

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka 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, zastoupeného Mgr. Tomášem Mařatkou, advokátem se sídlem Dušní 8/11, Praha 1, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2009, č. j. 7064/09-1200-506035, ve věci doměření daně z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 19. 5. 2010, č. j. 59 Ca 83/2009 - 46,

takto:

Rozsudek Krajského soudu Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 19. 5. 2010, č. j. 59 Ca 83/2009 - 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

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 žalovaného ze dne 5. 8. 2009, č. j. 7064/09-1200-506035. 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.

Na základě provedené daňové kontroly bylo správcem daně zjištěno, že dne 18. 11. 2003 stěžovatel převzal od AB Banky, a. s., v likvidaci, drahé kameny v celkovém ocenění 45 370 250 Kč, které sloužily dle Smlouvy o zřízení zástavního práva k věcem movitým č. 9/M/93 ze dne 29. 3. 1993 jako zástava k úvěrové smlouvě č. 9/0/93 ze dne 15. 2. 1993 a dodatku č. 2 této smlouvy ze dne 19. 3. 1993. O převzetí těchto 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 (SOLITA a.s.) nezachycený v účetnictví zaúčtoval na vrub příslušného majetkového účtu a ve prospěch účtu mimořádných výnosů. Tím došlo ke zkreslení účetního hospodářského výsledku a k neoprávněnému snížení základu daně z příjmů, v důsledku čehož správce daně vydal výše zmíněný dodatečný platební výměr, kterým zvýšil základ daně a stanovil daňovou povinnost v nové výši.

Napadeným rozsudkem krajský soud neshledal žalobu podanou proti shora citovanému rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, 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.

Krajský soud se nejprve z moci úřední zabýval tím, zda předmětná daň byla dodatečně vyměřena v zákonné prekluzivní lhůtě, která končila dne 31. 12. 2006 a dospěl k závěru, že se tak stalo. Před jejím uplynutím byla správcem daně dne 15. 6. 2006 zahájena daňová kontrola a počala tak běžet nová prekluzivní lhůta, přičemž před jejím uplynutím dne 31. 12. 2009 byla daná daň dodatečně pravomocně vyměřena napadeným rozhodnutím žalovaného.

V návaznosti na jednotlivé žalobní body potom krajský soud konstatoval, že skutkový závěr o vlastnictví drahých kamenů úpadcem z důkazního řízení provedeného správcem daně a následně doplněném v odvolacím řízení vyplývá. Hodnocení jednotlivých důkazů odpovídá obsahům svědeckých výpovědí a krajský soud se ztotožnil též se závěrem žalovaného, dle kterého ani svědecká výpověď bývalého prokuristy úpadce JUDr. Pavla Hanuše nezvrátila závěr ohledně vlastnictví drahých kamenů úpadcem. Pokud se jmenovaný vyjadřoval k účelovosti prohlášení na úvěrové smlouvě, vypovídal tak, že se jedná o jeho domněnky. Prohlášení o vlastnictví drahých kamenů úpadcem obsažené v zástavní smlouvě však ostatní provedené důkazy nevyvrátily. Žalovaný také správně přihlédl k tomu, že v minulosti, konkrétně v průběhu finanční revize prováděné u úpadce v letech 1995 – 1996, bývalý prokurista úpadce JUDr. Pavel Hanuš neuváděl, že by úpadce vlastníkem drahých kamenů nebyl. Jeho tehdejší přístup je tak v rozporu se současnou výpovědí. Dle krajského soudu je nutné také přihlédnout k tomu, že o skutečnosti, že by snad drahé kameny byly úpadci poskytnuty k získání úvěru, aniž

by vlastnictví k nim na úpadce přešlo, se jmenovaný svědek dle svého vyjádření dozvěděl zprostředkovaně od třetí osoby (pan Winter), který se za vlastníka drahých kamenů prohlašoval, což mohlo být samozřejmě prohlášení účelové. Jestliže o drahých kamenech nebylo úpadcem dříve účtováno, neznamená to automaticky, že úpadce nebyl vlastníkem drahých kamenů. Nezahrnutí drahých kamenů do účetnictví mohlo být porušením příslušných ustanovení zákona o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb.) a prováděcích předpisů. Skutkový závěr ohledně vlastnictví drahých kamenů úpadcem tak odpovídá provedenému důkaznímu řízení, svědecká výpověď JUDr. Pavla Hanuše ani ostatní důkazy nevyvrátily tvrzení v prohlášení o vlastnictví drahých kamenů obsažené v předmětné zástavní smlouvě, na základě které byly drahé kameny úpadcem fyzicky předány AB Bance, a. s., od které je stěžovatel dne 18. 11. 2003 převzal zpět.

K námitce stěžovatele, že správce daně nevzal v úvahu názor auditora – zprávu Ing. M., dle které daný daňový případ má být posuzován podle předpisů platných k zahájení konkurzního řízení v roce 1998, krajský soud konstatoval, že není důvodná, neboť správce daně i žalovaný se předloženým důkazním prostředkem zabývaly a odůvodnily, že tuto zprávu neosvědčily jako důkaz. Daná zpráva se jako důkazní prostředek k prokázání vlastnictví drahých kamenů nevztahuje, neprokazuje sporné skutkové otázky. Také neprokazuje, že by účetnictví úpadce bylo vedeno v souladu se zákonem, tento právní závěr jsou povinny si učinit daňové orgány v daňovém řízení samy, což se stalo. Stěžovatel v žalobě jejich závěr o použití daňových a účetních předpisů platných pro zdaňovací období roku 2003 nijak konkrétně nezpochybnil; naopak v doplnění žaloby se také dovolává účetních předpisů platných pro zdaňovací období roku 2003, a to opatření ministerstva financí 1/2002.

Rovněž nedůvodná je podle krajského soudu námitka, že se žalovaný nezabýval otázkou ceny drahých kamenů v roce 2003. Žalovaný se i touto otázkou zabýval a odůvodnil, proč při doměření daně vycházel z účetnictví úpadce a znaleckých posudků použitých úpadcem v roce 2003 při prvním zaúčtování drahých kamenů. S těmito závěry však již stěžovatel nijak konkrétně nepolemizoval, neuváděl, v jakém směru měl být správcem daně a žalovaným při novém stanovení základu daně porušen zákon.

V této souvislosti krajský soud připomněl, že správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou a bylo na stěžovateli, aby řádně vymezil jednotlivé žalobní body, které musí obsahovat konkrétní skutkové i právní důvody, pro které považuje napadené rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Jako relevantně uplatněný žalobní bod proto krajský soud vůbec nehodnotil námitku dvojího zdanění s tím, že je velmi strohá a není z ní patrné, jaká ustanovení právních předpisů měl žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí porušit a z jakých konkrétních důvodů toto stěžovatel dovozuje. Z námitky nelze dovodit, jakým způsobem mělo k dvojímu

zdanění u stěžovatele dojít, z jakých konkrétních skutkových okolností tak stěžovatel soudí.

V kasační stížnosti stěžovatel ohledně důvodů jejího podání odkázal na § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Předně zpochybnil závěr ohledně vlastnictví drahých kamenů s tím, že tento neodpovídá obsahu spisu a z provedených důkazů k němu není možné dospět. Předmětné drahé kameny nebyly vlastnictvím stěžovatele, resp. úpadce, který se o jejich existenci dozvěděl od zástavního věřitele až několik let po prohlášení konkursu a vzhledem k tomu, že se podle zástavní smlouvy mělo jednat o jeho majetek, provedl stěžovatel jejich zaúčtování. Od zaměstnanců úpadce se později dozvěděl, že je úpadce nevlastnil. Jeho hlavní akcionář prováděl před prohlášením konkursu řadu nestandardních finančních operací a jak stěžovateli potvrdil bývalý prokurista i někteří členové představenstva společnosti SOLITA a.s., při sjednávání úvěrů nabízel bankám jako zástavu drahé kameny, které byly jeho osobním majetkem, nikoli vlastnictvím společnosti. Tyto skutečnosti jsou dle stěžovatele zcela jasně potvrzeny ve výpovědích bývalých zaměstnanců úpadce, jakož i dalších osob, které byly v průběhu řízení před žalovaným provedeny. S odkazem na zkreslující výklad výpovědí svědků, které krajský soud do odůvodnění napadeného rozsudku převzal, pak považoval stěžovatel za nutné doslovně citovat některé pasáže z protokolu o výslechu svědků, zejména svědka JUDr. Pavla Hanuše, bývalého prokuristy úpadce.

V tomto směru zdůraznil především odpověď jmenovaného na straně 4 protokolu o ústním jednání ze dne 2. 4. 2008, č. j. 13569/08/193930/6754, kde uvedl, že: „*...ze soupisu majetku a účetnictví, které jsem měl k dispozici, jsem zjistil, že obchodní společnost SOLITA, a. s., nikdy neměla ve vlastnictví drahé kameny ve smlouvě citované, avšak zjistil jsem, že tyto kameny poskytl pan P. W. a pokud je ve smlouvě uvedeno, že firma SOLITA, a. s., je jejich vlastníkem, nebyla to pravda, domnívám se však, že toto tvrzení bylo pouze účelové ve snaze získat od AB Banky úvěr. Domnívám se, že skutečným vlastníkem kamenů je a byl pan P. W. nebo nějaká osoba jemu spřízněná. ...V dokladech, které jsem od Ing. N. převzal, nebylo nic, co by nasvědčovalo tomu, že společnost SOLITA měla ve vlastnictví drahé kameny, nebylo tam ani to, že by společnost o jejich nákupu jednala. S ohledem na předloženou smlouvu jsem zjišťoval původ zástavy a zjistil jsem, že předmětná zástava ve formě drahých kamenů, citovaných v této smlouvě a posouzených RNDr. T., byla poskytnuta panem W., a to bez toho, že by vlastnictví k těmto drahým kamenům přešlo do vlastnictví společnosti. Pouze pro úplnost dodávám, že k čerpání úvěru od AB Banky došlo v době, kdy jsem ještě nebyl prokuristou společnosti SOLITA, avšak po mém jmenování jsem potřeboval zjistit veškeré okolnosti, o kterých jsem se zmiňoval výše a zjistil jsem takové skutečnosti, které jsem ve své výpovědi uvedl.*“

V rozhodnutí žalovaného však prohlášení, že kameny nikdy nebyly ve vlastnictví společnosti SOLITA a.s., tak, jak to uvedl svědek JUDr. Hanuš, absentuje a tvrzení jmenovaného je interpretováno zkresleně. Je zde zmíněno účetnictví, avšak svědek hovořil o dokladech, což nemusí být jenom doklady účetní. Může to být například kupní smlouva na drahé kameny, jiný nabývací titul, stvrzenka atd. Pokud drahé kameny v účetnictví úpadce nebyly, tak to jenom potvrzuje názor, že také nebyly ve vlastnictví. JUDr. Hanuš opakovaně uváděl, že přesvědčení o tom, že SOLITA a.s., drahé kameny nevlastnila, zjistil z dokladů, které měl v té době k dispozici. Pokud nenamítal, že drahé kameny nejsou v účetní evidenci při daňové kontrole vedené Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem (ještě před odvezením celého účetnictví policií), tak je nutno si dle stěžovatele položit otázku, zda se ho na to někdo zeptal a o jaké souvislosti se v té době před zahájením konkurzního řízení jednalo. Je však třeba uvést, že tato skutečnost nemůže být nějakým důkazem o vlastnictví.

Dle stěžovatele je pro celé řízení nejdůležitější zjištění, zda drahé kameny byly ve vlastnictví úpadce a nebo nebyly, přičemž pro odpověď na tuto otázku považuje svědeckou výpověď bývalého prokuristy úpadce za klíčovou. On měl přehled o všech dokumentech a měl je k dispozici, což je velmi důležité. Krajský soud se však jeho výpovědí nezabýval, převzal pouze nekriticky názor žalovaného odvolacího orgánu, ve kterém jsou záměrně vynechána důležitá prohlášení tohoto klíčové svědka (viz výše).

Jediným důkazem o tom, že úpadce drahé kameny měl vlastnit, je text zástavní smlouvy. Dle stěžovatele však věrohodnost tohoto důkazu byla významným způsobem zpochybněna provedenými výslechy svědků a odkazuje zejména na výpověď svědkyně Mgr. Evy Loudové, správkyně konkurzní podstaty AB Banky, a. s., v likvidaci, která na straně 4 protokolu o ústním jednání ze dne 28. 5. 2008, č. j. 17910/08/193930/6754, uvedla: „*vzhledem k tomu, že jsem měli zástavní smlouvu a kameny jsme drželi, nezkoumali jsme, kdo je vlastníkem a pokud vím, tak se to v bance ani nikdy neřešilo. JUDr. Z. mi nikdy neříkal, že by se někdy diskutovalo o tom, ve vlastnictví koho ty kameny jsou. Tehdy se ještě nevedl rejstřík zástav jako dnes. Tehdy banka vzala drahé kameny do zástavy a nebylo pro banku důležité, komu ty kameny patří, důležité bylo krytí úvěru. Banka neměla důvod zjišťovat skutečného vlastníka. Banka kameny vrátila JUDr. Svobodovi* (správci konkurzní podstaty úpadce – SOLITA a.s., pozn. Nejvyššího správního soudu), *aby nemusela nést náklady s prodejem zástavy...*“. Touto výpovědí, která nebyla vzata v potaz, přitom dle názoru stěžovatele jmenovaná svědkyně potvrdila vyjádření svědka JUDr. Hanuše, který k tomu, že v zástavní smlouvě je jako vlastník drahých kamenů uveden úpadce (SOLITA a.s.), uvedl, že toto bylo pouze účelové ve snaze získat (od AB Banky, a. s.) úvěr.

Stěžovatel je proto i nadále přesvědčen o tom, že se jednalo o majetek třetí osoby, ze kterého nelze vyměřit daň, což potvrzuje rovněž skutečnost, že o drahých

kamenech nebylo až do roku 2003 účtováno, jak již bylo uvedeno výše. Pro závěr o tom, že nějaká osoba je vlastníkem majetku, nemůže stačit, že tato skutečnost je uvedena v zástavní smlouvě. V předmětném řízení zcela absentuje jakákoli zmínka o nabývacím titulu či o způsobu nabytí předmětného majetku – drahých kamenů. Pokud tedy v rámci řízení nebyly prokázány zákonné podmínky pro nabytí předmětných kamenů, má stěžovatel za to, že není možné učinit závěr, že tyto byly ve vlastnictví úpadce.

Vedle těchto okolností se měl krajský soud dle stěžovatele (navíc z úřední povinnosti v rámci posouzení dodržení prekluzívní lhůty pro vyměření daně) zabývat též otázkou, zda se v daném případě nejednalo o účetní případ zcela odlišného období. Poukázal přitom na zprávu o výsledku daňové revize, kterou provedlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem v období od 5. 10. 1995 do 9. 2. 1996, v níž se na straně 47 píše o drahých kamenech jako o majetku úpadce nezachyceném v účetní evidenci. Z toho je zřejmé, že se nemůže jednat o nově zjištěný majetek. Tato skutečnost rovněž vyplývá i z toho, že kameny měly být jako majetek ve vlastnictví úpadce uloženy v bance jako zástava v roce 1993. Došlo proto k nesprávné aplikaci opatření ministerstva financí 1/2002, kterým se stanoví postupy účtování při konkursu a vyrovnání, konkrétně odst. 5 čl. III., který lze uplatnit pouze na nově zjištěný majetek, zatímco v daném případě o takový majetek nešlo. Dle stěžovatele se jednalo o nezjištěný majetek nezaúčtovaný v účetnictví a pokud jeho nabytí nebylo daňově zohledněno, důsledky tohoto pochybení se nemohly vztahovat k účetnímu období roku 2003, ale k účetnímu období, v němž měl úpadce předmětné drahé kameny získat do svého vlastnictví (dle závěrů soudu by se tak muselo stát před rokem 1998).

Stěžovatel rovněž nesouhlasí s názorem krajského soudu v otázce ocenění drahých kamenů. Krajský soud jeho námitky odmítl v podstatě jen proto, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí o ceně kamenů zmínil. Uvedl, že znalecký posudek z roku 2005 není dostačujícím důkazem o jejich ceně v roce 2003, kdy o nich bylo účtováno; zcela stranou však ponechal skutečnost, že daň vyměřil na základě ocenění z roku 1992, které bylo novým znaleckým posudkem zásadně zpochybněno. Z nového znaleckého posudku vyplývá zcela jednoznačně, že předmětné drahé kameny mají cenu podstatně nižší, než byla cena, ze které byla vyměřena daň. Jejich skutečnou cenou se však nezabýval ani žalovaný ani krajský soud. I v případě, kdyby úpadce skutečně byl vlastníkem drahých kamenů, mu tedy neměla být daň vyměřována na základě jejich ocenění z roku 1992.

V souvislosti s tím, že krajský soud nehodnotil námitku dvojího zdanění jako relevantně uplatněný žalobní bod, stěžovatel uvedl, že v tomto směru nebyl krajským soudem nijak upozorněn ani vyzván k doplnění žaloby. Pokud sám soud rozhoduje, který z uplatněných žalobních bodů (námitek) bude projednávat a který nikoli, považuje to stěžovatel v rozporu se zásadami, které ovládají soudní řízení správní, zejména zásadou dispoziční. Navíc, pokud mu krajský soud vytýká

neuvedení právních předpisů, které měly být napadeným rozhodnutím žalovaného porušeny, poukazuje stěžovatel na to, že žádná taková povinnost z právních předpisů nevyplývá.

Na základě všech výše uvedených skutečností stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření k předložené kasační stížnosti odkázal na svá předešlá vyjádření, která jsou obsažena ve spisové dokumentaci. Ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu pak uvedl, že se plně ztotožňuje s právním názorem vysloveným v předmětné věci, kterým se též cítí vázán. Podle jeho názoru se krajský soud se všemi námitkami stěžovatele řádně vypořádal a rozhodnutí obsáhle odůvodnil. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

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. 2 a 3 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

Podstatou projednávané věci je dodatečné zdanění drahých kamenů, které byly v roce 1993 předány jako zástava AB Bance, a. s., 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.

Rozhodující správní orgány, potažmo krajský soud, v tomto směru vycházely ze znění zástavní smlouvy, dle které se v případě daných drahých kamenů mělo jednoznačně jednat o majetek stěžovatele, resp. úpadce – společnosti SOLITA a.s. Dle této smlouvy (o zřízení zástavního práva k věcem movitým č. 9/M/93) ze dne 29. 3. 1993 totiž jmenovaná společnost zastoupená Ing. M. K. a Ing. A. H. výslovně prohlásila, že je výhradním vlastníkem předmětných kamenů (vybroušených přírodních rubínů a vybroušených rubínů) v celkové hodnotě 45 370 250 Kč. Současně reflektovaly též faktické jednání stěžovatele, které odpovídalo tomu, jako by se jednalo o majetek úpadce.

Stěžovatel o existenci drahých kamenů, které byly uloženy u AB Banky, a. s., věděl již někdy v roce 1998, avšak dle svého vyjádření neměl prostředky v konkurzní podstatě, aby mohl dané kameny spravovat. 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.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu je nutno z popsaného skutkového stavu vycházet. Na tomto nic nemění ani opakovaně namítaná skutečnost, že o drahých kamenech nebylo účtováno dříve, jak správně poznamenal krajský soud s tím, že nezahrnutí drahých kamenů mohlo být porušením příslušných ustanovení zákona o účetnictví a prováděcích předpisů. Ani z výpovědí svědků v tomto směru nevyplývá odlišný závěr.

Žalovaný jako odvolací orgán uložil správci daně, aby v souladu s § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), odstranil vady řízení a doplnil odvolací řízení o svědeckou výpověď bývalého prokuristy úpadce JUDr. Hanuše a bývalých členů představenstva úpadce: P. W., Ing. A. H. a Ing. M. K., případně o další důkazní prostředky, pokud přispějí k co nejúplnějšímu zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Správce daně proto, vedle dalších osob, provedl výslech jmenovaných s výjimkou P. W., který má německé státní občanství a německé daňové správě se ho v rámci mezinárodní spolupráce nepodařilo vypátrat.

Ing. K. k vlastnictví drahých kamenů uvedl, že: „*...je to již dlouho, nepamatuji se na nic*“ (viz protokol o ústním jednání ze dne 4. 3. 2008, č. j. 6695/08/193930/6754); Ing. H. poznamenal, že: „*...nějaké drahé kameny Solita vlastnila, to vím, ale jakým způsobem je nabyla a odkud, to už si po 15 letech skutečně nevzpomínám*“ (viz protokol o ústním jednání ze dne 4. 3. 2008, č. j. 6697/08/193930/6754).

Ani jedna ze těchto svědeckých výpovědí tedy nijak nezpochybňuje, že se v případě drahých kamenů jedná o vlastnictví úpadce, stejně jako je tomu i u dalších svědeckých výpovědí, které správce daně provedl, včetně svědecké výpovědi Mgr. Evy Loudové správkyně konkurzní podstaty AB Banky, a. s., v likvidaci, které se stěžovatel dovolává. Touto výpovědí bylo pouze potvrzeno, že stěžovatel o drahých kamenech věděl a nechal je u banky s tím, že jejich vlastnictví jmenovaná svědkyně nepotvrdila, ale ani nevyvrátila, neboť dle jejího vyjádření: „*...jestli to byly kameny společnosti SOLITY, a. s., nebo třetí osoby, to banku nezajímalo a vlastnické vztahy nezkoumala z důvodu detence, tedy držení. Kameny byly u nás, pan JUDr. Svoboda uznal pohledávku se zástavním právem, nezpochybnil žádné z dnes předložených dokumentů* (včetně zástavní smlouvy, pozn. Nejvyššího správního soudu). *V roce 2003 nás JUDr. Svoboda požádal o navrácení kamenů, aby je mohl*

zpeněžit“ (viz protokol o ústním jednání ze dne 28. 5. 2008, č. j. 17910/08/193930/6754).

V podstatě jediným protichůdným tvrzením je tak svědecká výpověď JUDr. Hanuše, dle kterého úpadce nikdy neměl dané drahé kameny ve svém vlastnictví. Tuto výpověď však nelze vyjmout z kontextu celé věci, který naopak nasvědčuje vlastnictví úpadce. V souladu s tím postupoval i sám stěžovatel, který jako správce konkurzní podstaty úpadce jednal s cílem držet, užívat a nakládat s drahými kameny podle své úvahy a ve svém zájmu (viz výše).

Se stěžovatelem lze jistě souhlasit potud, že pokud v průběhu finanční revize prováděné u úpadce v letech 1995 - 1996 JUDr. Hanuš neuváděl, že úpadce není vlastníkem drahých kamenů, toto samo o sobě není a ani nemůže být důkazem o vlastnictví těchto kamenů. Nicméně s přihlédnutím k tomu, že ve zprávě o výsledku této finanční revize 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. Pokud JUDr. Hanuš nyní tvrdí, že po jeho jmenování prokuristou zjišťoval majetek úpadce, bylo by logické a konzistentní, kdyby vlastnictví drahých kamenů zpochybnil již v roce 1996. S uvedeným jmenováním JUDr. Hanuše prokuristou úpadce navíc souvisí další relevantní okolnost, a sice to, že v době uzavření zástavní smlouvy jmenovaný prokuristou úpadce ještě nebyl a okolnosti ohledně majetku úpadce zjišťoval až zpětně. Jeho tvrzení ve vztahu k předmětným drahým kamenům vychází v podstatě pouze ze sdělení P. W., kterého se však v rámci daného daňového řízení nepodařilo vyslechnout.

Za této situace lze dle názoru Nejvyššího správního soudu souhlasit s krajským soudem, který se ztotožnil se závěrem žalovaného, že svědecká výpověď bývalého prokuristy úpadce JUDr. Hanuše nezvrátila závěr ohledně vlastnictví drahých kamenů úpadcem.

Svědecká výpověď je jedním z důkazních prostředků, kterým lze zjistit stav věci a který je pro tyto účely v daňovém řízení běžně aplikován s tím, že jeho výsledné využití je podmíněno další fází řízení, a sice hodnocením důkazů, které musí respektovat zásadou volného hodnocení důkazů uvedenou v ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Jedná o myšlenkovou činnost, která nesmí obsahovat formy libovůle či nelogičnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2006, č. j. 2 Afs 83/2005 - 72; obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006 - 73 či ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, publikovaný pod č. 1702/2008 Sb. NSS, vše dostupné z www.nssoud.cz).

Je proto nezbytné, aby bylo přihlédnuto ke všemu, co bylo v řízení zjištěno nebo v něm vyšlo najevo, aby závěr správního orgánu o skutkovém stavu věci vycházel z důkazů ve správním spise obsažených a aby jeho argumentace byla založena na zásadách logiky, což bylo v projednávané věci naplněno. Zástavní smlouva, jakož i jednání stěžovatele, jasně svědčí tomu, že v případě daných drahých kamenů se jedná o vlastnictví úpadce, což s výjimkou JUDr. Hanuše nikdo jiný z vyslechnutých svědků, včetně dvou bývalých členů představenstva úpadce, kteří zástavní smlouvu přímo podepisovali, nezpochybnil.

Námitka stěžovatele vztahující se ke skutkovému zjištění ohledně vlastnictví drahých kamenů proto není důvodná. Stejně tak je tomu i v případě dalších dvou kasačních námitek stěžovatele, které se týkaly následujících otázek: (i) příslušného účetního období, v němž mělo být o drahých kamenech účtováno, a to v návaznosti na zprávu nezávislého auditora – Ing. M.; (ii) ocenění drahých kamenů. K oběma těmto námitkám je třeba souhrnně předeslat, že ani jednu z předestřených otázek krajský soud neposuzoval věcně.

Krajský soud pouze ověřil, zda se danými otázkami správce daně, resp. žalovaný jako odvolací orgán zabýval a zdůvodnil svůj postup, tj. ad (i) - proč neosvědčil zprávu auditora jako důkaz a vycházel z toho, že o drahých kamenech mělo být účtováno podle daňových a účetních předpisů platných pro zdaňovací období roku 2003, ad (ii) - proč v případě ceny drahých kamenů vycházel původního znaleckého posudku z roku 1992 a použitého samotným úpadcem v roce 2003, nikoli z nového znaleckého posudku z roku 2005, kterým byla odhadnuta podstatně nižší cena předmětných kamenů.

Nastíněný postup krajského soudu je důsledkem přísné dispoziční zásady v řízeních před správními soudy, kdy procesní úkony účastníka řízení zásadním způsobem ovlivňují jak zahájení řízení, tak jeho průběh i samotné rozhodnutí. Je-li proto podán návrh (žaloba), pak musí takové podání splňovat především obecné obsahové náležitosti podání, jež upravuje § 37 odst. 3 s. ř. s., podle něhož z každého podání musí být zřejmé, čeho se týká, kdo jej činí, proti komu směřuje, co navrhuje, a musí být podepsáno a datováno. Vedle uvedených obecných náležitostí je však nutno ještě splnění náležitostí, které pro příslušný návrh (žalobu) vyplývají i ze zvláštních ustanovení o řízení v části třetí hlavy druhé s. ř. s. Nejde při tom o to, aby krajské soudy formalisticky trvaly na naplnění litery zákona, ale o to, aby žaloba mohla být dostatečným podkladem pro poskytování spravedlivé ochrany veřejným subjektivním právům v rámci soudního řízení.

V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu kromě oněch obecných náležitostí musí žalobce uvést i další náležitosti, mezi které podle § 71 odst. 1 s. ř. s. patří:

a) označení napadeného rozhodnutí a den jeho doručení nebo jiného oznámení žalobci,

b) označení osob na řízení zúčastněných, jsou-li žalobci známy,
c) označení výroků rozhodnutí, které žalobce napadá,
d) žalobní body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné,
e) jaké důkazy k prokázání svých tvrzení žalobce navrhuje provést,
f) návrh výroku rozsudku.

Jednou ze zvláštních náležitostí žaloby je tedy i označení důvodů, pro něž předmětné rozhodnutí žalobce napadá – tzv. žalobních bodů. Ty musí žalobce naplnit konkrétním a jedinečným obsahem specifikujícím jak skutkové tak právní důvody, pro které považuje rozhodnutí soudu za nezákonné nebo nicotné. Žalobce je tedy povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, z jakých důvodů je rozhodnutí nezákonné (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Naznačené obsahové vymezení žalobního bodu bylo dále rozebráno a blíže specifikováno v nedávném rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, www.nssoud.cz, dle kterého: „*náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí; právní důvody nezákonnosti (či nicotnosti) napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum*“.

Je proto třeba trvat na nutnosti náležitého obsahového vymezení každého žalobního bodu, které potom představuje meze, v jejichž rámci soud napadené rozhodnutí přezkoumává (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Má-li krajský soud přezkoumat napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, je nanejvýš logické, aby tyto žalobní body byly alespoň v základních rysech vymezené a konkretizované tak, jak ve výše citovaném rozhodnutí označil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu; pouze v takovém případě je umožněno krajskému soudu provést přezkum správního rozhodnutí.

Rozsah a míra přezkumu ve správním soudnictví je tedy zásadním způsobem určována obsahem žaloby, tzv. žalobními body a v tomto ohledu považuje Nejvyšší správní soud za nutné poukázat na obsah žaloby v právě projednávané věci, která byla doručena krajskému soudu dne 5. 10. 2009 a doplněna dne 6. 10. 2009. Stěžovatel v ní správci daně, resp. žalovanému odvolacími orgánu mj. vytýkal, že:

ad (i) „*nevzal v úvahu názor auditora, že daňový případ má být posuzován podle předpisů platných k zahájení konkurzního řízení a ne podle daňových předpisů platných pro rok 2003*“, ad (ii) „*otázkou ceny drahých kamenů v roce 2003 se vůbec nezabýval*“. V rámci takto uplatněných žalobních bodů je proto potřeba hledět i na jejich posouzení ze strany krajského soudu.

K prvnímu z nich krajský soud správně uvedl, že názorem, resp. zprávou auditora, se správce daně i žalovaný zabývali a odůvodnili, proč ji neosvědčili jako důkaz a proč použili daňové a účetní předpisy platné pro zdaňovací období roku 2003. 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, míjí se s důvody napadaného 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 nezbýval, 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.

Obdobným způsobem byla v žalobě vznesena i námitka, v níž bylo žalovanému vytýkáno, že nezjišťoval, zda v daném případě nedochází k dvojímu zdanění. Krajský soud ji však nevyhodnotil jako relevantně uplatněný žalobní bod, což stěžovatel v kasační stížností napadá s tím, že krajským soudem v tomto směru nebyl nijak upozorněn ani vyzván k doplnění žaloby.

Pokud jde o nezbytnost výzvy k doplnění žalobního bodu, Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích opakovaně uvedl, že v případech, kdy žaloba neobsahuje žádný žalobní bod a zároveň již není objektivně možné, že by žalobce žalobní bod ve lhůtě pro podání žaloby doplnil, neexistuje zákonná povinnost soudu vyzývat žalobce k odstranění těchto vad ve smyslu § 37 odst. 5 s. ř. s., neboť takto široce pojímaná povinnost soudu by odporovala zásadě dispoziční a zásadě koncentrace řízení, v souladu s nimiž je řízení o žalobě koncipováno (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2003, č. j. 2 Azs 9/2003 - 40, publikovaný pod č. 113/2004 Sb. NSS). Jestliže ale žaloba obsahuje alespoň v hrubých rysech vymezený žalobní bod, není na místě ji odmítat, nýbrž je třeba žalobce podle § 37 odst. 5 s. ř. s. vyzvat k doplnění žalobního bodu, tak aby mohl být soudem přezkoumán (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 9. 2004, č. j. 2 Azs 105/2004 - 35, nebo ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Azs 158/2006 - 85, oba dostupné na www.nssoud.cz).

V dané věci je tedy podstatné, zda se v případě zmíněné žalobní námitky jednalo o žalobní bod. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud nesouhlasí s krajským soudem, dle kterého je námitka dvojího zdanění: „*...velmi strohá a není z ní patrné, jaká ustanovení právních předpisů měl žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí porušit a z jakých konkrétních důvodů toto stěžovatel dovozuje. Z námitky se nepodává, jakým způsobem mělo k dvojímu zdanění u stěžovatele dojít, z jakých konkrétních skutkových okolností tak stěžovatel soudí.*“ Předmětná námitka sice skutečně nebyla nijak obsáhlá ani právně propracovaná, nicméně svými základními rysy odpovídá předchozím žalobním námitkám, kterými se krajský soud zabýval a Nejvyšší správní soud má za to, že tak měl učinit i v případě této námitky; z jejího obsahu je jednoznačné, že žalovanému je vytýkáno, že nezjišťoval, zda v daném případě nedochází k dvojímu zdanění drahých kamenů s tím, že: *...pokud by se úpadce jejich vlastníkem skutečně stal (na základě kupní či obdobné smlouvy), měl daň z příjmu platit prodejce; pokud by je získal darem, měl k okamžiku nabytí platit daň darovací*“.

Je třeba poukázat doplnění odvolání ze dne 19. 10. 2007 (strana 3), v němž stěžovatel v rámci námitky zpochybňující posouzení drahých kamenů jako „nově zjištěného majetku“, o kterém mělo být účtováno podle předpisů platných v roce 2003, argumentaci týkající se porušení zásady dvojího zdanění uplatnil.

Krajský soud měl tedy obdobně jako v případě dvou předchozích námitek ad (i) a (ii) ověřit, zda a případně jakým způsobem se žalovaný s argumentací stěžovatele ve svém rozhodnutí vypořádal, namísto toho, aby bez dalšího odmítl její přezkum s poukazem na to, že se nejedná o relevantní žalobní bod.

Jak již bylo uvedeno výše, správní soudnictví je sice ovládáno dispoziční zásadou, které odpovídá povinnost žalobce uvést konkrétní žalobní bod a vymezit ho jako po stránce skutkoví, tak právní. Na toto vymezení však nelze klást nepřiměřené nároky a odmítat soudní přezkum i za situace, kdy je žalobní bod v žalobě obsažen, avšak není skutkově či právně zcela dotažený a precizní. Tato skutečnost, v závislosti na posouzení každého individuálního případu, může mít samozřejmě vliv na rozsah a míru přezkumu, včetně hloubky argumentace, případně může vést k výzvě soudu adresované žalobci podle § 37 odst. 5 s. ř. s. s tím, aby daný žalobní bod doplnil. Nelze však bez dalšího soudní přezkum odmítnout. To by bylo možné pouze v případě, že žalobní bod není uplatněn vůbec, tj., že žalobce svá tvrzení nijak skutkově a právně nevymezil a zároveň je již v zákonné lhůtě pro podání žaloby ani objektivně vymezit nelze, a proto se krajský soud jeho tvrzením nemůže vůbec zabývat a poskytnout mu soudní ochranu. Pouze v takovém případě je možné odmítnutí soudního přezkumu bez dalšího, aniž by takový postup bylo možné soudu vytknout jako odepření spravedlnosti (denegatio iustitiae); srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 2. 1995, sp. zn. IV. ÚS 145/94, publikovaný pod č. 11 Sb. n. u. US, sv. 3, str. 57, dostupný též z http://nalus.usoud.cz.

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 a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Krajský soud je v dalším řízení povinen vypořádat se s žalobní námitkou týkající se tvrzeného nevypořádání porušení zásady dvojího zdanění, a to zcela v intencích jejího vymezení stěžovatelem, tj. v tom smyslu, zda se jí žalovaný odvolací orgán, v kontextu uplatněném v doplnění odvolání (viz výše), zabýval.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne 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 20. ledna 2011

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu