



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce V. B., a. s.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem, se sídlem Kosmova 20, Ostrava, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2001, č. j. 9218/2000/FŘ/120, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2003, č. j. 29 Ca 384/2001-80,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2003, č. j. 29 Ca 384/2001-80, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad Brno I (dále též „správce daně“) dodatečným platebním výměrem č. 1000000394 na daň z příjmů právnických osob za rok 1996 ze dne 26. 6. 2000, č. j. 103471/00/288913/3044, žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 46 408 830 Kč. Dodatečný platební výměr byl vydán na základě zprávy o daňové kontrole za roky 1996 – 1998, kterou v době od 14. 1. 2000 do 28. 2. 2000 u žalobce provedl správce daně. K odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 7. 2001 změnil rozhodnutí správce daně a dodatečně vyměřenou daň snížil na částku 39 925 470 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou a domáhal se jeho zrušení. Krajský soud v Brně shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost a rozsudkem ze dne 11. 11. 2003 toto rozhodnutí zrušil pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Po věcné stránce předmětem sporu je, zda nabývací cena akcií společnosti V., a. s., z jejich prodeje žalobcem společností B. D. – k. t., a. s., (dále též „dceřiná společnost“) dne 12. 12. 1996, je daňově uznatelným nákladem, a úkolem krajského soudu bylo posoudit v intencích žalobních bodů zákonnost rozhodnutí žalovaného, jímž s odkazem na § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), ji jako náklad neuznal.

V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce měl ke dni 6. 12. 1996 zaúčtováno na účtu 06210 celkem 313 983 ks akcií emitenta V. f., a. s., v celkové hodnotě (ceně pořízení) 115 179 935,85 Kč. Cena jedné akcie se v prosinci 1996 na veřejných trzích pohybovala v rozpětí 53 Kč až 68 Kč, zatímco cena akcie zjištěná váženým aritmetickým průměrem v žalobcově účetnictví činila 368,87 Kč. Žalobce dne 12. 12. 1996 žalobce převedl 290 000 kusů těchto akcií na dceřinou společnost za kupní cenu 18 560 000 Kč (64 Kč/ks), do účetních dokladů zaúčtoval cenu pořízení 106 971 419,46 Kč a v daňových nákladech uplatnil nabývací cenu prodaných akcií ve výši 99 876 876,40 Kč. Dne 17. 12. 1996 byly předmětné akcie ve stejném množství a za stejnou cenu převedeny z dceřiné společnosti zpět na žalobce, kupní ceny nebyly uhrazeny peněžitou formou a byly v účetnictví vyrovnány zápočtem. Prodejem a následnou koupí akcií se ocenění jedné akcie vypočtené váženým aritmetickým průměrem snížilo na 87,28 Kč a žalobce v daňových nákladech uplatnil nabývací cenu akcií podle § 24 odst. 2 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „daňový zákon“).

Na základě hodnocení v rozhodnutí konkrétně uvedených skutkových okolností žalovaný usoudil, že prodej a zpětný nákup akcií v prosinci 1996 byly právní úkony cíleně vedoucí k přecenění akcií a snížení základu daně. Za použití § 2 odst. 7 daňového řádu pak posuzoval prodej akcií realizovaný dne 12. 12. 1996 ve vazbě na jejich zpětný nákup a konstatoval, že jejich jediným výsledkem byla změna účetního ocenění akcií a snížení daňového základu daně z příjmů právnických osob. Žalovaný se dále zabýval tím, zda změna účetního ocenění je operací, kterou lze ovlivnit základ daně a s poukazem na § 24 až 26 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a čl. XII úvodních ustanovení Postupů účtování pro podnikatele uzavřel, že žalobce právními úkony prodeje a zpětného nákupu akcií zastřel skutečný obsah těchto úkonů, jímž bylo snížení ocenění cenných papírů v účetnictví na úroveň tehdejšího kurzu těchto cenných papírů, se současným zkrácením daně z příjmů, protože při přechodném snížení ocenění cenných papírů je závazně stanoven účetní postup, podle něhož má být v těchto případech vytvořena opravná položka. Tím byl zároveň porušen i § 23 odst. 10 daňového zákona. Ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu tak byla podle žalovaného tvorba opravné položky ve skutečnosti zastřena právními úkony prodeje a zpětného nákupu, které mají zcela jiný daňový režim. Protože podle § 24 odst. 2 písm. i) a § 25 odst. 1 písm. v) daňového zákona nelze za daňově uznatelné výdaje považovat tvorbu opravných položek a ztráta vzniklá formálně realizovaným prodejem akcií ve skutečnosti představovala korekci účetní ceny akcií, k níž závazně slouží opravné položky, proto uzavřel, že na posouzení vzniklé ztráty nelze vztáhnout § 24 odst. 2 písm. w) daňového zákona.

Žalobce v podané žalobě žalovanému vytýkal nezákonný postup, jestliže na prodej akcií realizovaný 12. 12. 1996 aplikoval ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Zejména namítal, že platně uzavřel smlouvu o prodeji cenných papírů a následně uzavřel platně smlouvu o koupi cenných papírů, jimiž došlo ke změně vlastnických práv a žádný úkon jimi nesimuloval; tvrzení žalovaného, že měl vytvořit opravné položky, nemá podle něho oporu v právních předpisech a neporušil žádné ustanovení daňového zákona ani zákona o účetnictví.

Krajský soud v úvodu své hodnotící úvahy uvedl, že při aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu je na žalovaném uvést jím tvrzený formální právní úkon nebo jiné formální skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně a také uvést, jaký měl být skutečný obsah takového právního úkonu či jiné skutečnosti, pokud se takovýto právní úkon či skutečnosti navzájem lišily a přitom je povinen vyložit, jakým způsobem v rámci důkazního řízení k takovému závěru dospěl. Soud konstatoval, že snaha žalobce o snížení základu daně s využitím § 24 odst. 2 písm. w) daňového zákona je pochopitelná a svědčí o tom, že žalobce chtěl využít této možnosti daně mu v rámci tehdy platného znění daňového zákona. Nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného spatřuje v tom, že žalovaný náležitě nevysvětlil, proč by právní úkony prodeje a nákupu akcií měl žalobce činit z důvodu přecenění akcií, formou snížení ocenění majetku, které navíc nemělo mít trvalý charakter. Žalovaný by podle soudu musel žalobci dokázat úmysl, že prodej a nákup akcií učinil jediné a pouze z důvodu snížení ocenění majetku, které navíc nemělo mít trvalý charakter a pro takovýto závěr však v odůvodnění napadeného rozhodnutí není dostatečné opory; i pokud by byl takový úmysl prokázán, není jasné, jaký by to mělo mít vliv z hlediska § 24 odst. 2 písm. i) a § 25 odst. 1 písm. v) daňového zákona. V takovém případě by měl žalovaný tvrdit, že žalobce úmyslně ve skutečnosti vytvořil opravnou položku k účtům majetku a tomu by odpovídal i závěr, že tvorba opravné položky byla ve skutečnosti nahrazena právními úkony prodeje a zpětného nákupu; pak ale podle soudu není jasné, co měl být skutečný obsah právního úkonu, tedy zda žalobce měl ve skutečnosti vytvořit opravnou položku (ač jej viní z toho, že ji nevytvořil), či zda ve skutečnosti žalovaný chtěl snížit základ daně a snížit ocenění majetku s přechodným charakterem takového snížení. Nesrozumitelnost je i v tom, že žalovaný v odůvodnění rozhodnutí tvrdí, že by žalovaný chtěl ve skutečnosti snížit základ daně, na jiném místě uvádí, že by žalovaný chtěl ve skutečnosti zkrátit základ daně. Podle soudu tedy není z přezkoumávaného rozhodnutí jasné, co měl být skutečný obsah právního úkonu či jiné právní skutečnosti, jasné je pouze tvrzení, že úkony prodeje a nákupu akcií byly formálními úkony zastírajícími skutečný stav. Žalovaný též uvedl, že porušení účetních předpisů je provázáno i s porušením § 23 odst. 10 daňového zákona, není ale vysvětleno, jak měl konkrétně žalobce toto ustanovení porušit a zda mělo či nemělo toto porušení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. S ohledem na popsané výhrady soud uzavřel, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

Stěžovatel v prvním z kasačních důvodů tvrdí nezákonnost rozsudku krajského soudu spočívající v nesprávném právním úsudku soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Z předmětného rozhodnutí je podle něho zřejmé, že právní úkony prodeje akcií a jejich zpětného nákupu byly posouzeny jako formálně právní úkony učiněné pouze za účelem úpravy základu daně a v té souvislosti s ohledem na okolnosti jejich uskutečnění i zkrácení daňové povinnosti žalobce. Rozhodnutí podle stěžovatele nejen uvádí formální právní úkony, ale současně i skutečnosti,

kteří tyto formální právní úkony zastírají a splňuje i další požadavek, a sice uvedení, jakým způsobem v rámci důkazního řízení k takovému závěru žalovaný dospěl.

Jako v pořadí druhý kasační důvod stěžovatel namítá nesrozumitelnost rozhodnutí krajského soudu. Podle něho jsou výtky soudu o nejasnosti závěrů žalovaného o tom, zda žalobce chtěl základ daně snížit nebo zkrátit, nesrozumitelné, zmatečné a nekorespondují s textem napadeného rozhodnutí a odkázal na konkrétní obsah tohoto rozhodnutí. Rovněž je podle stěžovatele nesrozumitelné, proč mu soud vytýká, že pokud dospěl k závěru o porušení § 23 odst. 10 daňového zákona, měl vysvětlit jak konkrétně podle jeho představ měl žalobce toto ustanovení porušit a zda takovéto porušení mělo či nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, ač takový úsudek přísluší výhradně soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti; důvody, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, neshledal [§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.].

I když stěžovatel v kasační stížnosti jako první důvod označil nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, kasační soud se nejprve zabýval druhým z uplatněných kasačních důvodů, kdy stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro jeho nesrozumitelnost. Tak je tomu proto, že dospěje-li soud k závěru, že napadené rozhodnutí takovou vadou trpí a je nepřezkoumatelné, z podstaty věci závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí brání tomu, aby soud mohl rozhodnutí přezkoumávat z důvodů dalších.

Jak již Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti vyložil (viz rozhodnutí zveřejněné pod č. 244/2004 Sb. NSS), za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.

V předmětné věci krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil pro vadu řízení, která spočívala v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro jeho nesrozumitelnost. V rámci žalobních bodů sice nepřezkoumatelnost rozhodnutí nebyla žalobcem namítána, soud však nevybočil ze zákonných mezí přezkumu rozhodnutí správních orgánů ve správním soudnictví daných § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí je podmínkou toho, aby soud vůbec mohl přikročit k posouzení důvodnosti žalobních námitek obsažených v žalobních bodech. Soud proto musí i z úřední povinnosti posoudit, zda napadené rozhodnutí je z hlediska srozumitelnosti a dostatku důvodů přezkumu schopné a má-li za to, že tomu tak není, musí napadené rozhodnutí pro takovou vadu zrušit i tehdy, není-li v žalobě namítána. Závěr soudu o srozumitelnosti žalobou napadeného rozhodnutí tak (vedle úsudku o dostatečnosti skutkových důvodů) předpokládalo úsudek soudu o tom, zda rozhodnutí žalovaného není zatíženo některou ze shora uvedených vad, které by jej činilo nepřezkoumatelným.

Dospěje-li soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelným, je na něm, aby svůj úsudek o této nepřezkoumatelnosti vyjádřil zákonem stanovenou formou a v odůvodnění rozhodnutí své právní závěry srozumitelně vyjádřil a argumentačně podložil v intencích shora uvedeného. Pokud tak neučiní, je i jeho rozhodnutí zatíženo vadou, která jej činí nepřezkoumatelným.

V předmětné věci z odůvodnění kasační stížností napadeného rozhodnutí vyplývá, že krajský soud, předjímaje závěr o legitimnosti žalobcova záměru využít § 24 odst. 2 písm. w) daňového zákona ke snížení daňového základu, žalovanému vytýká, že jasně nevymezil, co měl být skutečný obsah právního úkonu či jiné skutečnosti, která měla být formálním úkonem prodeje a nákupu akcií zastřena, a vyjmenovává, co mělo být prokázáno a jaké právní závěry měly být na základě rozhodných skutkových okolností dané věci v rozhodnutí obsaženy, aby byl srozumitelně odůvodněn výrok rozhodnutí opírající se o aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu na daný případ; touto absencí pak odůvodnil úsudek o tom, že rozhodnutí je nesrozumitelné.

Samotné závěry krajského soudu o nesrozumitelnosti rozhodnutí žalovaného však nejsou pojednány srozumitelným způsobem.

Činí-li krajský soud závěry ve vztahu k žalovaným aplikovanému ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu a posuzuje-li srozumitelnost právních závěrů, jimiž na základě skutkových zjištění žalovaný své rozhodnutí zdůvodnil, musí mít sám v první řadě jasno o podstatě aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu i k vlastním závěrům hodnotícím projev vůle žalobce souladným se zákonem.

Nejvyšší správní soud především zdůrazňuje, že problematika zastřených (dissimulovaných) právních úkonů není specifickou otázkou finančního práva či daňového řízení, ale byla teoreticky důkladně a dlouhodobě rozebrána a prakticky aplikována především v oblasti občanského práva hmotného. V zájmu jednotného přístupu k týmž institutům v celém právním řádu lze proto sotva výsledky, k nimž dospěla civilistika a civilní judikatura ignorovat.

Dissimulované právní úkony bývají pojednány v rámci výkladů o náležitostech právních úkonů, konkrétně v rámci výkladů o náležitostech vůle a náležitostech poměru mezi vůlí a projevem vůle. Náležitostí poměru mezi vůlí a projevem vůle je shoda; nedostatkem této náležitosti je potom neshoda vůle a jejího projevu, která může být jednak jednostranná či dvoustranná (společná), a jednak vědomá nebo nevědomá. O společnou vědomou neshodu vůle a jejího projevu jde při dvoustranném právním úkonu tehdy, pokud mezi vůlí a projevem obou stran je stejná neshoda a obě strany o tom vědí. Strany tedy ve vzájemné shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí. Shodují se jejich vůle a jejich projevy, ale chybí shoda mezi jejich společnou vůlí a jejich vzájemnými shodnými projevy. V rámci společné vědomé neshody mezi vůlí a projevem se potom rozlišuje mezi tzv. absolutní simulací (či prostě simulací), kdy strany předstírají, že uzavírají určitý úkon, ač ve skutečnosti nechtějí uzavřít právní úkon vůbec žádný, a tzv. relativní simulací (či dissimulací), kdy strany předstíráním uzavření jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný (např. předstírají koupi a prodej, aby zastřely darování). Předstíraný (simulovaný) právní úkon trpí jednak neshodou vůle a projevu a jednak nedostatkem vážnosti vůle, a je proto neplatný. Platnost zastřeného (dissimulovaného) právního úkonu se posoudí samostatně. Sama dissimulace není protiprávní, a proto pokud zde není jiný důvod neplatnosti – jímž často bývá porušení či obcházení

např. právě daňových předpisů – je zastřený právní úkon platný. Má tedy platit to, co účastníci chtěli a zastírali, a ne to, co nechtěli a předstírali.

Z těchto východisek je nutno vykládat i § 2 odst. 7 daňového řádu. O dissimulaci právního úkonu ve smyslu tohoto ustanovení může jít pouze tehdy, pokud účastníci předstírali uzavření určitého právního úkonu, ač takový úkon vůbec uzavřít nechtěli, aby tímto předstíraným (simulovaným, na oko učiněným) právním úkonem zastřely právní úkon, který ve skutečnosti odpovídá jejich vůli (právní úkon zastřený, dissimulovaný). Dissimulace právního úkonu tedy předpokládá dva právní úkony, z nichž jeden strany simulují a druhý dissimulují. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu však dopadá nejen na případy, kdy strany právním jednáním na oko zastírají jiný právní úkon, který ve skutečnosti chtějí, ale dále i na případy, kdy předstíraným právním úkonem zastírají jinou právní skutečnost, rozhodnou pro stanovení nebo vybrání daně, než je právní úkon. I zde je předpokladem dissimulace této jiné právní skutečnosti (odlišné od právního úkonu), rozhodné pro stanovení a vybrání daně, existence další právní skutečnosti – právního úkonu, kterým účastníci projevují něco, co nechtěli, a jímž se snaží jinou právní skutečnost rozhodnou pro stanovení neb vybrání daně zastřít. Lze tedy uzavřít tak, že o dissimulaci ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu je namístě hovořit tenkrát, pokud účastníci předstírají určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost.

Z výše uvedeného vyplývá, že z takto nahlíženého vnímání disimulace měl krajský soud hodnotit srozumitelnost rozhodnutí žalovaného a na základě rozhodných skutkových okolností činit výtky k případné absenci právních závěrů žalovaného. S tím se však úsudek krajského soudu mýlí; krajský soud tak ve své argumentaci pominul to, co pro hodnocení přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného mělo být podstatné a omezil se na výhrady, z jejichž formulace je často obtížné dovodit, co jimi soud chtěl vyjádřit. Vytýká-li např. soud žalovanému, že bylo na něm dokázat žalobci úmysl, že prodej a nákup akcií učinil pouze z důvodu snížení ocenění majetku, které nemělo mít trvalý charakter a pro takovýto závěr není v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečná opora, není srozumitelné, zda soud žalovanému vytýká absenci skutkových zjištění pro takový závěr anebo zda jeho výtka míří k absenci právních závěrů ze skutkových zjištění vyplývajících. Bez opory v napadeném rozhodnutí žalovaného jsou pak i závěry krajského soudu o tom, že žalovaný v odůvodnění rozhodnutí nevysvětlil, co podle něho mělo být obsahem dissimulovaného úkonu a v čem mělo spočívat porušení daňových předpisů žalobcem, výtku k porušení § 23 odst. 10 daňového zákona navíc soud spojil s logice se vzpírajícím požadavkem na žalovaného, aby vysvětlil, zda takovéto porušení mělo či nemělo vliv na zákonost jeho rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.) a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Nad rámec shora uvedeného považuje kasační soud za vhodné poukázat na následující:

Skutkové okolnosti věci nasvědčují tomu, že se o dissimulaci jednat nemůže, neboť se zde zcela evidentně nedostává jejich pojmových znaků. Prodej akcií a jejich zpětný nákup nebyl právním úkonem předstíraným, jímž by strany dávaly najevo něco, co ve skutečnosti nechtějí. Úmyslem stran zde skutečně bylo realizovat obě koupě a prodeje,

a to za tím účelem, aby žalobce docílil snížení účetního ohodnocení akcií a snížení daňového základu a vyhnul se povinnosti vytvořit opravnou položku, kterou by ke snížení daňového základu – na rozdíl od pořizovací ceny akcií – použít nemohl. Koupě a prodej akcií tedy odpovídá skutečné a vážné vůli účastníků, která se shoduje s jejich projevem; nejde tedy o simulovaný právní úkon, který je při dissimulaci vždy přítomen. Prodejem a následnou koupí akcií dále nebyl zastírán ani jiný právní úkon či jiná právní skutečnost rozhodná pro stanovení a vybrání daně. Z těchto příčin na věc § 2 odst. 7 daňového řádu nedopadá.

Tím ovšem nemá být řečeno, že právní úkony prodeje a následné koupě akcií, uskutečněné za účelem snížení daňového základu a s tím spojeného zkrácení výše daně z příjmů, a obejití povinnosti tvorby opravné položky, jsou platnými. Dle názoru Nejvyššího správního soudu jsou tyto úkony neplatné z důvodu obcházení zákona; jde tedy o právní úkony *in fraudem legis* (§ 39 občanského zákoníku). Tyto úkony se nepříčí výslovnému zákazu zákona, neboť žalobci nic nezakazuje prodávat a nakupovat akcie, ale obcházejí povinnost vytvořit opravnou položku: pokud by žalobce akcie neprodal a nazpět nekoupil, nedosáhl by tím snížení ocenění jejich účetní hodnoty z 368,87 Kč na 87,28 Kč, a byl by proto povinen k těmto akciím, u nichž došlo k přechodnému snížení jejich ocenění, vytvořit opravnou položku. Tato povinnost vyplývala z § 26 odst. 3 zákona o účetnictví, podle něhož platilo, že ocenění majetku a závazků v účetnictví a v účetní závěrce se upravuje o položky vyjadřující rizika, ztráty a znehodnocení podle § 24 odst. 1; pokud pominou důvody pro tuto úpravu ocenění, uvedené položky se zruší. Cenné papíry se přitom evidují v ceně pořízení [§ 25 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví] a opravné položky slouží ke korekci této ceny. Ustanovení § 27 téhož zákona potom stanovovalo povinnost účetní jednotky postupovat přitom podle stanovených postupů účtování. Tento postup vydalo na základě zmocnění obsaženého v § 4 odst. 2 zákona o účetnictví Federální ministerstvo financí dne 15. 7. 1992 jako opatření č. V/20 100/1992. Podle čl. XII odst. 1 tohoto opatření (zásady pro tvorbu a používání opravných položek) se opravné položky vytvářejí k účtům majetku v případě snížení jejich ocenění na podkladě údajů inventarizace majetku, a to pouze v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru. Podle odstavce 2 se tvorba opravných položek provádí na vrub nákladů. Opravné položky se sniží, popř. zruší vyúčtováním ve prospěch výnosů, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost jejich výše (čl. XII odst. 5). Opravnou položku – na rozdíl od pořizovací ceny akcií při jejich prodeji [§ 24 odst. 2 písm. w) zákona o daních z příjmů] – nelze podle § 24 odst. 2 písm. i) a § 25 odst. 1 písm. v) zákona o daních z příjmů uplatnit jako daňově uznatelný náklad.

Ke kvalifikaci právního úkonu jako úkonu *in fraudem legis* se nevyžaduje úmyslu účastníků, ale rozhodující je objektivní výsledek právního úkonu (tj. obejití práva).

Na právní úkony absolutně neplatné ve smyslu § 39 občanského zákoníku (ať již pro rozpor se zákonem, jeho obcházení, nebo pro rozpor s dobrými mravy) nedopadá § 2 odst. 7 daňového řádu, neboť ten se týká toliko dissimulace. Otázku, zda je právní úkon neplatný či nikoliv, má správce daně buď vyřešenu pravomocným rozhodnutím soudu, nebo – při absenci takového rozhodnutí – si ji sám posoudí jako předběžnou ve smyslu § 28 odst. 1 daňového řádu. Prodej a následná koupě akcií byly z důvodu obcházení zákona absolutně neplatnými právními úkony, a proto z nich od samého počátku (*ex tunc*) nemohla žádná subjektivní práva ani subjektivní povinnosti vzniknout. V důsledku toho nemohlo dojít ani ke snížení základu daně promítnutím pořizovací ceny akcií mezi daňově uznatelné

náklady, a k následnému snížení daňové povinnosti na dani z příjmů. Správce daně tedy dospěl ke správnému závěru, avšak na základě nesprávných právních úvah.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. března 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu