



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce **Federal-Mogul Friction Products, a. s.**, zastoupeného Mgr. Jaroslavem Míkovcem, advokátem v Praze 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 29. 7. 2005, č. j. 31 Ca 69/2005 - 66,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 7. 2005, č. j. 31 Ca 69/2005 - 66 **se zrušuje** a věc **se** tomuto soudu **vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobami podanými u Krajského soudu v Hradci Králové se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení blíže uvedených rozhodnutí žalovaného, jimiž mu byla, ve spojení s rozhodnutími správce daně – Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí, doměřena důchodová daň za zdaňovací období roku 1992 a daň z příjmů právnických osob za období let 1993 - 2002. Krajský soud, poté co rozhodl o spojení věcí ke společnému řízení, všechny žaloby jako nedůvodné zamítl.

V odůvodnění svého rozsudku krajský soud uvedl, že podstatou projednávané věci bylo posouzení způsobu, jakým byl zaúčtován majetkový vklad společnosti Osínek, a. s. do společnosti Ferodo, a. s. (tehdejší obchodní jméno respektive firma stěžovatele), který byl poskytnut jako protiplnění za emitované akcie v nominální hodnotě 4 500 000 Kč. Rozhodnutí, kterými byla stěžovateli v souvislosti s touto transakcí daňovými orgány vyměřována důchodová daň, respektive daň z příjmů právnických osob, byla v minulosti opakovaně krajským soudem rušena; v jednom případě, kdy byla žaloba zamítnuta, byl rozsudek krajského soudu zrušen

Ústavním soudem. Nyní vydaný rozsudek je tedy v pořadí již pátým v této věci. Krajský soud uvedl, že od samého počátku bylo stěžovateli ze strany daňových orgánů vytýkáno, že neprovedl zákonem předepsané ocenění vkládaného majetku, jakkoli ho k tomu zavazovalo ustanovení § 165 odst. 2 obchodního zákoníku. Dle názoru daňových orgánů za situace, kdy byl do společnosti vkládán majetek, o jehož hodnotě bylo účtováno toliko v účetních cenách vkladatele, bylo povinností příjemce (stěžovatele) tento vklad zaúčtovat jako opravnou položku, kde by na straně jedné byla uvedena účetní hodnota vloženého majetku zachycená v aktivech, na straně druhé pak dohodnutá cena při převzetí vkladu (dle znaleckého posudku), a to v pasivech. Na základě pokynů krajského soudu (vyjádřených ve formě právního názoru ve zrušujících rozsudcích) se správce daně zaměřil na zjištění, jaká byla hodnota vkladu (ke dni jeho realizace) dle odborného ocenění. Akceptovatelné ohodnocení vkladu však stěžovatelem předloženo nebylo a nepodařilo se je zajistit ani daňovým orgánům. Všechny důkazní prostředky předložené či navrhované stěžovatelem nebyly způsobilé nahradit absenci stěžejního důkazu, který měl být již zmiňované znalecké ohodnocení vkladu při jeho realizaci. V této souvislosti krajský soud konstatoval, že znalecký posudek vypracovaný kanceláří X (dále též „X“) sice v určité fázi řízení považoval za částečné vodítko pro stanovení hodnoty předmětného vkladu, to ovšem za předpokladu jeho doplnění o výpověď svědka Ing. F. Tuto výpověď však nelze považovat za dostačující doplnění, které by z původního znaleckého ocenění vytvořilo důkaz splňující požadavky § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Jednotlivé odpovědi svědka byly totiž pouze rámcové a obecné a nemohly proto nahradit nebo alespoň doplnit důkaz, jež má být založen na přesných údajích a výpočtech. Krajský soud též akceptoval názor žalovaného, dle kterého je v daném čase již nereálné navodit majetkoprávní stav, který zde existoval k datu 1. 6. 1992; znalecké posouzení již nemůže prokázat, jaký majetek k určenému datu existoval a jaký byl tedy předmětem vkladu. Z tohoto důvodu proto odmítl též provedení dalšího (revizního) znaleckého posudku v této věci. Na základě těchto skutečností krajský soud uzavřel, že stěžovatel v otázce skutečné hodnoty předmětného vkladu neunesl své důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu), neboť neprokázal všechny skutečnosti, které uvedl v daňových přiznáních nebo k jejichž průkazu byl vyzván správcem daně.

Krajský soud odmítl jako nedůvodnou též námitku stěžovatele poukazující na prekluzi práva doměřit daň za zdaňovací období let 1992 a 1993. K tomu uvedl, že ze správního spisu je zřejmé, že za zdaňovací období roku 1992 byla důchodová daň vyměřena dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 3. 1996, za zdaňovací období roku 1993 byl platební výměr vydán dne 3. 9. 1997. Je tedy nepochybné, že v obou případech byla daňová povinnost uložena před uplynutím desetileté prekluzivní lhůty; z úpravy ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu přitom nelze dovodit, že by rozhodnutí o vyměření daně muselo být v této lhůtě pravomocné.

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel včas podanou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především zopakoval svůj názor, dle kterého právo doměřit mu důchodovou daň za rok 1992 a daň z příjmů právnických osob za rok 1993 prekludovalo již před vydáním (krajským soudem nyní přezkoumaných) rozhodnutí žalovaného. Daň za toto zdaňovací období byla vyměřena až v roce 2005, tedy po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty vyplývající z ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel uvedl, že byla-li již dříve daňovými orgány daň vyměřena (v letech 1996 a 1997), nelze nevidět, že příslušná daňová rozhodnutí byla následně soudem pro nezákonnost zrušena. Vzhledem k tomu nemohou tato rozhodnutí představovat pravomocné vyměření daně; opačný výklad by byl v rozporu s ústavním principem práva

na spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod) a možností ukládat fiskální povinnosti výlučně na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny). Smyslem zavedení objektivní lhůty uvedené v § 47 odst. 2 daňového řádu je ochrana daňových subjektů před nadměrně dlouhým daňovým řízením; nejsou-li daňové orgány v důsledku vlastních opakovaných porušení zákona schopny vydat rozhodnutí v této lhůtě, právo státu vyměřit daň zaniká. Přijetí opačného výkladu by vedlo k situaci, kdy by daň bylo lze doměřovat po neomezenou dobu, pokud by první rozhodnutí o vyměření daně bylo vydáno v zákonem stanovené lhůtě. Krajský soud se přitom nevypořádal s argumentací stěžovatele namítající prekluzi, soustředil se toliko na jeho vedlejší argumentaci, týkající se posouzení, zda daň musí být v této lhůtě stanovena pravomocně či nikoli. K této stížní námitce stěžovatel uzavřel, že věc byla po právní stránce posouzena nesprávně; dílem jsou závěry krajského soudu nepřezkoumatelné.

Dne 21. 1. 2008 obdržel Nejvyšší správní soud doplnění kasační stížnosti. Stěžovatel v tomto podání zejména zopakoval a rozvedl svou přecházející argumentaci k tvrzené prekluzi práva doměřit daň důchodovou a daň z příjmů právnických osob za shora uvedená zdaňovací období. Nad rámec původně uplatněných námitek dále stěžovatel vznesl námitku prekluze tříleté lhůty stanovené pro doměření daně ve smyslu § 47 daňového řádu, a to v případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 1994 až 1996, 1999 a 2000. Tato svá tvrzení podrobně rozvedl, přičemž současně vyjádřil názor, že by Nejvyšší správní soud měl k těmto nezákonnostem přihlídnout i bez toho, že by byly uplatněny již v předcházejícím řízení před krajským soudem.

Stěžovatel dále namítl rozpor rozhodnutí žalovaného s ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu, a to v důsledku použití nezákonně získaného důkazu. Jedná se o výpověď Ing. F., která byla Ústavním soudem (v řízení vedeném pod sp. zn. I. ÚS 425/01) označena za nezákonně provedený důkaz. Kromě nově provedené svědecké výpovědi (na kterou odkazuje v odůvodnění rozsudku i krajský soud) však byla za podklad všech nově vydaných rozhodnutí žalovaného použita i část výpovědi původní, o čemž svědčí i totožné znění výpovědi jmenovaného svědka s jeho výpovědí v roce 2000. Za důkaz pro rozhodnutí o doměření daně byl tak použit i důkaz nezákonně provedený, tedy pro potřeby dokazování nepoužitelný. Krajský soud tuto námitku stěžovatele označil za nedůvodnou, neodůvodnil však proč.

Dále stěžovatel uvedl, že krajský soud svým rozsudkem aproboval nesprávnou interpretaci a aplikaci ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Zdůraznil, že kromě dříve soudem akcentovaných důkazních prostředků byly správci daně poskytovány i informace týkající se majetku stěžovatele, i návrhy, jak se hodnoty předmětného vkladu dobrat (zde stěžovatel odkázal na svá podání ze dne 5. 11. a 15. 12. 2004). Tyto důkazní prostředky a návrhy byly dílem odmítnuty, dílem k nim nebylo vůbec přihlídnuto. Dle názoru stěžovatele správce daně nemůže bez dalšího uzavřít, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, pokud neprovede jím navržené důkazy, nebo nezdůvodní, proč tyto důkazní prostředky neakceptoval. Pokud má správce daně pochybnosti o důkazních prostředcích navrhovaných daňovým subjektem, přenáší se důkazní břemeno na něj, neboť je povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 daňového řádu); musí být též dodržena zásada „rovnosti zbraní“, jak je dovozována judikaturou Ústavního soudu.

Krajský soud, dle názoru stěžovatele, dále zasáhl do jeho práva na spravedlivý proces tím, že změnil svůj již dříve vyjádřený závazný právní názor. Stěžovatel uvedl, že všechna předchozí rozhodnutí krajského soudu (vydaná od roku 1999) vycházejí při posouzení zásadní skutkové otázky, kterou je hodnota nepeněžitého vkladu, z předpokladu, že v tomto směru bude třeba vyžádat si od původních zpracovatelů posudku (X a společnosti Bankers Trust International)

jejich doplnění. Současně soud vyslovil názor, že ocenění provedené X „je určitým vodítkem ke posouzení hodnoty tohoto majetku, jenž byl s určitým časovým odstupem vložen do společného podniku“. Krajský soud tedy vyslovil závazný právní názor, dle kterého výši hodnoty nepeněžitěho vkladu dodatečně stanovit lze, a to cestou doplnění původního ocenění provedeného X. Tento názor byl pro účastníky řízení závazný, a proto byl v tomto smyslu proveden i opakovaný výsledek Ing. F., který ocenění pro X vypracovával. Pokud v nyní posuzované věci krajský soud použitelnost tohoto znaleckého posudku odmítl, jde o závěr vnitřně rozporný a nesrozumitelný, a to zejména v kontextu s požadovaným provedením výslechu Ing. F.. Změna právního názoru soudu vede navíc k odepření práva efektivního hájení procesních práv účastníka předcházejícího správního řízení, ve smyslu stěžovatelem blíže zmiňované judikatury Ústavního soudu.

Kasační stížností je konečně rozporován postup krajského soudu, který neakceptoval provedení navrhovaného revizního znaleckého posudku. Bez dalšího přitom odmítl vypracování posudku vycházejícího z dříve již provedeného ocenění společností Audit & Consulting Experts, Společnost auditorů, poradců a znalců, spol. s. r. o. (dále jen „A & CE“) za situace, že nebude použitelný posudek od X. Přitom právě použitelnost posledně zmiňovaného znaleckého posudku ve svém předcházejícím rozsudku soud konstatoval. Krajský soud navíc bez dalšího uzavřel, že „v daném čase je již nereálné navodit majetkoprávní stav aktuální k datu 1. 6. 1992“, čímž předjímal odpověď na otázku, ke které je třeba disponovat odbornými znalostmi. V tomto směru tedy stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost i nedostatek důvodů.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci zdůraznil, že stěžovatel nedoložil ocenění majetkového vkladu a neprokázal tuto spornou skutečnost ani jiným způsobem. Odmítl přitom tvrzení, že by stěžovateli bylo v předkládání důkazních prostředků jakkoli bráněno; stěžovatel byl naopak ke splnění své důkazní povinnosti vyzýván. Pokud jde o názor krajského soudu týkající se použitelnosti ocenění provedeného X (jak byl vyjádřen v předchozím rozsudku), zde nešlo o závazný právní názor, dle kterého by výše hodnoty nepeněžitěho vkladu mohla být stanovena dodatečně. Stěžovatel nepředložil důkaz o dohodnuté ceně; cena stanovená dle znaleckého posudku (podařilo-li by se ji určit) by byla jen podkladem pro dojednání ceny smluvními stranami. Zcela v souladu s tím tedy krajský soud přistupoval k možnému doplnění znaleckého posudku pouze jako k určitému vodítku pro stanovení dohodnuté ceny. Namítá-li stěžovatel dále, že správce daně neunesl svou důkazní povinnost, žalovaný uvedl, že kasační stížnost nekonkretizuje, v čem toto tvrzené pochybení mělo spočívat. Žalovaný konečně odmítl též argumentaci stěžovatele týkající se prekluze práva daň vyměřit respektive doměřit s tím, že z dikce ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu (v kontextu s dalšími ustanoveními zákona) nevyplývá, že by v této lhůtě musela být daň vyměřena (doměřena) pravomocně. Tento názor žalovaný podrobněji rozvedl.

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 s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve námitkou stěžovatele týkající se možné prekluze práva doměřit daň za blíže uvedená zdaňovací období. Pokud jde o důchodovou daň za zdaňovací období roku 1992, zde je především nutno uvést, že zákon který ji upravoval - zákon č. 157/1989 Sb., o důchodové dani, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „zákon o důchodové dani“ byl derogován ke dni 1. 1. 1993, jak vyplývá z ustanovení

§ 41 bodu 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve spojení s ustanovením § 42 tohoto zákona. Podle ustanovení § 40 odst. 1 zákona o daních z příjmů *pro odvodové a daňové povinnosti za rok 1992 a předchozí léta a při zdanění mezd zúčtovaných do prosince 1992 včetně se použijí dosavadní předpisy*. Toto ustanovení je povahy hmotně právní a neřeší tedy správu důchodové daně v období od 1. 1. 1993. Jelikož současně zákon o daních z příjmů (který, jak již bylo výše uvedeno, zákon o důchodové dani nahradil) neobsahuje žádné ustanovení pro správu zrušené důchodové daně, je nutno postupovat dle obecného procesního předpisu správy daní, konkrétně dle § 102 odst. 1 daňového řádu, dle kterého se tento zákon použije i pro zrušené daně, pokud řízení o nich bude konáno ještě po účinnosti tohoto zákona. Pro důchodovou daň je z tohoto pravidla nicméně stanovena výjimka v případech uvedených v ustanovení § 102 odst. 3 písm. p) daňového řádu, z něhož se podává, že pro její stanovení a vyměření za rok 1992 a léta předchozí se použijí § 14 odst. 1 až 4 a 9 a § 18 odst. 1 zákona o důchodové dani. S ohledem na tuto úpravu tedy přiznání k důchodové dani za rok 1992 bylo nutno podat ve lhůtě do 15. 2. 1993 (jak vyplývá z § 14 odst. 1, věty první zákona o důchodové dani); lhůty pro vyměření či doměření daně se však již řídily obecnou úpravou daňového řízení, tedy § 47 daňového řádu. V případě důchodové daně za rok 1992 tak objektivní desetiletá lhůta stanovená pro její doměření v § 47 odst. 2 daňového řádu uplynula dne 31. 12. 2003. Pokud jde o stěžovatelem namítanou prekluzi tohoto práva též pro případ daně z příjmů právnických osob za rok 1993, zde se již postupuje plně v procesním režimu daňového řádu (daňové přiznání k této dani se podávalo ve lhůtě uvedené v § 40 odst. 3 daňového řádu) a prekluzivní lhůta v tomto případě uběhla dne 31. 12. 2004.

Co se rozumí pojmem „vyměření“ či „doměření“ daně vyplývá zcela jednoznačně z rozsudku Nejvyššího správního soudu publikovaného pod č. 954/2006 Sb. NSS. Z tohoto rozsudku se podává, že *„ustanovení § 47 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba vykládat tak, že daň je nutno ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat, vyměřit či doměřit pravomocně. Nestáčí tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně“*. Závěr, dle kterého doměření daně musí být chápáno jako doměření pravomocné, vyplývá též z dosud nepublikovaného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007; tento závěr je třeba aplikovat i ve vztahu k objektivní 10leté lhůtě. Za této situace je, v intencích argumentace stěžovatele, nutno vypořádat se dále s otázkou, zda lze za pravomocné vyměření daně považovat platební výměr, ve spojení s rozhodnutím odvolacího orgánu, jestliže bylo toto rozhodnutí následně soudem zrušeno. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem stěžovatele, dle kterého nemůže být daň považována za dodatečně vyměřenou, pokud je odvolací správní rozhodnutí soudem zrušeno pro nezákonnost. Jakkoli takové rozhodnutí do doby svého zrušení právně i fakticky existovalo, nelze odhlédnout od skutečnosti, že šlo o rozhodnutí nezákonné a nemohlo jím tedy (ve spojení s prvostupňovým rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem) dojít v souladu se zákonem k doměření daně. Opačný výklad by skutečně ve svých důsledcích vedl k porušení čl. 11 odst. 5 Listiny; stěžovatel v této souvislosti zcela správně poukazuje též na smysl této objektivní lhůty, kterou je ochrana před neúměrně dlouhým daňovým řízením. Nejvyšší správní soud má za to, že je zde zcela oprávněně akcentován princip právní jistoty adresátů rozhodnutí veřejné správy. Lze tedy k této dílčí otázce uzavřít, že v projednávané věci byla daňová povinnost stěžovatele k důchodové dani za rok 1992 a dani z příjmů právnických osob za rok 1993 doměřena až ke dni právní moci v posledku vydaných rozhodnutí žalovaného, tedy ke dni 15. 3. 2005.

Jakkoli je evidentní, že ve shora popsáných případech nebyla daňová povinnost stěžovateli doměřena v zákonem stanovené objektivní lhůtě, nelze tento závěr označit

za definitivní bez toho, že by se soud zabýval též otázkou, zda v období od 1. 1. 2003 nemohlo dojít ke stavění jejího běhu v důsledku probíhajícího soudního řízení ve smyslu předpokládaném § 41 s. ř. s. Dle tohoto ustanovení totiž o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, státních fondů a rozpočtů územně samosprávných celků, prekluzivní lhůty po dobu řízení před soudem dle tohoto zákona neběží. Z obsahu předloženého správního spisu (stejně jako z odůvodnění napadeného rozsudku) vyplývá, že přezkumné soudní řízení ve věci předmětných daňových povinností stěžovatele bylo završeno postupně zrušujícími rozsudky ze dne 14. 11. 1997 a 26. 11. 1999; v pořadí třetím rozsudkem ze dne 27. 4. 2001 byly žaloby proti rozhodnutím o dodatečném doměření daně zamítnuty. Rozsudek posledně zmiňovaný byl nicméně Ústavním soudem zrušen, a to nálezem ze dne 12. 5. 2004, sp. zn. I. ÚS 425/01 (tento nálezn byl vydán již za účinnosti s. ř. s.). V intencích právního názoru vyjádřeného v tomto nálezu byl krajským soudem poté vydán v pořadí čtvrtý rozsudek, a to dne 29. 10. 2004, č. j. 31 Ca 48/2002 - 35; tímto rozsudkem došlo opět ke zrušení konečných daňových rozhodnutí vydaných k důchodové dani stěžovatele za rok 1992 a dani z příjmů právnických osob za rok 1993. Jakkoli z fotokopie v pořadí třetího rozsudku ze dne 27. 4. 2001 není zřejmé, kdy tento rozsudek nabyl právní moci, je zcela evidentní, že nejpozději se tak muselo stát dne 12. 7. 2001, kdy byl tento rozsudek napaden u Ústavního soudu ústavní stížností (v opačném případě by Ústavní soud tento návrh meritorně neprojednal). Ústavní soud svůj nálezn vydal dne 12. 5. 2004, ani v jeho případě však z obsahu předložených spisů není zřejmé, kdy se tento nálezn stal vykonatelným. V pořadí čtvrtý rozsudek krajského soudu ze dne 23. 7. 2004 není taktéž ve své fotokopii založené ve správním spisu opatřen doložkou právní moci. S ohledem na uvedené skutečnosti lze nicméně konstatovat, že v případě důchodové daně za rok 1992 nemohlo zcela evidentně dojít ke stavění prekluzivní lhůty uvedené v § 47 odst. 2 daňového řádu v důsledku soudního řízení vedeného v procesním režimu s. ř. s. V roce 2003 (tedy od nabytí účinnosti s. ř. s.) se řízení o žalobě proti konečnému daňovému rozhodnutí v této věci prokazatelně nevedlo; účinky vyplývající z § 41 s. ř. s. nemohly tedy nastat. Z těchto důvodů tedy nemohlo dojít k posunu posledního dne pro doměření této daně za datum 31. 12. 2003. V případě daně z příjmů právnických osob za rok 1993 nelze ze spisového materiálu který má Nejvyšší správní soud k dispozici učinit o této otázce jednoznačný závěr. Před krajským soudem se prokazatelně vedlo řízení v období po 12. 5. 2004 (počátek je ohraničen nabytím účinnosti nálezu Ústavního soudu) do právní moci v pořadí čtvrtého rozsudku. Nelze vyloučit, že ke stavění lhůty ve smyslu § 41 s. ř. s. došlo v rozsahu překrývajícím datum 15. 3. 2005 (den vydání v pořadí posledního rozhodnutí žalovaného), nelze však vyloučit ani opak.

Lze tedy k tomuto stížnímu bodu uzavřít, že v případě důchodové daně za rok 1992 došlo zcela prokazatelně k jejímu doměření po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty, tedy v rozporu s kogentním ustanovením § 47 odst. 2, věty druhé daňového řádu. Pokud krajský soud dospěl ve svém rozsudku k závěru, že tomu tak není, nemůže jeho rozsudek z hlediska zákona obstát a je proto naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1993 bude na krajském soudě, aby provedl v tomto směru dokazování, a to v intencích právního názoru Nejvyššího správního soudu, jak je popsán výše. Pokud jde o namítanou prekluzi práva k doměření daně za zdaňovací období let 1994 až 1996, 1999 a 2000, těmito stížními námitkami se Nejvyšší správní soud nezabýval. Tento postup je odůvodněn tím, že stěžovatel tyto stížní námitky nepředestřel jako námitky žalobní v řízení před krajským soudem, jakkoli tak učinit mohl. Na tyto případy pamatuje ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., dle kterého kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Na závěru o nepřipustnosti těchto stížních bodů nemůže nic změnit

ani argumentace stěžovatele, dle které k vadě řízení před odvolacím orgánem, která má vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí, má být soudem přihlíženo z úřední povinnosti. Odkazuje-li se zde stěžovatel na blíže specifikovanou judikaturu správních soudů, zde nelze než stručně konstatovat, že tyto odkazy nejsou přiléhavé k problematice nyní projednávané věci; ve výše již zmiňovaném rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu bylo navíc explicitně konstatováno, že k zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu § 47 daňového řádu přihlédně soud jen k námitce účastníka řízení. Za této situace bylo tedy výlučně na stěžovateli, aby tyto tvrzené důvody nezákonnosti uplatnil nejdříve v řízení před krajským soudem; bez splnění této podmínky nemůže být posouzení předmětné otázky předloženo Nejvyššímu správnímu soudu.

Pokud jde dále o stěžovatelem rozporovaný způsob, jakým krajský soud uvážil o použitelnosti zpracovaných odborných ocenění převáděného majetku, zde Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejdříve stručně zrekapitulovat podstatu sporu mezi stěžovatelem a žalovaným, potažmo správcem daně. V roce 1992 vložila společnost Osinek, a. s. do společnosti Ferodo, a. s. majetkový vklad, který společnost Ferodo, a. s. zaúčtovala v účetní hodnotě vkladatele, tedy ve výši 332 904 000 Kč, respektive, po zaúčtování splátky společnosti T & N plc, Manchester, 317 402 000 Kč. Ocenění provedené odborným odhadem (§ 165 odst. 2 obchodního zákoníku v tehdy platném znění) provedeno nebylo. Tento majetkový vklad byl protiplněním za emisi akcií společnosti Ferodo, a. s. v nominální hodnotě 4 500 000 Kč; hodnota těchto akcií byla v účetnictví společnosti Osinek, a. s. vyčíslena částkou 154 030 000 Kč (včetně převzatých závazků činila 198 752 000 Kč). Vzhledem k tomu, že dle důvodové zprávy k privatizačnímu projektu společnosti Osinek, a. s., byl předmětný majetkový vklad oceněn částkou 163 647 000 Kč, dospěl správce daně (při výše již zmiňované absenci odborného ocenění) k závěru, že bylo povinností společnosti Ferodo, a. s., provést zaúčtování pasivní opravné položky, která by rozdíl mezi účetní cenou vkladu a jeho odborně stanovenou cenou rozpustila po dobu 15 let do jejích výnosů. Krajský soud v rámci soudního přezkumu daňových rozhodnutí v této věci postupně ve svých zrušujících rozsudcích vedl daňové orgány ke zjištění odborného ocenění tohoto vkladu, a to cestou opatření odhadu a následně i doplnění o vyjádření zpracovatelů ocenění k relaci ceny zjištěné v době privatizace společnosti Osinek, a. s. a v době realizace majetkového vkladu. Použitelnost důvodové zprávy k privatizačnímu projektu byla krajským soudem výslovně odmítnuta. Daňové orgány tak v rámci správního řízení přihlédly k celé řadě důkazních prostředků, zejména ke znaleckému posudku společnosti A & CE, memorandu společnosti Osinek, a. s. o vnitřním hodnocení a znaleckému posudku zpracovanému X. Žádný z těchto důkazních prostředků však nebyl osvědčen jako důkaz. Pokud jde o posudek posledně zmiňovaný, žalovaný uvedl, že jeho průkaznost byla zpochybněna samotným stěžovatelem; současně (s přihlédnutím k nově provedenému výslechu svědka Ing. F.) nelze ocenění jím provedené považovat za ocenění ke dni provedení vkladu, jak to vyžaduje obchodní zákoník. Na tomto skutkovém základě pak žalovaný uzavřel, že ani případné provedení dalšího znaleckého ocenění v podobě revizního znaleckého posudku není možné, neboť již nelze najisto postavit, jaký konkrétní majetek byl předmětem vkladu. Nebylo tedy, dle jeho názoru prokázáno, že by cena dohodnutá při převzetí na základě ocenění doloženého odborným odhadem byla jiná, než částka 154 030 000 Kč. Krajský soud tento konstatovaný stav důkazní nouze (a následky z něj pro stěžovatele dovozené) akceptoval s tím, že stěžovatel neunesl v této sporné otázce své důkazní břemeno, jak ho k tomu zavazuje § 31 odst. 9 daňového řádu. Pokud jde o jím dříve akcentovaný znalecký posudek zpracovaný X, jeho použitelnost, s ohledem na obsah výpovědi Ing. F., taktéž vyloučil. Návrh stěžovatele na provedení revizního znaleckého posudku odmítl se shodnou argumentací, jako žalovaný.

Pokud je krajskému soudu konkrétně v této souvislosti vytýkáno, že v odůvodnění nyní přezkoumávaného rozsudku změnil svůj dříve již vyjádřený závazný právní názor stran použitelnosti ocenění provedeného firmou X, tato argumentace směřuje k závěru o porušení principu předvídatelnosti rozhodování. Toto tvrzení stěžovatele je vystavěno na premise, že změna názoru krajského soudu týkající se použitelnosti tohoto důkazu vedla k vydání rozsudku, který byl pro stěžovatele překvapivý. Tuto ústavní kautelu, vyjádřenou např. v nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03 (in Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek č. 32, nález č. 27, str. 255), dle kterého je porušením práva na spravedlivý proces situace, kdy je rozhodnutí „*pro účastníka řízení s ohledem na dosavadní stav řízení, stav dokazování, existující procesní situaci a především uplatněné právní námitky překvapivé*“, Nejvyšší správní soud reflektuje, dle jeho názoru se však v projednávané věci o tento případ nejednalo. Krajský soud totiž již v předcházejícím (v pořadí druhém) rozsudku ze dne 26. 11. 1999, č. j. 30 Ca 108/99 - 35 výslovně konstatoval, že provedení nového ocenění vkládaného majetku již není možné, neboť již nelze ověřit, jaký majetek konkrétně byl společností Ferodo, a. s. převzat. Krajský soud pouze připustil možnost zjištění ceny vkladu cestou doplnění již existujícího ocenění zpracovaného v souvislosti s privatizací společnosti Osinek, a. s. (zejména znaleckého ocenění provedeného firmou X). Zde poukázal na možnost vyzvat zpracovatele ocenění k vyjádření se k hodnotě majetku společnosti Osinek, a. s. ke dni provedeného vkladu, tedy k vyjádření, zda cena předmětného majetku mohla být v době vkladu (s ohledem na předpokládaný vývoj) přinejmenším stejná jako v době původního oceňování, eventuelně nižší, avšak v žádném případě vyšší. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že by se krajský soud dříve jednoznačně vyslovil ve smyslu použitelnosti ocenění provedeného firmou X (hodnocení jakéhokoli důkazu je ostatně věcí volné úvahy daňových orgánů - § 2 odst. 3 daňového řádu); jeho použitelnost naopak podmínil doplněním dokazování ve smyslu shora uvedeném. V nyní napadeném rozsudku pak krajský soud srozumitelně vysvětlil, proč v kontextu znovu provedené výpovědi svědka Ing. F. nelze ocenění provedené firmou X jako důkaz akceptovat; krajský soud uvedl, že svědek nebyl schopen vyjádřit se ke konkrétním otázkám, tak jak to předpokládalo odůvodnění rozsudku ze dne 26. 11. 1999. Lze tedy uzavřít, že krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku nezměnil svůj dříve vyjádřený názor v otázce (ne)použitelnosti důkazů, jak to namítá stěžovatel a jeho závěr vycházející z posouzení skutkového stavu věci není porušením principu předvídatelnosti rozhodování.

Nejvyšší správní soud 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. Na straně druhé však nelze přehlédnout, že vycházely-li za této situace daňové orgány při určení hodnoty vloženého majetku z částky 154 030 000 Kč, převzaly jen údaj uvedený v účetnictví společnosti Osinek, a. s. a nejde tedy fakticky o skutečnost zjištěnou dokazováním. Takový postup by byl ovšem na místě za situace, pokud by správce daně přistoupil k doměření daně dle pomůcek, ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu. To se však v dané věci nestalo. Uvedené lze jinými slovy vyjádřit též tak, že daňové orgány odmítly závěry vyplývající z ocenění na něž se odvolával stěžovatel, odmítly též provedení revizního znaleckého posudku a současně samy neprovedly jiný důkaz, kterým by sporné skutečnosti byly zjištěny. Vycházely přitom pouze z údaje uvedeného v účetnictví jiného daňového subjektu, jehož soulad se skutkovým stavem nebyl důkazně podpořen. Samotná skutečnost, že se dokazováním nepodařilo zjistit skutečný stav věci týkající se pouze jediného obchodního případu, přitom neznamená, že by nebylo lze daňové pomůcky použít; za situace, kdy má hodnota této transakce zcela zásadní význam na určení daňové povinnosti daňového subjektu lze takový postup považovat nepochybně za zcela oprávněný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 93/2007 - 85 ze dne 17. 1. 2008, dostupný

na www.nssoud.cz). V tomto smyslu lze tedy přisvědčit stěžovateli v jeho tvrzení o rozpornosti závěrů daňových orgánů, potažmo krajského soudu.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatele uplatňující nepřezkoumatelnost závěrů krajského soudu ve vztahu k jeho žalobní námitce týkající se použití nezákonně získaného důkazu ve správním řízení. Zde je především nutno uvést, že výslech svědka Ing. F. provedený správcem daně dne 5. 1. 2000 pod č. j. FŘ/11/150/2000-IS (část 22 správního spisu) byl skutečně Ústavním soudem prohlášen za důkaz provedený v rozporu s právem účastníka řízení na projednání věci v jeho přítomnosti s tím, že pokud krajský soud v rámci přezkumného soudního řízení toto pochybení nezohlednil, porušil ústavně zaručené právo účastníka řízení (stěžovatele) na soudní a jinou právní ochranu ve smyslu článku 36 odst. 1 a 2 Listiny. Z tohoto důvodu byl také (v pořadí třetí) rozsudek krajského soudu ze dne 27. 4. 2001 Ústavním soudem zrušen. Lze tedy souhlasit se stěžovatelem, že použití této výpovědi pro potřeby jakéhokoli dokazování bylo *a priori* vyloučeno; opíralo-li by se o něj jakékoli nově vydané rozhodnutí, trpělo by bez dalšího stejnou nezákonností, jako rozhodnutí předcházející. Nejvyšší správní soud si z obsahu jednotlivých soudních spisů taktéž ověřil, že stěžovatel v tomto smyslu skutečně formuloval jednu z žalobních námitek (body IV. žalob), kde výslovně poukazoval na skutečnost, že v odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zmiňována výpověď svědka v podobě jeho původní (tedy nezákonně provedené) výpovědi. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného s tímto tvrzením korespondují (viz str. 7 těchto rozhodnutí).

Řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., § 75 odst. 2, věta první s. ř. s.], jejímž výrazem je povinnost soudu přezkoumat žalobou napadené rozhodnutí v intencích žalobcem vznesených námitek. Pokud tedy soud řádně a včas uplatněnou žalobní námitku meritorně neprojedná, jde bez dalšího o procesní vadu, spočívající v nevyčerpání předmětu soudního řízení. V projednávané věci se krajský soud k této žalobní námitce v odůvodnění svého rozhodnutí vůbec nevyjádřil, zmínil pouze fakt, že byla provedena nová výpověď svědka Ing. F., tentokrát již za dodržení zákonem stanovených podmínek. Lze tedy konstatovat, že stěžovatelem namítané pochybení krajského soudu reálně nastalo. Jelikož, z důvodů výše popsaných, by oprávněnost této žalobní námitek mohla mít nepochybně vliv na zákonost napadených rozhodnutí žalovaného, nelze vyloučit vliv této vady na zákonost rozhodnutí o věci samé a je tak bezezbytku naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Na tomto místě pouze Nejvyšší správní soud poznamenává, že je soudem kasačním a není proto oprávněn nahrazovat absentující úvahy krajského soudu k jednotlivým žalobním námitkám vlastním hodnocením věci.

Konečně pokud jde o stěžovatelem namítanou nesprávnou interpretaci a aplikaci ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, tomuto stížnému bodu Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Po skutkové stránce se totiž argumentace stěžovatele koncentruje do tvrzení, že se krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nevypořádal s žalobními body uplatněnými v částech VII. respektive VIII. jednotlivých žalob. Z obsahu těchto žalobních bodů nicméně Nejvyšší správní soud zjistil, že jimi bylo poukazováno na věcné nedostatky ocenění provedeného firmou X. Jelikož krajský soud použitelnost tohoto důkazního prostředku vyloučil (o oprávněnosti tohoto postupu bylo již podrobně pojednáno výše) bylo by nadbytečné zabývat se těmito žalobními body blíže. Jakkoli se tedy krajský soud v tomto směru v odůvodnění svého rozsudku explicitně nevyjádřil, nejde o vadu řízení či nepřezkoumatelnost rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K části této stížní námitek opírající se o důvody vyplývající z § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. se Nejvyšší správní soud nebude vyjadřovat s ohledem na konstatovanou nedůvodnost skutkových tvrzení stěžovatele, z nichž tato argumentace vychází.

S přihlédnutím ke všem shora uvedeným skutečnostem lze tedy konstatovat, že kasační stížnost je v převážném rozsahu důvodná. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než z důvodů vyplývajících z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s., rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. ledna 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu