nebylo mu umožněno klást svědkovi otázky). Stěžovatel je tak přesvědčen o nezákonnosti postupu krajského soudu. Krajský soud nerozpoznal nezákonnou změnu právního názoru Nejvyššího správního soudu (otázka, zda byla daň stanovena cestou pomůcek či dokazováním), ani fakt, že v případě rozsudků ze dne 3. 9. 2009 rozhodoval zdejší soud jako nezákonný soudce.

Dále stěžovatel napadá postup, kdy daňové orgány vytvořily konstrukci, že na základě ocenění hodnoty podniku při privatizaci společnosti OSINEK, a.s., vznikla v účetnictví stěžovatele pasivní opravná položka. Údaje, na základě kterých došly k částce 118 650 000 Kč byly čerpány z účetnictví společnosti OSINEK, a. s. Stěžovatel ve svém účetnictví pasivní opravnou položku neměl a ani neměla být vytvořena. Toto účetnictví ověřil auditor a drobné nesrovnalosti byly opraveny v roce 1993. Jestliže neměl stěžovatel v účetnictví žádnou pasivní opravnou položku, pak ve zdaňovacím období roku 2007 nemohl účtovat o odpisu její 1/15. Stěžovatel tak ale učinil s ohledem na možné sankce ze strany daňových orgánů, uvedl částku do základu daně, avšak proti stanovenému základu daně a doměřené dani se odvolal. Použití údajů z účetnictví společnosti OSINEK, a.s., vylučuje stanovení daně dokazováním, avšak podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly dány (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Ačkoli stěžovatel v žalobě namítal, že účetní záznamy jiného daňového subjektu nemohou vést ke stanovení daně dokazováním, krajský soud tuto skutečnost pominul.

Stěžovatel je dále přesvědčen, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku věci rozhodnuté, když bylo rozhodováno o daňové povinnosti mající základ ve zdaňovacím období roku 1992 a 1993, ale za obě tato zdaňovací období byla rozhodnutí o

vyměření daně pravomocně zrušena. Tím, že došlo ke zrušení rozhodnutí o dodatečném vyměření daně za uvedená zdaňovací období, došlo i k ukončení sporu o správnosti účtování stěžovatele. A právě ve zdaňovacím období roku 1992 byla předmětná pasivní opravná položka správcem daně vytvořena; žádné další řízení ve věci správnosti vedení účetnictví nebylo vedeno a samotné účetnictví stěžovatele tuto pasivní opravnou položku neobsahuje. S ohledem na judikaturu stěžovatel dovozuje, že pokud je odvoláním napadené rozhodnutí zrušeno, je o předmětu řízení rozhodnuto s konečnou platností a v téže věci nelze vydat rozhodnutí nové. Za této situace, je pak v rozsudku krajského soudu nesprávně zhodnocena tato právní otázka, neboť se v něm konstatuje, že daňové orgány mohou vycházet z účetního stavu roku 1992, přitom ale účetnictví pasivní opravnou položku neobsahovalo. Současně s tím, jak krajský soud tuto žalobní námitku odmítl, shledává stěžovatel v této části rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, neboť z něho není patrné, z jakých důvodů se tak stalo.

Dále stěžovatel uvádí, že v daňovém řízení nebyl respektován pokyn soudu, dle kterého mají daňové orgány povinnost v dalším řízení doplnit dosud předložená ocenění tak, aby mohlo dojít ke stanovení hodnoty vkladu. Nelze tak požadovat po stěžovateli, aby prokazoval účetní položku uměle vykonstruovanou správcem daně a případné nesplnění výzvy k dokazování mu klást k tíži. Krajský soud přitom uvádí, že stěžovatel předložil znalecký posudek č. 653-63/98, nehledě k tomu že byla k dispozici již dříve dvě ocenění vypracovaná v souvislosti s privatizací. S těmito důkazy se však daňové orgány vypořádaly tak, že jen opětovně použily výpovědi svědka Ing. F., ačkoli již dříve Ústavní soud rozhodl, že jeho výslech byl proveden nezákonně.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v jeho nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů. Krajský soud, dle názoru stěžovatele, zcela nelogicky vyslovuje požadavek navození majetkoprávního vztahu k 1. 6. 1992 a současně odmítá důkazní návrh na provedení ocenění vkladu s tím, že již nelze toto ocenění provést, když není reálné navodit majetkoprávní stav k datu 1. 6. 1992. Dle názoru stěžovatele však při oceňování podniku nejde o to navodit majetkoprávní stav, neboť z hlediska znalce je rozhodující seznámení se s ekonomickými daty k určitému okamžiku; na jejich základě je pak možné provést odborné ocenění. Není tak třeba podrobného inventurního seznamu, neboť se nejedná o prostý součet hodnoty movitých věcí a nemovitostí. Rozhodující jsou ekonomické ukazatele, které stěžovatel navrhoval předložit. Pokud je běžné, že se v obchodních vztazích oceňují majetky předem, pak není stěžovateli jasné, proč krajský soud a daňové orgány nepřipustily ocenění až *ex post*. Stěžovatel považuje za nelogické, je-li základem sporu neexistence odborného ocenění hodnoty nepeněžitého vkladu, proč daňové orgány a krajský soud odmítají toto ocenění provést. Jestliže krajský soud dovozuje, že není možné navodit majetkoprávní stav k určitému datu, pak tento jeho závěr je nesrozumitelný. K takovému závěru by mohl dojít teprve poté, co by takový závěr učinil soudem jmenovaný znalec.

Změnu závazného názoru krajského soudu a nesrozumitelné odůvodnění stěžovatel spatřuje dále v tom, že od roku 1999 je ve správních žalobách rozhodováno o dodatečném vyměření daně za zdaňovací období roku 1992 a 1993, přitom daňová rozhodnutí jsou rušena buď již krajským soudem, Nejvyšším správním soudem, či Ústavním soudem. Naproti tomu v nyní projednávané věci krajský soud konstatuje, že postup daňových

orgánů v případě zdaňovacího období roku 2007 je zákonný. Tato tvrzení a skutečnost jsou tak v rozporu. Nesrozumitelnost spočívá dle stěžovatele v tom, že na jedné straně krajský soud uvádí, že došlo k excesu při dokazování (nezákonná svědecká výpověď ing. F.), na straně druhé však konstatuje, že tento exces neměl na rozhodnutí vliv. Rozsudek krajského soudu je též nepřehledný, neboť není jasné, kde je popisován skutkový stav a kde se soud vyjadřuje k žalobním námitkám nyní projednávané věci.

Stěžovatel konečně krajskému soudu vytýká, že jeho účetnictví označuje za správné s jednou výjimkou. Nebylo však vedeno žádné řízení o správnosti účetnictví stěžovatele za rok 1992, navíc účetní závěrka byla kontrolována auditorem a schválena bez výhrad. Teprve na základě upozornění auditora došlo k opravě účtování o vklad z privatizace a postup účtování byl stvrzen i státem coby akcionářem. Stejně tak odůvodnění rozsudku postrádá logiku v tom smyslu, že je stěžovateli vytýkáno nesplnění důkazní povinnosti k tvrzení, která nevznesl.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci především uvedl, že pro stanovení základů daně jsou rozhodující údaje uvedené v účetnictví. To bylo v případě stěžovatele, s výjimkou absence účtování o opravné položce, vedeno řádně a nebyl tedy důvod k přechodu na daňové pomůcky. Pro vyčíslení opravné položky je rozhodná cena dohodnutá pro předání; k té stěžovatel žádný relevantní důkaz nepředložil (ač k tomu byl vyzván) a nebylo provedeno ani ocenění vkladu ve smyslu § 165 odst. 2 obchodního zákoníku. Daňové orgány ovšem hodnotu vkladu nikterak neurčovaly, neboť to nebylo třeba. Jak již bylo uvedeno, zákon o daních z příjmů vychází z ceny dohodnuté mezi vkladatelem a příjemcem; ta se tedy může od ceny stanovené dle znaleckého posudku odlišovat. V projednávané věci zůstalo důkazem o výši dohodnuté ceny účetnictví přijímající a vkládající společnosti; zde byla shodně zaúčtována částka 4 500 000 Kč. Žalovaný nepoužil kombinaci dokazování a pomůcek; informace z příloh k daňovému přiznání jsou veřejně přístupné (včetně rozvahy). Podstatné též je, že rozsah vkladu nebyl nikým rozporován. Žalovaný trvá na tom, že stěžovatel chybně účtoval o opravné položce k majetku nabytému vkladem, v průběhu řízení byl několikráte vyzýván k prokázání ceny dohodnuté pro převzetí. Tím, že stěžovatel nepředložil znalecký posudek (odborný odhad) majetku vkládaného společností OSINEK, a. s. do společnosti Ferodo a. s. ke dni 1. 6. 1992, neprokázal správnost přiznaného základu daně a daně. Žalovaný uzavírá, že stěžovatel, dle jeho názoru, neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Při zjišťování základu daně a daně se totiž vychází z účetnictví poplatníka, ve smyslu ustanovení § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), přičemž již v roce 1992 byl pro stěžovatele závazný zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví. Všechna procesní pochybení, ke kterým mělo v průběhu daňového řízení dojít, byla napravena vždy v intencích právních názorů soudů. Předmětem řízení je zdaňovací období roku 2007 a předmětem sporu část opravné položky (1/15); ve věci samotné opravné položky, pokud jde o její vznik a rozpouštění, nebylo dosud rozhodnuto.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Jak bylo uvedeno výše, stěžovatel vytýká krajskému soudu jak nesprávné právní hodnocení věci, tak i nepřezkoumatelnost jím vydaného rozsudku a vady řízení; jelikož však jeho argumentaci, směřující ke všem kasačním důvodům, nelze smysluplně oddělit, pojedná Nejvyšší správní soud v rámci jednotlivých kasačních námitek o těchto důvodech společně.

Nejprve je třeba poznamenat, že ve věci se stejným skutkovým základem bylo již v minulosti rozhodováno na úrovni krajského soudu, Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. V nyní projednávané kasační stížnosti je argumentace stěžovatele z převážné části shodná jako ve věci projednávané zdejším soudem pod sp. zn. 2 Afs 73/2008 a pod sp. zn. 2 Afs 77/2009. Vzhledem k tomu, že rozsudek ze dne 3. 9. 2009, č. j. 2 Afs 73/2008 – 134, prošel „testem ústavnosti“ (ústavní stížnost podaná stěžovatelem byla nálezem Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2964/09, odmítnuta jako zjevně neopodstatněná), nemá Nejvyšší správní soud důvod právní názory již jednou vyslovené v obdobné věci revidovat; z tohoto důvodu se bude tedy vypořádání jednotlivých kasačních námitek překrývat s odůvodněním shora zmiňovaného rozsudku, jehož obsah je účastníkům řízení znám.

Stěžejní stížní námitky směřují proti způsobu stanovení opravné pasivní položky v účetnictví stěžovatele. Pokud stěžovatel vytýká krajskému soudu, že se neřídil právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v předcházejícím rozsudku ze dne 31. 1. 2008, který označil použitý způsob stanovení základu daně a daně z příjmů právnických osob za nepovolenou kombinaci dokazování (§ 31 odst. 1 daňového řádu) a stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 citovaného zákona), pak mu nelze přisvědčit. Argumentace stěžovatele zde totiž vychází z nesprávné premisy, neboť není pravdou, že Nejvyšší správní soud v přecházejících rozsudcích vyslovil závazný právní názor, dle kterého použitím údajů z účetnictví jiného daňového subjektu (při současném odmítnutí osvědčení důkazních prostředků předložených stěžovatelem jako důkazů) došlo k použití daňových pomůcek. Z odůvodnění rozsudku zdejšího soudu je zřejmé, že v tomto směru byly vysloveny toliko pochybnosti, zda postup zvolený daňovými orgány byl skutečně ještě dokazováním nebo již faktickou aplikací daňových pomůcek. Krajský soud byl pouze zavázán, aby se k této otázce v novém rozhodnutí ve věci vyjádřil, což i učinil. Tento názor byl Nejvyšším správním soudem ostatně vysloven i v novějším rozsudku ze dne 3. 9. 2009, č. j. 2 Afs 73/2008 - 134 a jeho akceptovatelnost byla výslovně potvrzena v již zmiňovaném usnesení Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2964/09. Rozpor posledně zmiňovaného rozhodnutí (respektive právního názoru v něm vysloveného) s ústavním pořádkem (principem předvídatelnosti rozhodování) tedy dán není a krajský soud nikterak nepochybil, pokud v jeho intencích postupoval. K samotné podstatě věci pak lze konstatovat, že stěžovatel v podstatě pouze neguje závěry vyslovené krajským soudem, sám však nepřináší jiné argumenty, které by tyto závěry vyvracely. Za této situace ovšem nelze než konstatovat, že právnímu názoru krajského soudu k této otázce (jak byl popsán výše) nelze z pohledu obecné i právní logiky ničeho vytknout a nelze jej tak označit za chybný. V tomto směru tedy argumentace stěžovatele neobstojí.

S tvrzením o rozporu již opakovaně zmiňovaného rozsudku zdejšího soudu č. j. 2 Afs 73/2008 - 134 s ústavním pořádkem souvisí i tvrzení stěžovatele, zpochybňující jeho relevanci z důvodu údajného porušení práva na zákonného soudce při jeho vydávání. Tato argumentace nebyla ze strany stěžovatele podepřena žádnými relevantními skutečnostmi, nicméně nepochybně směřuje k tvrzení o porušení ustanovení § 17 odst. 1 s. ř. s., zavazujícího senáty Nejvyššího správního soudu předložit věc rozšířenému senátu, chtějí-li se odchýlit od již dříve vysloveného názoru na konkrétní právní otázku. Jak však již bylo uvedeno, Ústavní soud žádnou relevantní divergenci v názoru na charakter vyměření daně v případě daňových doměrků daně z příjmů právnických osob, plynoucích ze stěžovatelem přijatého majetkového vkladu v roce 1992, pokud jde o názor vyslovený v rozsudcích č. j. 8 Afs 149/2005 – 147, a č. j. 2 Afs 73/2008 - 134, nenalezl. Za této situace by tedy předkládání věci rozšířenému senátu zdejšího soudu bylo bezpředmětné a nedošlo tak ke stěžovatelem tvrzenému zásahu do jeho práva na spravedlivý proces v předcházejícím řízení.

Krajský soud v nyní posuzovaném rozsudku jasně konstatoval, že žalovaný vycházel z údajů účetnictví společnosti OSINEK, a. s., a účetnictví stěžovatele, přičemž tento postup aproboval. Z tohoto předpokladu pak dovodil dva závěry. Prvním je již výše konstatovaný fakt, že daňová povinnost byla stěžovateli vyměřena na základě dokazování. Druhý závěr lze shrnout tak, že účetnictví je základním zdrojem informací o daňových povinnostech daňového subjektu (proto je ostatně i jeho vedení obligatorně požadováno - k tomu viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 9 Afs 193/2007 - 46, publikovaný pod č. 1597/2008 Sb. NSS); o předmětném vkladu (jeho dohodnuté ceně) přitom bylo v účetnictví obou společností účtováno shodně. S těmito závěry se Nejvyšší správní soud shoduje a pouze dodává, že daňovým orgánům nic nebránilo použít jako důkazu účetnictví jiného daňového subjektu (k obecným limitům využití důkazních prostředků zjištěných v jiných řízeních, ať již daňových či jiných, se zdejší soud vyjádřil ve svém rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Krajský soud správně dovodil, že pokud je účtování týkající se konkrétního obchodního případu u obou zúčastněných společností shodné, lze účetní údaje považovat za důkaz (zde o výši dohodnuté ceně majetkového vkladu) a lze tedy z těchto důkazů vycházet, ledaže by daňový subjekt předložil jiné důkazní prostředky, které (byly-li by osvědčeny jako důkaz) by prokázaly nesprávnost takového postupu. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že důkazy, které by údaje účetnictví skutečně zpochybnily či vyvrátily, stěžovatel nepředložil; ostatně s výjimkou rozdílné interpretace jím vedeného účetnictví to v kasační stížnosti ani netvrdí

Nelze tak přisvědčit ani námitce, že k vytvoření opravné pasivní položky došlo (jen) na základě údajů společnosti OSINEK, a. s. (souvisí s předchozí námitkou stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek), zatímco stěžovatel ve svém účetnictví o žádné pasivní opravné položce neúčtoval a správnost jeho účetnictví byla ověřena auditorem; krajský soud se údajně nevypořádal s žalobní námitkou, že daňová povinnost mu byla stanovena za použití pomůcek, a proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Krajský soud se se vznesenou námitkou vypořádal velmi pečlivě, když (na str. 11 až 13 rozsudku) konstatoval, že je povinností daňového subjektu vést účetnictví ve smyslu zákona o účetnictví tak, aby věrně zobrazovalo všechny skutečnosti, které jsou jeho předmětem. O vkladu v hodnotě

154 030 000 Kč bylo shodně účtováno u stěžovatele i u společnosti OSINEK, a. s., jako vkladatele majetku do společnosti Ferodo a. s. Stěžovatel v průběhu daňového řízení nepředložil důkaz o tom, že by cena vkládaného majetku byla jiná.

Není taktéž pravdou, že by daňové orgány nerespektovaly pokyn plynoucí z předcházejícího zrušujícího rozsudku krajského soudu, ve smyslu nutnosti doplnění skutkových zjištění pro určení hodnoty vkladu. Zde je třeba uvést, že z dostupných ocenění krajský soud zcela správně považoval právě znalecký posudek společnosti 3 Q CAPITAL v určité fázi řízení za možnost, jak se dobrat stanovení hodnoty nepeněžitého vkladu. Současně však uvedl, že je třeba závěry v něm uvedené doplnit o výpověď svědka ing. F. Tak se sice stalo (tedy skutkové podklady byly doplněny), avšak výpověď provedená dne 8. 11. 2004 nemohla, v kontextu s dalšími skutečnostmi, ke zjištění hodnoty nepeněžitého vkladu přispět (k výhradám vztahujícím se k této výpovědi viz dále). Pokud jde o (ne)použitelnost dalších podkladů, s touto problematikou se krajský soud srozumitelně a logicky vypořádal na str. 8 a 9 odůvodnění, a to i s odkazem na názor, který, ve věci se zcela shodným skutkovým základem, vyslovil již dříve zdejší soud ve věci vedené pod sp. zn. 8 Afs 149/2005. Ani těmto námitkám stěžovatele, uplatněným ve značně obecné rovině, tedy nelze přisvědčit.

Nejvyšší správní soud nevidí žádný rozpor ani ve způsobu, jakým krajský soud hodnotil zjištěné vady účetnictví stěžovatele. Jak se již vyslovil v rozsudku č. j. 2 Afs 73/2008 - 134, účetnictví daňového subjektu může být vedeno buď zcela bez závad; vykazuje-li vady, může jít o vady toliko dílčí (které nediskvalifikují účetnictví jako celek), nebo vady těžké, tedy situace, kdy účetnictví nebylo vedeno průkazným a věrohodným způsobem a jeho použití pro potřeby dokazování je potom *per se* vyloučeno. Právě rozlišení mezi oběma variantami vadného účetnictví činí v praxi často obtíže (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dostupný na www.nssoud.cz). Žalovaný, potažmo krajský soud, nicméně v projednávané věci správně dovodili, že absence řádného účtování o opravné položce se sice promítne do daňové povinnosti daňového subjektu (stěžovatele), účetnictví jako celek je však pro účely dokazování použitelné (není tedy nutný přechod na daňové pomůcky). Taktéž již dříve konstatoval, že názor auditora, který ověřil účetnictví stěžovatele, není pro správce daně závazný; daňové orgány jsou oprávněny o skutkových i právních otázkách uvážit naprosto autonomně. Totéž platí i pro potvrzení správnosti účetnictví stěžovatele státem; ten zde totiž nevystupoval ve vrchnostenském postavení, ale jako jeden z akcionářů, a proto jeho názor na věcnou správnost účetní závěrky není rozhodující. Ani od těchto závěrů nevidí Nejvyšší správní soud důvod jakkoli se odchylovat.

Pokud stěžovatel dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro rozpornost závěrů o nutnosti navození majetkoprávního vztahu mezi vkladatelem a právním předchůdcem stěžovatele, při současném odmítnutí návrhu na dodatečné ocenění tohoto vkladu, ani v tomto případě mu nelze dát za pravdu. Zde je nutno upozornit, že závěr žalovaného, dle kterého již není možné *ex post* určit majetkoprávní vztah mezi společností OSINEK, a.s., a společností Ferodo, a. s., stěžovatel v žalobě zpochybnil toliko obecně, s tvrzením o jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a vnitřní rozpornosti, kdy na straně jedné je konstatována nemožnost přesné identifikace vkládaného majetku, na straně druhé je pak po stěžovateli požadováno unesení jeho

důkazního břemene stran prokázání hodnoty tohoto vkladu (viz bod VI. žaloby). K této otázce se však již zdejší soud vyjádřil v rozsudku ze dne 31.1.2008, č. j. 8 Afs 149/2005 - 147, kde (na stejném hmotně právním základě jako v nyní projednávané věci) konstatoval, že *„...se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že za situace, kdy není najisto postaveno, jaký konkrétní majetek byl předmětem vkladu, nelze z logiky věci provést ani jeho ocenění, a to ani v podobě revizního znaleckého posudku“*. Stěžovatel tedy brojí proti rozsudku krajského soudu argumenty, které již byly v předchozích řízeních vyvráceny, respektive nebyly shledány důvodnými. Nejvyšší správní soud tak opět konstatuje, že s takto formulovanými závěry souhlasí a není podle něj důvodu se od nich odklánět. Za stěžejní lze považovat fakt, že stěžovatel nepředložil ocenění vkládaného majetku ke dni jeho vkladu (neboť nebylo provedeno), a z tohoto důvodu se v následném daňovém řízení dostal do stavu důkazní nouze (nebyl schopen prokázat svá tvrzení o výši vlastní daňové povinnosti - § 31 odst. 9 daňového řádu).

Stěžovatel dále namítá vnitřní rozpornost argumentace krajského soudu, který připouští opakované rušení předcházejících rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost jeho procesního postupu, zároveň však skutková zjištění takto opatřená bere za skutkový základ věci. Zejména upozorňuje na výslech svědka Ing. F., který byl, dle závěru Ústavního soudu, proveden nezákonně, avšak tento exces krajský soud nepovažuje za skutečnost mající vliv na rozhodnutí. I zde je na místě konstatovat, že použitelností obou svědeckých výpovědí Ing. F. se zdejší soud již opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 3. 9. 2009, č. j. 2 Afs 73/2008 - 134 (který opět stojí na identickém skutkovém základě jako nyní posuzovaná věc) k tomu uvedl, že *„[s]těžovatel především namítá rozpor v hodnocení způsobu, jakým se žalovaný vypořádal s existencí nezákonně provedeného důkazu – výslechu Ing. F. ze dne 5. 1. 2000. V názoru, že žalovaným byla existence této výpovědi na straně 7 jeho rozhodnutí zmíněna nepatřičně, jde však o exces, který neměl vliv na zákonnost samotného rozhodnutí, neboť nejde o důkaz, o který by se toto rozhodnutí opíralo, neshledává Nejvyšší správní soud nic rozporného a nepatřičného. Lze naopak souhlasit s krajským soudem, že původní výslech svědka byl žalovaným poněkud nešťastně a zcela zbytečně konstatován v odůvodnění jeho rozhodnutí; z dalších částí odůvodnění však skutečně z ničeho neplyne, že by tato výpověď byla při rozhodování jakkoli hodnocena. Naopak na str. 8 rozhodnutí žalovaného je jasně popsáno, co považoval žalovaný za podstatné z nově provedené výpovědi jmenovaného svědka a je zcela evidentní, že hodnotil pouze tuto výpověď. Pokud tedy lze vůbec hovořit o procesním pochybení žalovaného, je nutno upozornit, že podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. je důvodem pro zrušení správního rozhodnutí pouze podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. V tomto smyslu se tedy lze zcela ztotožnit s krajským soudem, pokud dovodil, že popsané pochybení žalovaného bylo spíše jen excesem, který neměl žádný vliv na zákonnost samotného rozhodnutí“*. Tento právní názor je, z důvodů výše uvedených, plně aplikovatelný i na nyní posuzovaný případ; podstatné přitom je, že obstál i z hlediska ústavní konformity, jak vyplývá z usnesení Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2964/09. Ústavní soud zde, k ústavní stížnosti stěžovatele proti výše uvedenému rozsudku zdejšího soudu, uvedl, že takový závěr nevybočuje z mezí ústavnosti; sám přitom z obsahu správního spisu ověřil, že pro potřeby dokazování byla použita pouze nově provedená výpověď a shora popsaný deficit odůvodnění rozhodnutí žalovaného nebyl takového rázu, aby ve svém důsledku zasáhl do práva stěžovatele na spravedlivý proces. V rámci této skupiny kasačních námitek zbývá konstatovat, že Nejvyšší správní soud (na rozdíl od stěžovatele) nepovažuje rozsudek

krajského soudu za nesrozumitelný a nepřehledný. Naopak odůvodnění je velmi podrobné a odráží dosavadní průběh všech řízení, která byla v dané věci vedena, i jejich výsledky.

Konečně pokud se stěžovatel dovolává překážky věci pravomocně rozhodnuté s tím, že ve věci daňové povinnosti zdaňovacích období roku 1992 a 1993, v nichž byla opravná pasivní položka vytvořena, bylo pravomocně rozhodnuto tak, že rozhodnutí žalovaného byla zrušena bez dalšího, pak ani zde nelze stěžovateli přisvědčit. Překážka věci pravomocně rozhodnuté nemohla v nyní projednávaném zdaňovacím období roku 2007 nastat, neboť o této daňové povinnosti bylo pravomocně rozhodováno až nyní. Je sice pravdou, že o daňové povinnosti zdaňovacího období roku 1992 a 1993 bylo již pravomocně rozhodnuto, ale rozhodnutí se týkala se pouze samotné existence fiskální povinnosti za tato zdaňovací období, nikoli správnosti účetnictví (viz výše). Ostatně ke shodnému závěru, podepřenému obdobnými úvahami, dospěl taktéž krajský soud. Namítanou nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů tedy Nejvyšší správní soud v rozsudku krajského soudu, na rozdíl od stěžovatele, neshledává, a pro úplnost dodává, že ke zrušení daňových rozhodnutí došlo z důvodu uplynutí prekluzívní lhůty, ve smyslu ustanovení § 47 daňového řádu; o meritu sporu nebylo rozhodováno. V této souvislosti je možné poukázat na závěry vyslovené zdejším soudem v rozsudku ze dne 29. 7. 2010, č. j. 2 Afs 19/2010 - 115 (dostupný z www.nssoud.cz). V něm se, v souvislosti s typově obdobným případem postupného odepisování hmotného majetku, zdůrazňuje, že daňový subjekt představuje ve smyslu zákona o účetnictví účetní jednotku, kterou, mimo jiné, stíhá povinnost uchovávat účetní záznamy po stanovenou dobu. Účetnictví pak představuje podklad pro stanovení základu daně a daně (viz výše), jak vyplývá i z ustanovení § 23 zákona o daních z příjmů. *„Rozsah důkazní povinnosti daňového subjektu, vážící se k prokázání vstupní ceny objektu, coby jedné z podmínek pro jeho odepisování (...), se nemění, ať byl k jejímu prokázání vyzván v rámci zdaňovacího období, u kterého byla následně ohledně stanovení daňové povinnosti konstatována prekluze, nebo v rámci daňové povinnosti za neprekludované zdaňovací období. Stran prekludovaných i neprekludovaných zdaňovacích období byla přitom vedena jedna daňová kontrola; výzva k doložení vstupní ceny pořizovaného majetku byla tedy logicky spojena se zdaňovacím obdobím, ve kterém byl tento majetek pořízen (...) Určení výše odpisu v jednotlivých zdaňovacích obdobích pak představuje pouze prostý matematický výpočet z hodnoty vstupní ceny odepisovaného majetku, v závislosti na zatřídění hmotného majetku do odpisové skupiny. Pokud by správce daně požadoval (v rámci jedné daňové kontroly) v případě všech zdaňovacích období vždy doložení vstupní ceny objektu v těchto obdobích postupně odepisovaného, neměl by takový postup žádný smysl a vedl by naopak k nepřiměřenému a nezdůvodnitelnému zatěžování daňového subjektu. Sama skutečnost, že již došlo k prekluzi práva daň (dodatečně) doměřit, ještě neznamená, že úkony v rámci této kontroly provedené v souvislosti s prekludovanými zdaňovacími obdobími jsou per se nezákonné a nelze s nimi spojovat žádné důsledky, a to ani za situace, kdy mají relevanci pro další (neprekludovaná) období (nejedná se o případ, který byl řešen Ústavním soudem pod sp. zn. IV. ÚS 29/05, kde byly vůči daňovému subjekty vyvozovány konsekvence proto, že neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k již prekludovanému období).* I v nyní posuzované věci tedy samotné zrušení rozhodnutí žalovaného za některá předcházející zdaňovací období nemůže mít vliv na použitelnost důkazů provedených v rámci společné daňové kontroly.

Stěžovatel v kasační stížnosti, v souvislosti s tvrzenou neakceptovatelností použití účetnictví společnosti Osinek a. s., pro potřeby dokazování, též namítl, že jmenovaná

společnost nebyla v předcházejícím daňovém řízení v postavení daňového subjektu (§ 6 daňového řádu) a mohla tak být pouze osobou na řízení zúčastněnou, dle ustanovení § 7 daňového řádu. Za této situace by ovšem musela vystupovat jako svědek a důkaz jejím účetnictvím by tak musel být proveden v režimu standardního dokazovaní, což se nestalo. Touto argumentací se ovšem Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť jde o námitku, která nebyla řádně uplatněna již v žalobě, ačkoli být uplatněna mohla. Taková námitka je, ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., nepřípustná a kasační soud se jí proto věcně nezabývá.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti tedy Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout (§ 110 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že žalobce byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, zde nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s řízením o kasační stížnosti nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 19. listopadu 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu