



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 na Orlicí, Jirchářská 233, zast. 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 28. 3. 2008, č. j. 31 Ca 41/2008 - 65,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2005, č. j. 4868/120/2004. Tímto rozhodnutím, ve spojení s konkludentním rozhodnutím Finančního úřadu v Kostelci nad Orlicí ze dne 2. 7. 2001, byla žalobci vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 68 752 479 Kč. Krajský soud tuto žalobu 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 obsírně zopakoval průběh předcházejícího daňového řízení i přezkumných řízení vedených v rámci správního soudnictví. Podrobně zejména zmínil právní názor vyslovený zdejším soudem v rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 149/2005 - 147, kterým byl jeho předcházející rozsudek v této věci (v pořadí již pátý) zrušen. Důvodem zrušení tohoto rozsudku (kterým bylo rozhodnuto o žalobách směřujících proti daňovým rozhodnutím, dodatečně doměřujícím žalobci příjmové daně za období let 1992-2002) byla jednak prekluze práva k doměření důchodové daně za zdaňovací období roku 1992, jednak pochybnosti o splnění téže podmínky v případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1993. Nejvyšší správní soud též označil za nepřezkoumatelné závěry krajského soudu týkající se namítaného pochybení daňových orgánů, ve smyslu použití nezákonně provedeného důkazu (výslech svědka Ing. F.). Nejvyšší správní soud konečně krajskému soudu uložil, aby se zabýval tím, zda jednotlivé daně byly žalobci skutečně doměřeny cestou dokazování, či nejednalo-li se spíše o použití daňových pomůcek.

Pokud jde o rozporovaný výslech Ing. F. (provedený žalovaným dne 5. 1. 2001) krajský soud se vyjádřil k žalobní výtce, dle které se i v pořadí poslední rozhodnutí žalovaného opírá o tento nepoužitelný důkazní prostředek. K tomu uvedl, že předchozí rozhodnutí žalovaného a (v pořadí třetí) rozsudek se (mimo jiné) opíraly o zmiňovanou svědeckou výpověď, která však byla následně Ústavním soudem označena za nezákonně provedenou, tudíž nepoužitelnou. To ostatně vedlo i ke zrušení tohoto předcházejícího rozsudku. Žalovaný následně, vázán právním názorem vysloveným v následujícím (v pořadí čtvrtém) rozsudku krajského soudu, jmenovaného svědka opětovně vyslechl, tentokrát již při dodržení obligatorních procesních standardů (výslech proběhl dne 8. 11. 2004). Po obsahové stránce nicméně výpověď svědka nepřinesla žádné konkrétní poznatky směřující k upřesnění výstupů znaleckého posudku společnosti 3Q CAPITAL (vztahujícího se k určení hodnoty předmětného majetkového vkladu); z tohoto důvodu proto tento důkazní prostředek žalovaný správně neosvědčil jako důkaz. Při konstatování zjištění skutkového stavu věci žalovaný nicméně na straně 7 svého rozhodnutí zmínil i část svědecké výpovědi ze dne 5. 1. 2001. Tuto skutečnost krajský soud vyhodnotil jako jistou neobratnost a exces ze strany žalovaného, který však neměl vliv na zákonnost konečného rozhodnutí. Uvedl, že z celé konstrukce odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný svůj myšlenkový postup (vyústující v konečné právní hodnocení) koncipoval tak že zprvu provedl velmi podrobné skutkové hodnocení, z něhož pak vyplynuly důvody pro dodatečné vyměření daně z příjmů právnických osob. V odůvodnění zmíněný nezákonný výslech však již nebyl v následné části napadeného rozhodnutí vzpomenut a tudíž ani hodnocen a tato nezákonná výpověď svědka se proto nestala předmětem důkazního řízení. Nepromítla se tedy ani do následného právního hodnocení věci a nebyly z ní vyvozovány žádné právní závěry týkající se vyměření daně.

K otázce, zda způsob určení hodnoty vkladu vloženého do majetku žalobce společností Osinek, a. s. vychází z dokazování či z použití daňových pomůcek, krajský soud uvedl, že daňové pomůcky aplikovány nebyly. Konstatoval, že nemá pochybnosti o tom, že částka 154 030 000 Kč, z níž (coby sjednané hodnoty majetkového vkladu) při závěru o nutnosti účtování o opravné položce (a její výši) vycházely daňové orgány, se opírá o údaje zjištěné v účetnictví obou zúčastněných společností. Jak vkladatel, tak i příjemce vykázali tuto dohodnutou částku na aktivních resp. pasivních účtech své Rozvahy (Súvahy) ke dni 1. 6. 1992; podle § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, bylo přitom jejich povinností účtovat tak, aby jejich účetnictví věrně zobrazovalo všechny skutečnosti. K této dílčí otázce tedy krajský soud uzavřel, že obě společnosti o uvedené částce shodně účtovaly, při inventarizacích prováděných k 31. 12. 1992 nebyly v účetnictví obou společností zjištěny rozdíly, nebyly též předloženy důkazy o jiné hodnotě majetkového vkladu a účetnictví žalobce (vyjma pochybení ve smyslu neúčtování o opravné položce) bylo vedeno řádně. Z těchto důkazních prostředků tedy

daňové orgány při svém rozhodování vycházely a rozhodovaly tudíž v odpovídajícím procesním režimu.

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

Rozsudku krajského soudu je kasační stížností především vytýkána nepřezkoumatelnost. Stěžovatel uvedl, že krajský soud na straně jedné připouští, že se žalovaný při dokazování dopustil excesu, na straně druhé však konstatuje, že tato skutečnost neměla na zákonnost rozhodnutí žádný vliv. Přestože se v odůvodnění rozsudku uvádí, že exces žalovaného nebyl jím samotným vzpomenut ani hodnocen v jeho rozhodnutí, tento závěr je v rozporu s postupem žalovaného. Dle názoru stěžovatele je tomu totiž naopak, což dokládá i sám žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 28. 6. 2005 (na straně 2); v argumentaci krajského soudu je tak evidentní rozpor. Krajský soud dále konstatoval, že účetnictví stěžovatele bylo vedeno v souladu s účetními předpisy, pouze s jednou výjimkou, kdy nebylo účtováno o opravné položce k majetku nabytému vkladem. I tento závěr považuje stěžovatel za protismyslný s tím, že účetnictví je buď vedeno v souladu se zákonem či nikoli. V této souvislosti též podotýká, že jeho účetnictví bylo auditováno a následně provedená úprava účtování byla uznána i jedním z akcionářů, kterým byl stát.

Krajský soud dle názoru stěžovatele též nepostupoval v intencích právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v přecházejícím zrušujícím rozsudku. V jeho odůvodnění je totiž uvedeno, že pokud daňové orgány převzaly údaj vedený v účetnictví společnosti Osinek, a. s. za podklad při rozhodování, nejde fakticky o skutečnost zjištěnou při dokazování. Krajský soud však vychází z toho, že o hodnotě majetkového vkladu bylo stěžovatelem i vkladatelem (společností Osinek, a. s.) účtováno shodně a tato hodnota tedy byla určena dokazováním, nikoli pomocí daňových pomůcek. S tímto názorem stěžovatel nesouhlasí. Dle jeho názoru jde fakticky o stanovení daňové povinnosti cestou daňových pomůcek; hodnota vkladu by mohla být určena toliko odborným odhadem, nikoli převzetím účetních údajů jiného daňového subjektu.

Poslední skupina námitek se týká samotného posouzení existence důvodů pro vytvoření opravné položky. Stěžovatel uvedl, že na základě smlouvy o založení společného podniku vložila do společnosti Ferodo, a. s. (předchozí obchodní jméno, resp. firma stěžovatele) společnost Osinek, a. s. majetkový vklad. Ocenění tohoto vkladu nebylo provedeno a zaúčtován byl dle účetních údajů vkladatele v hodnotě 317 402 000 Kč. Valná hromada stěžovatele následně konstatovala, že hodnota vloženého majetku je vyšší než 4 500 000 Kč, což byla nominální hodnota emitovaných akcií. Tento rozdíl měl být v zahajovací rozvaze zaúčtován jako emisní ážio, tedy rozdíl mezi hodnotou přejatého majetku (očistěného o převzaté závazky) a nominální hodnotou zvýšeného základního jmění. O této transakci bylo nicméně nesprávně účtováno jako o delimitaci státního podniku. Pro zaúčtování hodnoty nepeněžitého vkladu stěžovatel v roce 1995 mylně použil ocenění uvedené v příloze k privatizačnímu projektu společnosti Osinek, a. s., které činilo 154 030 000 Kč; rozdíl mezi hodnotou vydaných akcií (tj. 4 500 000 Kč) a oceněním vkladu (tj. 154 030 000 Kč) účtoval stěžovatel od roku 1993 jako emisní ážio. Toto účtování bylo následně schváleno jak auditorem, tak i valnou hromadou stěžovatele (včetně jednoho z akcionářů, kterým byl stát). Daňové orgány, potažmo krajský soud, pochybily, nezohlednily-li fakt, že stěžovatel tyto chyby ve svém účetnictví odstranil (viz účetní opravy provedené v roce 1993, ve smyslu zaúčtování emisního ážia, ke kterým došlo ještě před zahájením daňové kontroly). Žalovaný přitom pro výpočet opravné položky chybně vycházel z rozdílu mezi hodnotou nepeněžitého vkladu 154 030 000 Kč, vyplývajícího z opravné zahajovací rozvahy

stěžovatele k 1. 6. 1992 a rozvahy společnosti Osinek, a. s. k témuž datu a účetní hodnotou aktiv vložených touto společností žalobci, bez toho, že by vzal v úvahu zmiňované účetní opravy. Názor krajského soudu, dle kterého jsou pro věc rozhodující údaje účetnictví uvedené ke dni 31. 12. 1992 není správný; krajský soud postupuje, jakoby vady nebyly odstraněny v účetnictví v roce 1993, což je v rozporu s principy obecné logiky i zásadami vyplývajícími ze zákona o účetnictví. Stěžovatel dále zdůraznil, že pro posouzení hodnoty vkladu není podstatné, co a jak bylo následně účtováno na straně vkladatele. K této skupině stížních námitek uzavřel, že i přes určité chyby při účtování o zvýšení základního jmění v roce 1992, nedošlo k rozporu mezi akcionáři o výši jejich podílu a výsledný postup, který byl stěžovatelem zvolen, tak lze považovat za postup v souladu s jejich dohodou o zvýšení základního jmění. Postup stěžovatele a opravy v účetnictví byly následně schváleny jak auditorem, tak oběma hlavními akcionáři na valné hromadě při schvalování účetnictví za následující období. O této shodně ostatně svědčí i postup v rámci druhé vlny privatizace, kdy podíl státu při privatizaci společnosti Osinek, a. s. vycházel právě z účetnictví bez zohlednění opravné položky.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci především uvedl, že svědek Ing. F. byl řádně vyslechnut a stěžovateli bylo umožněno doplnit důkazní návrhy. Všechny jeho námitky pak byly napadeným rozhodnutím řádně přezkoumány. Žalovaný se též vyjádřil ke zpochybňované otázce, zda se jím vydané rozhodnutí opírá o dokazování či fakticky spíše o daňové pomůcky. 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 jediným důkazem o výši dohodnuté ceny účetnictví přijímající a vkládající společnosti; zde byla shodně zaúčtována částka 4 500 000 Kč. Podstatné též je, že rozsah vkladu nebyl nikým rozporován. Argumentuje-li stěžovatel tím, že o rozdíl mezi hodnotou vkladu a hodnotou, o níž bylo navýšeno jeho základní jmění účtoval následně jako o emisním ážiu, žalovaný namítl, že takový postup upravují účetní předpisy až od 1. 1. 1993 a lze tak mít jen stěží zato, že ke dni vkladu byl tento institut předmětem jednání o ceně dohodnuté za převzetí. Žalobce ostatně žádný důkaz v tomto smyslu nepředložil a důkazem nemohou být ani jakékoli úpravy jeho účetnictví, jejichž zpětné zohlednění k datu vkladu nemá oporu jak ve zjištěných skutečnostech, tak ani v legislativě. Žalovaný tak uzavřel, že v projednávané věci se jednoznačně jednalo o chybné zaúčtování rozdílu mezi cenou dohodnutou při převzetí a výši základního jmění, čemuž odpovídá i jeho argumentace v odůvodnění konečného daňového rozhodnutí.

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.

Stěžovatel především vznesl námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou je třeba vypořádat na prvním místě; teprve poté, dospěje-li zdejší soud k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, může se zpravidla zabývat dalšími stížními námitkami (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS). Konstantní judikatura pojmá za nepřezkoumatelné

pro nedostatek důvodů zejména takové rozhodnutí, z něhož není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka má za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na niž je postaven základ žaloby; dále za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost považuje judikatura takové rozhodnutí, z něhož zejména jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS).

Stěžovatel především namítá rozpor v hodnocení způsobu, jakým se žalovaný vypořádal s existencí nezákonně provedeného důkazu – výsledku 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. Dovolává-li se stěžovatel v této souvislosti vyjádření žalovaného k žalobě ze dne 28. 6. 2005 (správně se zřejmě má jednat o vyjádření ze dne 21. 6. 2005), z něhož má (na str. 2) plynout opačný závěr, než ke kterému dospěl krajský soud, i zde nelze než konstatovat, že Nejvyšší správní soud zde nic takového nenalézal. Žalovaný v označené části svého vyjádření naopak akcentoval existenci nově provedeného výsledku svědka, kterou (v souladu s odůvodněním rozhodnutí) vyhodnotil tak, že po obsahové stránce nevedla k upřesnění závěrů plynoucích z posudku vypracovaného společností 3Q CAPITAL. Vzhledem k tomu, že stěžovatel tuto dílčí argumentaci podrobněji nerozvedl, nelze než i toto jeho tvrzení odmítnout jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud nevidí žádný rozpor ani ve způsobu, jakým krajský soud hodnotil zjištěné vady účetnictví stěžovatele. V intencích jeho závěrů lze konstatovat, že 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 PAK *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). Dovolává-li se stěžovatel dále toho, že jeho účetnictví bylo ověřeno auditorem a opravy účetnictví byly schváleny i státem, coby jedním z akcionářů, ani tuto argumentaci nelze přijmout. Zde postačí pouze uvést, že názor auditora není pro správce daně závazný; daňové orgány jsou oprávněny o skutkových i právních otázkách uvážit naprosto autonomně. Bylo-li účetnictví (zřejmě je míněna účetní závěrka) schváleno státem, jako jedním z akcionářů, není pro posouzení

věci taktéž podstatné. Bez nutnosti hlubších úvah postačí konstatovat, že stát zde vystupoval v soukromoprávním postavení (jako osoba podílející se na podnikání soukromoprávního subjektu), zatímco správce daně vystupuje (jako organizační složka státu) v postavení vrchnostenském, tedy veřejnoprávním a jeho činnost sleduje výlučně cíle daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu (zájem státu na řádném stanovení a vybrání daní tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy).

Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nerespektoval právní názor vyslovený zdejším soudem v předcházejícím rozsudku, pokud jde o otázku možné aplikace daňových pomůcek. Argumentace stěžovatele zde vychází z nesprávné premisy, neboť není pravdou, že Nejvyšší správní soud v předcházejícím rozsudku 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 pouze 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. 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. I v tomto směru tedy argumentace stěžovatele neobstojí.

S ohledem na uvedené skutečnosti lze tedy učinit první dílčí závěr, a sice, že namítané kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nalezeny nebyly.

Pokud jde dále o stěžovatelem namítané nesprávné právní posouzení věci, zde je především nutno konstatovat, že z odůvodnění předchozího rozsudku krajského soudu nebylo zcela zřejmé, z čeho dovozoval správnost postupu daňových orgánů při určení hodnoty nepeněžitého vkladu společnosti Osinek, a. s. Krajský soud v nyní posuzovaném rozsudku jasně konstatoval, že žalovaný vycházel z údajů účetnictví jmenované společnosti a účetnictví stěžovatele, přičemž tento postup aproboval. Z tohoto předpokladu pak krajský soud 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 zpochybnilly či vyvrátily, stěžovatel nepředložil; ostatně s výjimkou rozdílné interpretace jím vedeného účetnictví to v kasační stížnosti ani netvrdí. Podstatou věci tedy je skutečně na straně jedné zjištění týkající se dohodnuté ceny vkladu (opírající se o účetnictví obou společností), na straně druhé

pak zjištění, že o tomto účetním případě nebylo účtováno řádně. Proti těmto závěrům krajského soudu, potažmo žalovaného, stěžovatel brojí pouze velmi obecně (tedy způsobem, který je pro kasační soud jen obtížně uchopitelný), a to argumentací vystavěnou na tvrzené opravě účetnictví, která neměla být krajským soudem ani žalovaným zohledněna. Konkrétně stěžovatel pouze namítá, že o rozdílu mezi hodnotou vydaných akcií a oceněním vkladu účtoval od roku 1993 jako o emisním ážiu. K tomu je nutno uvést, že argumentace o dodatečném zaúčtování emisního ážia nebyla vůbec uplatněna v žalobě a jde tedy o skutkovou novotu, které Nejvyšší správní soud, ve smyslu ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., nepřihlíží. Zbývající argumentace stěžovatele pouze popisuje okolnosti vzniku předmětného obchodního případu a obecně konstatuje, že po počátečním chybném zaúčtování majetkového vkladu byla tato vada v účetnictví odstraněna, což však daňové orgány ani krajský soud ve svých rozhodnutích nezohlednily. Tato argumentace stěžovatele je ovšem značně neurčitá a lze s ní proto jen obtížně polemizovat. Tvrzení, že pro věc nemohou být rozhodující jen údaje účetnictví uvedené k 31. 12. 1992, byly-li jeho vady odstraněny v následujícím roce, nelze jistě v rovině obecné odmítnout, i tato argumentace však postrádá konkrétní vyústění (ke způsobu účtování o nákladech a výnosech souvisejících s předcházejícími zdaňovacími obdobími se zdejší soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 6. 3. 2008, č. j. 7 Afs 104/2007 - 89, publikovaném pod č. 1612/2008 Sb. NSS). Pokud stěžovatel namítá, že opravy v účetnictví byly následně schváleny auditorem i oběma hlavními akcionáři na valné hromadě při schvalování účetnictví, jde o argument pro posouzení věci bezvýznamný. Jak již bylo konstatováno, podstatná je zde rovina veřejnoprávní, tedy posouzení, zda způsob účtování stěžovatele korespondoval s jeho daňovými povinnostmi.

Lze tedy i ke stížním námitkám opírajícím se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uzavřít, že námitky stěžovatele nejsou důvodné.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti proto Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout, v souladu s ustanovením § 110 odst. 1, větou druhou 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 3. září 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu