



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **K. Z., spol. s r. o.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2005, sp. zn. 31 Ca 11/2005,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2005, sp. zn. 31 Ca 11/2005, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Finanční ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým krajský soud zrušil platební výměr Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 29. 4. 1998, č. j. 84905/98/303912/0524, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1996 ve výši 13 703 040 Kč, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 11. 1998, č. j. FŘ-3411/98-120, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem, a je proto nezákonné.

Stěžovatel zde nadále trvá na svém názoru, že dodatečný platební výměr ani jeho rozhodnutí nejsou nezákonná pro nepřezkoumatelnost. K tvrzení krajského soudu o porušení základních zásad daňového řízení a nedostatečném zjištění stavu věci odkazuje stěžovatel na své vyjádření k žalobě. Stěžovatel trvá na tom, že se mu dokazováním podařilo prokázat, že žalobcův nákup akcií obchodní společnosti O. s. Ž., a. s., v rámci osmi realizovaných

nákupů za celkovou cenu 32 038 288 Kč a jejich následný prodej po devíti dnech držení celého balíku těchto akcií za celkovou cenu 2 340 000 Kč, která odpovídala kurzu těchto akcií na veřejném kapitálovém trhu, byl naplánovanou účelovou transakcí se záměrem snížit základ daně a daňovou povinnost jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, když cenu pořízení akcií žalobce uplatnil podle § 24 odst. 2 písm. w) téhož zákona jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů a odečetl si ji od základu daně z příjmů právnických osob za rok 1996. Při tomto řízení nebyl podle stěžovatele porušen princip rovnosti zbraní, když byl žalobce konkrétně, jednoznačně, výslovně a srozumitelně seznámen se všemi důkazy, na jejichž podkladě správce daně rozhodoval, a byl i řádně a opakovaně vyzýván k tomu, aby uspokojivě vysvětlil a právně vyargumentoval důvod výrazného nepoměru pořizovací ceny předmětných akcií a ceny, za niž byly prodány.

K údajně rozporné aplikaci § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů a § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), stěžovatel uvádí, že ve věci nákupu a prodeje předmětných akcií vycházel ze zjištěného skutkového stavu, tedy z toho, že žalobce nakoupil 30 000 kusů zaknihovaných akcií za celkovou cenu 32 038 288 Kč, přestože v dané době bylo možno tyto akcie koupit na oficiálním trhu maximálně za 4 374 000 Kč. Tyto akcie prodal žalobce po necelých devíti dnech držení dne 31. 7. 1996 společnosti A. t. s. r. o. za cenu 2 340 000 Kč. Z tohoto obchodu vznikla žalobci účetní ztráta ve výši 29 698 288 Kč. Přitom v období, kdy měl žalobce tyto akcie v držení, nedošlo u obchodní společnosti O. s. Ž., a. s., ke zhoršení její majetkové situace, zjištění ztráty v hospodaření, ani k jiné změně, která by odůvodňovala tak výraznou změnu v ocenění těchto akcií. Žalobce přitom nedokázal uspokojivě vysvětlit důvody této vysoce ztrátové obchodní transakce. Žalobce tak nesplnil povinnost plynoucí mu z § 31 odst. 9 daňového řádu, naopak stěžovatel se vypořádal se všemi žalobcem namítanými skutečnostmi a jeho argumentací právní i skutkovou. Na tomto podkladě stěžovatel trvá na tom, že prokázal, že u částky 27 664 288 Kč žalobce věrohodně nedoložil úmysl investovat ji za účelem dosažení zisku, ale jediným důvodem této ztrátové operace s cennými papíry bylo umělé vytvoření účetní ztráty za účelem snížení daňové povinnosti. Proto správce daně posoudil zahrnutí této částky do daňových nákladů jako neoprávněné krácení základu daně s tím, že tuto částku nebylo možno zahrnout podle § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů do daňově účinných nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně přitom nepřikročil ke stanovení daně podle pomůcek, neboť ani on ani stěžovatel nezpochybnili věrohodnost, průkaznost či úplnost účetnictví, žalobce pouze neunesl důkazní břemeno, když neprokázal, že výdaj daný rozdílem mezi pořizovací a prodejní cenou akcií byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce.

Stěžovatel také trvá na tom, že krácení daně jiným způsobem je samostatným titulem ke zjištění základu daně bez přihlídnutí ke stavu vyplývajícimu z účetnictví poplatníka daně z příjmů, přičemž lze tento titul aplikovat vždy, kdy poplatník činí záměrně nevýhodné právní úkony, jejichž jediným smyslem je snížení daňové povinnosti, aniž by se jednalo o formálně bezvadné právní úkony, které by zastíraly jiné právní úkony, které se měly promítnout do žalobcových daňových povinností.

Dále stěžovatel brojí proti tomu, že by opomněl prokázat existenci skutečností rozhodných pro použití právní domněnky ve smyslu § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu. Podle stěžovatele zákonodárce nedefinoval pro případ zjištění základu daně z příjmů právnických osob při krácení daňové povinnosti jiným způsobem žádnou právní domněnku ani v § 23 zákona o daních z příjmů, ani v ustanoveních souvisejících. Stěžovateli ani správci

daně přitom nepříslušelo užít a následně prokazovat takovou právní domněnku, když ji zákonodárce pro danou situaci nepředpokládal.

Stěžovatel uplatňuje rovněž námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů rozhodnutí, neboť krajský soud neupřesnil, o jakou právní domněnku se mělo jednat, a závěry krajského soudu neodpovídají hmotněprávní úpravě daně z příjmů právnických osob.

Ve věci údajné nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně pro absenci uvedení konkrétního použitého ustanovení právního předpisu odkazuje stěžovatel na názor Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku ze dne 25. 1. 2005, sp. zn. 2 Afs 183/2004.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušit.

Z obsahu předmětného správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobce podal přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1996, v němž určil základ daně na 3 595 335 Kč a výslednou daň na 1 336 920 Kč.

Dne 19. 8. 1997 pak byla u žalobce zahájena Finančním úřadem ve Zlíně jako správcem daně daňová kontrola. Tato daňová kontrola byla uzavřena zprávou ze dne 16. 3. 1998, č. j. 41798/98/303933/4002. V ní bylo konstatováno, že je žalobce obchodní společností se základním jměním 100 000 Kč a jeho předmětem podnikání je provádění dopravních, inženýrských, průmyslových, bytových a občanských staveb. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 1996 správce daně zjistil, že žalobce uzavřel smlouvu o zprostředkování se společností E. spol. s r. o., která jí fakturovala za zprostředkování zakázek u společnosti A. ČR a. s. celkem 7 472 000 Kč. Společnost A. ČR a. s. ovšem při šetření uvedla, že k žádnému zprostředkování nedošlo, a správce daně tedy shledal, že žalobce neprokázal, že by tyto náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a zvýšil mu o tuto částku základ daně. Dále správce daně zjistil, že žalobce zaúčtoval do daňových nákladů částku 32 038 288 Kč jako nabývací cenu zaknihovaných cenných papírů, konkrétně akcií společnosti O. s. Ž., a. s., a do výnosů částku 2 340 000 Kč za prodej těchto akcií. První z těchto nákupů byl uskutečněn dne 21. 6. 1996 a zapsán ve středisku cenných papírů dne 24. 6. 1996, poslední pak 19. 7. 1996 a zapsán 22. 7. 1996. Dne 30. 7. 1996 pak byly tyto cenné papíry žalobcem prodány. Na základě informací od střediska cenných papírů o obchodování s akciemi této společnosti správce daně zjistil, že nákup a prodej těchto cenných papírů žalobcem, a to prostřednictvím osmi nákupů, z nichž sedm bylo uskutečněno hotově, byl součástí uzavřeného kruhu transakcí s těmito akciemi. Na část tohoto nákupu byl žalobci poskytnut úvěr ve výši 11 milionů Kč. Žalobce tento postup odůvodnil novelou zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, platnou od 1. 7. 1996, v níž je zakotvena povinnost učinit veřejný návrh smlouvy na koupi akcií tomu, kdo vlastní více jak polovinu akcií společnosti. Tato skutečnost se žalobci jevila neúnosnou, proto rozhodl o urychleném prodeji akcií, za situace, kdy už vlastnil 41,18% akcií dané společnosti. Správce daně ovšem uvedl, že novela obchodního zákoníku byla zveřejněna ve Sbírce zákonů již dne 29. 5. 1996 a nemohla tedy být pro žalobce překvapením. Neztotožnil se ani s tvrzením žalobce, že rozpor mezi cenou, za niž akcie nakoupil, a cenou obvyklou v dané době na burze byl dán tím, že ceny na burze neodrážejí skutečné ceny. Podle správce daně ovšem byla cena akcií i v daném období české ekonomiky objektivně určována trhem a zveřejňována Burzou cenných papírů Praha, a. s. Správce daně proto uzavřel, že žalobce v daňovém přiznání uplatnil cenu akcií ve výši, kterou neprokázal, když nejvyšší cena za těchto 30 000 akcií

v období, kdy žalobce tyto obchody uskutečňoval, byla na burze cenných papírů 4 374 000 Kč. Žalobce tak uskutečnil tento obchod účelově s důsledkem krácení daně jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu správce daně zvýšil základ daně o částku 27 664 288 Kč a celkově pro rok 1996 zvýšil žalobci základ daně z příjmů oproti daňovému přiznání o 35 136 288 Kč.

Ve spise je založena řada dokumentů a úředních záznamů pořízených během této daňové kontroly, včetně podání žalobce ze dne 6. 2. 1998, v němž je nákup akcií v roce 1996 odůvodňován tím, že se žalobce rozhodl rozšířit své stavební kapacity na pomezí západních a severních Čech. Na základě doporučení specialisty na nákup cenných papírů pana P. S. se rozhodl provést tento záměr koupí většinového podílu ve společnosti O. s. Ž., a. s., přičemž byl zvolen nákup po malých částech, aby nedošlo k prozrazení informací o nákupu akcií a k růstu jejich ceny. K rozporu mezi cenou na trhu s cennými papíry a pořizovací cenou akcií žalobce uvedl, že tato pořizovací cena se odvozuje od tržní hodnoty podniku jako celku, respektive všech jeho aktiv po odečtení dluhů.

Dne 29. 4. 1998 pak vydal na základě této daňové kontroly Finanční úřad ve Zlíně dodatečný platební výměr č. 980000035, pod č. j. 84905/98/303912/0524, kterým s odkazem na zákon č. 586/1992 Sb., konkrétně na jeho § 20 (řádka 2), § 21 (řádka 3), § 35 (řádka 3 a 4), § 38f (řádka 5) a dále s odkazem na § 46 odst. 7 (řádka 7), § 68 (řádka 8) a § 46 odst. 8 a § 48 (poučení o odvolání) daňového řádu dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 1996 ve výši 13 703 040 Kč.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání. V něm vytkl správci daně, že mu bránil v seznámení se zprávou o daňové kontrole před jejím podepsáním a nepřihlížel k důkazům, které v řízení vyšly najevo ve prospěch žalobce; že označil předsedu představenstva a další vedoucí pracovníky společnosti A. ČR a. s. chybně jako daňové subjekty, přestože šlo o svědky. Správce daně pak postupoval podle žalobce v rozporu s § 16 odst. 4 daňového řádu, když jej nechal vyjádřit se před ukončením daňové kontroly pouze k výsledku uvedenému ve zprávě o této kontrole, a nikoli ke způsobu jeho zjištění. Navíc byli zástupci žalobce seznámeni jen s částí této zprávy, se zbytkem je pracovníci správce daně odmítli seznámit, proto také zástupci žalobce odmítli podepsat zprávu o daňové kontrole. Správce daně také neumožnil žalobci nahlédnout do spisu v rozsahu zaručeném ustanovením § 23 odst. 2 daňového řádu, když mu zejména neposkytl k nahlédnutí protokoly o ústním jednání. Snažil se tak před žalobcem zatajit důkazní prostředky. Vytkl také správci daně, že neprovedl většinu jím navrhovaných důkazů a zejména neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost žalobcova účetnictví, které by ho oprávnily nevycházet z tohoto účetnictví při zjišťování základu daně. Správce daně neprokázal ani svá tvrzení, ani existenci skutečností rozhodných pro použití právní domněnky. Kromě toho byl žalobce nespokojen i se způsobem, jakým bylo rozhodnuto o jeho námitkách proti průběhu daňového řízení, a s průběhem výslechu svědků správcem daně bez účasti zástupce žalobce. V doplnění svého odvolání žalobce zejména brojil proti průběhu důkazního řízení a předložil argumenty dokládající nezbytnost jednání se společností A. ČR a. s. přes zprostředkovatelskou společnost. K povaze nákupu a prodeje akcií společnosti O. s. Ž., a. s., žalobce doplnil, že ve správním spise nenalezl žádné důkazy o tom, že by nákup a prodej akcií tvořil v daném případě uzavřený kruh, jak tvrdil správce daně. K tvrzení, že novela obchodního zákoníku pro něj nemohla být překvapivá, připomněl, že ze zveřejnění novely nutně neplyne její všeobecná znalost, což dokládal i tvrzenou neznalostí daňového řádu z roku 1992 u některých pracovníků správce daně. Trval také na tom, že se mu podařilo prokázat, jakým podnikatelským záměrem byl při nákupu těchto akcií veden, což správce daně vyvrátil

pouze svými neprokázanými spekulacemi protiřečícími obsahu žalobcova účetnictví. Trval také na tom, že hodnota většinového balíku akcií společnosti O. s. Ž., a. s., je vyšší než cena jednotlivých akcií, což mělo být prokázáno či vyvráceno znaleckým posudkem. Pouze ze ztráty utrpené při realizaci podnikatelského záměru přitom nelze usuzovat na zkrácení daně žalobcem a zvýšení základu daně tedy správce daně provedl neoprávněně.

Stěžovatel v rámci řízení o tomto odvolání prováděl další dokazování. V něm zjistil od společnosti A. ČR a. s. na základě výzvy k součinnosti třetí osoby, že se žalobcem začala tato společnost spolupracovat skutečně na základě zprostředkování uskutečněného firmou E. spol. s r. o., když žalobce předložil společnosti A. ČR a. s. rámcovou cenovou nabídku stavebních prací a společnost E. spol. s r. o. tuto nabídku podpořila příslibem možnosti využití svého zázemí a kontaktů ve prospěch žalobce. Na podporu svých tvrzení pak A. ČR a. s. uvedl, že jako zahraniční investor je často odkázán právě na doporučení, reference a kontakty na dodavatele různých stavebních prací od svých obchodních partnerů, aniž by s nimi ovšem vstupoval do smluvního vztahu zprostředkování.

Po tomto řízení stěžovatel dodatečný platební výměr v reakci na žalobcovo odvolání změnil svým výše označeným rozhodnutím ze dne 13. 11. 1998, jímž zejména s odkazem na § 50 odst. 3 a odst. 6 daňového řádu stanovil výši základu daně tak, že ji změnil z částky 38 564 000 Kč na 31 092 000 Kč a výši dodatečně vyměřené daně změnil z částky 13 703 040 Kč na 10 788 960 Kč. Stěžovatel v tomto rozhodnutí neshledal, že by bylo žalobci bráněno seznámit se s výsledky daňové kontroly, naopak s nimi byl seznámen dvakrát. Stejně tak mu bylo umožněno nahlédnout i do spisu, s výjimkou jeho neveřejné části. Za irrelevantní označil námitku, že správce daně účelově měnil klasifikaci osob, které s ním jednaly, když se v tomto označování účastníků řídil správcem daně § 7 a § 8 daňového řádu. K námitce nepřizvání zástupců žalobce k výsledkům svědků stěžovatel uvedl, že se v daném případě nejednalo o výslechy svědků, ale o dožádané místní šetření. Stěžovatel také připomněl, že správce daně při daňové kontrole nevyvracel věrohodnost, průkaznost, úplnost či správnost žalobcova účetnictví, a neaplikoval tedy ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu, ale zpochybnil oprávněnost snížení základu daně z důvodů uvedených ve zprávě o daňové kontrole. K meritu věci stěžovatel přiznal, že v rámci odvolacího řízení zohlednil výpovědi společnosti zástupců A. ČR a. s. ve prospěch žalobce a seznal, že chybí zákonná opora pro vyloučení faktur týkajících se zprostředkovatelských služeb z daňově účinných nákladů, když společnost A. ČR a. s. fakticky potvrdila, že společnost E. spol. s r. o. u ní vyvíjela činnost, k níž se zavázala ve zprostředkovatelské smlouvě se žalobcem. Stěžovatel proto snížil v tomto bodě základ daně o 7 472 000 Kč. Ve vztahu k obchodování s akciemi stěžovatel dovodil z mandátní smlouvy žalobce s panem P. S. jako mandatářem, jemuž měla za zprostředkování nákupu a prodeje akcií náležet jako odměna desetina zisku, že z ní plyne žalobcův úmysl obchodovat s cennými papíry, a nikoliv vložit do nich svůj majetek za účelem dlouhodobějšího investování. Zopakoval také v reakci na odvolání, že v době uskutečnění koupě akcií bylo možné je nakoupit za několikanásobně nižší cenu. I stěžovatel tak shledal, že žalobce neprokázal, proč zaplatil za předmětné akcie o 27 664 288 Kč více, než činila cena podle kurzu na kapitálovém trhu, proto bylo namíste označit tuto operaci za neoprávněné krácení základu daně jiným způsobem. Přitom označení nákupu předmětných akcií za uzavřený kruh bylo pouze podpurným dokreslujícím argumentem a bylo odvozeno z toho, že koupě a následný prodej těchto akcií s minimálním ziskem byly uskutečněny několika osobami tak, že nakonec se tyto akcie vrátily po necelých dvou měsících původnímu majiteli. Ke zmínce o vlivu novely obchodního zákoníku na cenu akcií stěžovatel uvedl, že tato novela mohla mít sice vliv názor žalobce o přínosnosti držení těchto akcií, nikoli však na cenu, za niž se s těmito akciemi v určitém okamžiku obchoduje. Navíc zveřejnění dané novely nemohlo

být důvodem k tomu, aby žalobce koupil akcie za cenu o 732% vyšší, než byla oficiální tržní cena na burze cenných papírů. Vyjádření znalce v oboru cenných papírů přitom nepovažoval stěžovatel za nutné.

Proti tomuto rozhodnutí stěžovatele podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně, postavenou na argumentaci obdobné argumentaci v odvolání a doplněnou o výtku, že ani stěžovatel nedostatky rozhodnutí správce daně neodstranil, naopak ve svém rozhodnutí uváděl zjevné nepravdy o průběhu daňového řízení, když ve skutečnosti například nebyl seznámen se závěry zprávy o daňové kontrole a namísto toho byla tato zpráva jeho zástupcům předávána jen po jednotlivých stránkách, aby se s ní nemohl komplexně seznámit. Ve vztahu k obchodu s akciemi pak vytkl stěžovateli, že nevzal v úvahu, že žalobce utrpěl nákupem a následným prodejem akcií značnou ztrátu, aniž by měl z celé transakce nějaký prospěch.

Řízení o této žalobě bylo nejprve krajským soudem přerušeno z důvodu podání žádosti o přezkoumání napadeného daňového rozhodnutí podle ustanovení § 55b daňového řádu žalobcem. Po zamítnutí této žádosti Ministerstvem financí žalobce doplnil žalobní argumentaci zejména novinovými články zabývajícími se problematikou barevnosti úředních razítek a vlivem této barevnosti na platnost daňových rozhodnutí.

Následně bylo řízení o této věci zastaveno usnesením krajského soudu ze dne 9. 7. 2002, sp. zn. 29 Ca 8/99, z důvodu nesplnění požadavku povinného zastoupení žalobce podle § 250a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, podle něž tehdy toto řízení probíhalo, neboť žalobce nedoložil krajskému soudu plnou moc udělenou advokátovi ani pověření k zastupování udělené zaměstnanci s právnickým vzděláním. Toto usnesení bylo nicméně zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 9. 12. 2003, sp. zn. I. ÚS 554/02, v němž Ústavní soud shledal, že podmínka povinného zastoupení naopak splněna byla a opačný názor krajského soudu protičil článku 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Po tomto nálezu Ústavního soudu bylo v řízení pokračováno již podle s. ř. s. pod novou spisovou značkou 31 Ca 54/2004. V rámci tohoto řízení pak byl vydán rozsudek ze dne 24. 6. 2004, kterým krajský soud vyslovil nicotnost rozhodnutí finančního úřadu i finančního ředitelství. V tomto svém rozhodnutí vycházel z ustanovení § 32 daňového řádu, jehož odst. 2 stanoví základní náležitosti rozhodnutí správce daně, jejichž absence způsobuje neplatnost rozhodnutí. Písmeno d) tohoto odstavce pak uvádí, že k těmto základním náležitostem patří výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Tento výrok musí být po obsahové stránce jasný, srozumitelný, přesný a určitý, aby mohl být závazný a vykonatelný. Dále krajský soud odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu pod sp. zn. II. ÚS 31/1999, kde Ústavní soud vyřkl, že absence těchto náležitostí, případně dalších náležitostí, způsobuje neplatnost rozhodnutí, kterou krajský soud dále ztotožnil s neexistencí či nicotností aktu. Dále odkázal krajský soud na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, podle něhož je dodatečný platební výměr neplatný pro nedostatek základních náležitostí rozhodnutí, mezi které se řadí i neuvedení ustanovení hmotněprávního předpisu. Ze všech těchto důvodů krajský soud dospěl k závěru, že napadená daňová rozhodnutí trpí vadami zakládajícími jejich nulitu, když rozhodnutí finančního úřadu neobsahuje ve výroku odkaz na zákonné ustanovení hmotněprávního předpisu, podle něž bylo rozhodováno, ani uvedení konkrétní částky, kterou byl žalobce povinen uhradit na účet správce daně, přestože je v něm uvedeno, v jaké výši se daň vyměřuje. K odvolání pak sice změnil stěžovatel dodatečný platební výměr ve výroku matematického výpočtu s výsledkem doměření daně, ostatní výroky však byly dle krajského soudu ponechány beze změn. Krajský soud tak shledal, že je tento autoritativní správní akt neurčitý v otázce výše dodatečně vyměřené daně a nejasný v otázce

konkrétního ustanovení aplikovaného hmotněprávního předpisu. Z těchto důvodů vyslovil krajský soud nicotnost citovaných rozhodnutí podle ustanovení § 76 odst. 2 s. ř. s., k níž přihlédl z úřední povinnosti, což mu umožnilo již se nezabývat žalobními námitkami.

Tento rozsudek krajského soudu zrušil Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 25. 1. 2005, sp. zn. 2 Afs 183/2004. V něm zejména vyšel z ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu a z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, sp. zn. 2 Afs 12/2003; publ. pod číslem 212/2004 Sb. NSS) a Ústavního soudu (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02) a shledal, že v napadeném dodatečném platebním výměru bylo ve skutečnosti uvedeno několik konkrétních ustanovení předpisu hmotného práva, podle kterého byla předepsána předmětná finanční částka, navíc zákon uvedení všech konkrétních ustanovení daného předpisu, podle nichž bylo rozhodováno, výslovně ani nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Krajský soud v Brně proto pochybil, když z absence konkrétního ustanovení hmotného práva ve výroku platebního výměru dovodil jeho nicotnost, neboť tím po správci daně vyžadoval splnění formální náležitosti, která výslovně ze zákona nevyplývá. Za zcela neodůvodněnou a v napadených rozhodnutích oporu nemající označil i výtku neurčitosti a nejasnosti napadených rozhodnutí co do výše stanovené daňové povinnosti, kterou krajský soud směřoval stěžovateli a správci daně.

V reakci na tento zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu vydal krajský soud nový rozsudek ze dne 30. 5. 2005, napadený nyní posuzovanou kasační stížností. V něm označil za důvodné žalobcovy námitky tvrdící porušení jeho procesních práv. Zejména uvedl, že pokud byly třetí osoby dotazovány na okolnosti mající dopad na daňové řízení vedené se žalobcem, jde o zjišťování okolností vztahujících se k daňovým povinnostem žalobce. Pokud se pak žalobce nemohl vyjádřit k relevantním skutečnostem zjištěným správcem daně při dožádaných místních šetřeních či vyplývajícím z jiných daňových řízení, byla porušena jeho procesní práva, neboť mu nelze upřít právo seznámit se s těmi podklady pro rozhodnutí, které jsou označeny za důkazní prostředky. Krajský soud zde odkázal na princip rovnosti zbraní, jak byl vyložen Ústavním soudem např. v nálezu ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000, podle něž je nutno pravidlo uvedené v § 16 odst. 4 daňového řádu aplikovat vždy, kdy je finančním orgánem prováděno ve vztahu k daňovému subjektu dokazování ve smyslu § 31 tohoto zákona. Žalobci tak podle soudu sice bylo umožněno seznámit se s výsledky daňové kontroly, nebyl však seznámen se všemi důkazy, na jejichž podkladě správce daně rozhodoval. I správce daně ostatně uznává, že žalobce seznámil jen s těmi částmi důkazů, u nichž to nebylo v rozporu s § 24 daňového řádu. V důkazech, s nimiž seznámen byl, však žalobce nenašel žádný důkazní prostředek, jenž by nasvědčoval závěrům správce daně uvedeným ve zprávě o kontrole. Z ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu přitom plyne, že měl správce daně seznámit žalobce konkrétně, jednoznačně, výslovně a srozumitelně se svými zjištěními a důkazy, jež bral jako důvod vyměření daňových povinností a o něž své rozhodnutí opřel.

Dále krajský soud vyjádřil nesouhlas se způsobem, jakým stěžovatel vyložil ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Podle něj se při zjištění základu daně vychází zásadně z účetnictví daňového subjektu, pokud není stanoveno jinak nebo nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Z toho podle krajského soudu plyne, že pokud správce daně zjistí, že daňový subjekt krátil daň „jiným způsobem“, pak z účetnictví při určení základu daně nevychází. Zákon přitom nestanoví, z čeho má v takovém případě správce daně vycházet, pouze určuje, že nelze vycházet z účetnictví. V takové situaci může

být závěr o zjišťování základu daně opřen pouze o právní domněnky. Pokud tedy správce daně zpochybnil věrohodnost účetní operace, pak měl podle § 31 odst. 8 daňového řádu také provést a uvést důkazy k prokázání podmínek pro užití právní fikce a s těmito důkazy daňový subjekt seznámit. Důkazní břemeno se tak v daném případě přeneslo na správce daně, jenž měl povinnost prokázat existenci skutečností vyvracejících správnost účetnictví a vyvrátit správnost či úplnost důkazních prostředků předkládaných daňovým subjektem. Oproti tomu ze zprávy o daňové kontrole plyne, že správce daně ze žalobcova účetnictví vycházel. Pokud přitom zjistil, že sporný právní úkon byl formálně bezvadný, avšak zastíral jiný právní úkon, jenž se měl promítnout do daňových povinností žalobce, měl aplikovat ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Pokud tak bylo žalobcovo účetnictví předložené v rámci prováděné daňové kontroly vedeno řádně a prokazovalo skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, lze tyto skutečnosti považovat za prokázané ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Pokud by daňový subjekt účetnictví nepředložil, byl by povinen předložit jiné důkazy, které by neúplnost účetnictví nahradily. Z ničeho však podle krajského soudu neplyne, že by měl správce daně výhrady ke způsobu účtování obchodního případu, nebo že by zvýšení základu daně bylo odůvodněno žalobcovým porušením účetních předpisů. Obsah zprávy o daňové kontrole trpí podle krajského soudu vnitřními rozpory, stejně jako rozhodnutí stěžovatele. Jestliže totiž správce daně nevycházel z účetnictví žalobce, jak plyne z toho, že postupoval podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, není zjevné, z čeho při zjišťování základu daně vlastně vycházel. Závěry správce daně a stěžovatele jsou tedy zcela nesrozumitelné. Rozhodnutí správce daně proto krajský soud označil za nepřezkoumatelné, zvláště když není opřeno o konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu, podle něhož byla žalobci doměřena daňová povinnost. Krajský soud si sice byl v dané věci vědom své vázanosti právním názorem Nejvyššího správního soudu, podle nějž absence uvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu aplikovaného na daný případ není nedostatkem základní náležitosti daňového rozhodnutí podle § 32 odst. 2 daňového řádu; nicméně vytrval na názoru, že údaj o aplikaci konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu měl být součástí výroku prvostupňového rozhodnutí, neboť pouze takový výrok může být konkrétní, jednoznačný a srozumitelný. Jakkoli tedy podle názoru Nejvyššího správního soudu nebylo možno z absence zákonného ustanovení dovodit nicotnost napadeného rozhodnutí, označil je krajský soud za akt sice existující a platný, nicméně nezákonný pro nepřezkoumatelnost. Krajský soud proto ze všech těchto důvodů rozhodnutí prvního i druhého stupně zrušil a vrátil je stěžovateli k dalšímu řízení, v němž měl být vázán právním názorem krajského soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Svou první stížnostní námitkou brojí stěžovatel proti prvnímu z dvojice komplexních důvodů, pro něž bylo jeho rozhodnutí zrušeno. Tímto důvodem byla porušení základních zásad daňového řízení, jež krajský soud shledal, zejména porušení principu rovnosti zbraní při dokazování během daňové kontroly. K tomuto rozporu mezi stěžovatelem a krajským soudem Nejvyšší správní soud uvádí, že je mu známa judikatura Ústavního soudu, o niž krajský soud své závěry opřel, nelze z ní však na půdorysu daného případu vyvozovat ty závěry, jež z ní vyvodil krajský soud.

Krajský soud odkazoval nejprve na nález sp. zn. I. ÚS 591/2000 ze dne 11. 9. 2001 (Sb. nál. a usn. ÚS, svazek č. 23, str. 265), který se však týká zejména povahy soudního přezkumu daňového řízení před účinností s.ř.s. a pouze na okraj této problematiky



se vyjadřuje také k povinnosti daňových orgánů postupovat v rámci daňového řízení ústavně konformním způsobem, a to i při místním šetření a výsleších svědků. V zásadě k obdobné problematice se vyjadřuje i krajským soudem zmiňovaný náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02 (Sb. nález. a usn. ÚS, svazek č. 28, str. 143), kde Ústavní soud uvedl: *„Jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jí známy ( § 8 odst. 1 věta první zákona č. 337/1992 Sb.), jedná se zjevně o výslech svědka. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení. Svědek je dle zákona povinen vypovídat pravdu a nic nezamlčet. O tom musí být poučen a poučen musí být i o následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi. Pro účely dokazování v daňovém řízení je však třeba preferovat použití bezprostředních, tj. před dožádaným správcem daně provedených důkazů. Daňový subjekt vzhledem ke zmíněné zásadě "rovnosti zbraní", má právo se s těmito důkazy seznámit (a tedy nikoliv až s jakýmsi jejich shrnutím či zhodnocením provedeným dožádaným správcem daně). I na daňové řízení se vztahuje pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit stěžovateli, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům [čl. 38 odst. 2 Listiny] (viz náleží ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000; publ. in: Ústavní soud, Sbírka nálezů a usnesení, C.H.Beck, sv. 23, č. 133).“* Tento právní závěr názor dopadá sice i na nyní posuzovaný případ, podle názoru zdejšího soudu ovšem nikoliv způsobem, který by zakládal nezákonnost stěžovatelova rozhodnutí, jak shledal krajský soud.

Jak totiž vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, k závěru o povaze nákupu a následného prodeje akcií, který je v dané věci sporným, dospěl správce daně na základě řady podkladů a důkazů: kromě účetnictví žalobce vyšel správce daně také z informací od střediska cenných papírů o nákupu a prodeji akcií žalobcem, mandátní smlouvy uzavřené žalobcem s panem P. S., informací o vývoji cen předmětných akcií na kapitálovém trhu, informací získaných při ústním jednání se zástupci žalobce a také z doplnění šetření místně příslušnými finančními úřady, z nichž vyplynulo, že nákup a prodej daných akcií tvořil uzavřený kruh. Zdejší soud se plně ztotožňuje se závěry Ústavního soudu v tom, že je třeba umožnit daňovému subjektu v maximální možné míře, aby byl přítomen při všech procesních úkonech učiněných v rámci daňové kontroly, u nichž je to z povahy možné, a že správce daně nesmí „překvalifikovat“ označení těchto úkonů tak, aby účast daňového subjektu při jejich provádění vyloučil. V daném případě se však nejednalo o účelové překvalifikování úkonu, který by ve skutečnosti byl výsledkem svědka, na místní šetření, nýbrž zjevně o skutečné místní šetření provedené finančními úřady, v obvodu jejichž územní příslušnosti se patrně nacházely jednotlivé subjekty, které měly být součástí tohoto uzavřeného kruhu obchodů s akciemi společnosti O. s. Ž., a. s. Nedošlo tedy k situaci, s níž byl konfrontován například Ústavní soud ve svém náleží ze dne 15. 1. 2002, sp. zn. I. ÚS 54/01 (Sb. nález. a usn. ÚS, svazek č. 25, str. 43): *„Ústavní soud dovozuje, že nelze - i v zájmu zachování principu rovnosti zbraní - upřít stěžovateli možnost klást při místním šetření (nebo posléze v rámci daňové kontroly) svědku otázky, a to navíc za situace, kdy stěžovatel ani nebyl s protokolem o výslechu tohoto svědka seznámen. Podle názoru Ústavního soudu tedy nestačí, byl-li výslech svědka proveden jen při místním šetření, u něhož stěžovatel nebyl přítomen a svědkovi otázky klást nemohl. Ústavní soud se - na rozdíl od mínění Krajského soudu v Ostravě - nedomnívá, že výslech svědka „nebyl výsledkem svědka při místním šetření v průběhu daňové kontroly“, neboť místní šetření probíhá v rámci daňového řízení (§ 15 odst. 1 ZSDP) a k daňové kontrole může dojít v návaznosti na místní šetření. V opačném případě by byl výslech svědka - z hlediska hodnocení důkazních prostředků - procesněprávně zřejmě nekvalifikovatelný.“*

Navíc nebyly závěry získané tímto způsobem při místních šetřeních jediným a pivotním důkazem, na němž by byla postavena nedůvěryhodnost započtení ztráty při sporné žalobcově transakci na trhu cenných papírů. K prokázání toho, že nebylo možno uznat tuto ztrátu jako výdaj na dosažení a udržení zisku, tak došlo v první řadě na základě závěrů celé daňové kontroly, a nikoli prvotně na základě těchto místních šetření. Nedošlo tedy k situaci, kterou kaceřoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2005, sp. zn. 1 Afs 70/2004 (publ. pod č. 937/2006 Sb. NSS): „*Není-li zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která daňovému subjektu garantuje § 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze daňovému subjektu daň doměřit pouze na základě výsledků získaných při místním šetření.*“

O tom, že se nejednalo o důkaz stěžejní, svědčí již skutečnost, že tato nedůvěryhodnost žalobcova nákupu a následného prodeje akcií je zjevná nejen ze zprávy o daňové kontrole, ale i z rozhodnutí stěžovatele, který již výslovně uvedl, že skutečnost, že nákup a prodej předmětných akcií tvoří uzavřený kruh, není základním důkazním prostředkem. Stěžovatel tak plně respektoval výše uvedený právní názor Ústavního soudu v tom směru, že důkazům získaným při místních šetřeních bez účasti žalobce a zahrnutým do neveřejné části daňového spisu, nelze přikládat tu důkazní váhu, kterou mají například výslechy svědků.

Tento přístup stěžovatele je přitom potřeba schválit. I podle názoru Nejvyššího správního soudu by totiž nebylo namístě napravit fakt, že zástupci žalobce nemohli být přítomni při všech jednotlivých místních šetřeních, z nichž vplynuly pro správce daně informace relevantní i pro určení žalobcovy daňové povinnosti, tím, že by byl dodatečný platební výměr zrušen, daňové řízení obnoveno a všechna tato místní šetření byla provedena znovu, tentokrát za přítomnosti žalobcových zástupců. Takový postup by byl namístě pouze tehdy, pokud by tato místní šetření a závěry z nich plynoucí byly rozhodným důvodem pro doměření daně. Stěžovatel však ve svém rozhodnutí prokázal, a Nejvyšší správní soud mu v tom přisvědčuje, že i při odhlédnutí od takto získaného důkazu, popřípadě při přiznání mu nižší důkazní váhy, jsou ostatní důkazy shromážděné správcem daně dostatečně přesvědčivé na to, aby z nich vplynula účelovost posuzovaného obchodu s akciemi. Pokud tak chtěl dát krajský soud zrušením daňového rozhodnutí prvního i druhého stupně správcem daně příležitost, aby všechna tato místní šetření vykonal prostřednictvím dožádaných finančních úřadů znovu – a závěr o tom, že to bylo úmyslem krajského soudu, může zůstat pouhou spekulací, neboť krajský soud sice ve svém rozsudku zavázal stěžovatele svým právním názorem, nedořekl však již, jak má stěžovatel postupovat, aby naplnil požadavky zákonnosti daňového řízení, jak je chápal krajský soud – je třeba uzavřít, že by takový postup nebyl namístě a posouzení shromážděných důkazů bez přihlídnutí k důkazům získaným při místních šetření, jak učinil stěžovatel, mnohem více odpovídalo požadavkům procesní ekonomie a racionality.

Přisvědčit přitom nelze ani druhému důvodu, pro nějž krajský soud napadená rozhodnutí stěžovatele i správce daně zrušil, tedy tvrzení krajského soudu, že pokud správce daně postupoval podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, nemohl při určení základu daně vycházet ze žalobcova účetnictví; přičemž však není zjevné, z čeho jiného při tomto určení vyšel. Tato výtka učiněná krajským soudem se opírá o takový výklad § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, s nímž se zdejší soud nemůže ztotožnit. Podle tohoto ustanovení platí, že „*pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.*“ Toto ustanovení tak dopadá i na situace, kdy

správce daně zjistí, že došlo ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. V takovém případě mu umožňuje, aby se při zjištění základu daně odchýlil od dat, která vyplývají z účetnictví daňového subjektu. Toto nerespektování účetnictví daňového subjektu má však pouze takovou povahu, jaká vyplývá z povahy zjištěného pokusu o krácení daňové povinnosti; nelze naopak shledat, že pokud správce daně zjistí krácení daňové povinnosti ve smyslu tohoto ustanovení, pak nesmí k účetnictví daňového subjektu již vůbec přihlížet. Svou tezí, že účetnictví daňového subjektu lze buď plně respektovat, nebo – při zjištění krácení daňové povinnosti jiným způsobem – zcela odmítnout a ignorovat, se tak krajský soud snaží dostat správce daně a stěžovatele do důkazní pasti, z níž by pro ně nebylo úniku. Tuto důkazní past ostatně krajský soud naznačuje, když stěžovatele upozorňuje na nutnost stanovit základ daně podle domněnek ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu, aniž by bylo stěžovateli, žalobci či krajskému soudu jasné, o jaké domněnky by se mělo jednat. Tento výklad vedoucí k absurdním závěrům však zdejší soud nemůže podpořit z důvodů uvedených výše. Jedná se totiž o výklad zcela absurdní a ignorující smysl a účel práva i prostý lidský rozum.

Podle názoru zdejšího soudu tak postupoval správce daně správně, když poté, co zjistil, že se žalobce pokusil krátit daňovou povinnost, neodvrhl zcela jeho účetnictví – k tomu ostatně nebyl důvod, neboť nebylo zjištěno, že by účetnictví nebylo vedeno řádně – ovšem údaje obsažené v tomto účetnictví jej dovedly ke stanovení základu daně odlišného od daňového přiznání poté, co zjistil, že jeden z výdajů uplatňovaných žalobcem nemůže být uznán jako daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, neboť se jedná o výdaj z operace, jejímž jediným prokazatelným důvodem bylo umělé vytvoření účetní ztráty. Za této situace nebylo namístě klást na správce daně důkazní břemeno obsažené v § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu, tedy požadovat na něm, aby prokázal *„existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce,“* když žádnou právní domněnku natož fikci nebylo třeba použít, neboť základ daně mohl být stanoven bez použití právních domněnek a fikcí pouze na základě žalobcova účetnictví s nezapočtením výše uvedeného daňově neuznatelného výdaje. Bylo tedy dostatečné, že správce daně unesl důkazní břemeno uložené mu písmenem c) téhož ustanovení, tedy prokázal *„existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem“*, v daném případě tedy existenci skutečností odůvodňujících toto neuznání výdaje žalobcem protiprávně uplatněného. K tomuto rozložení důkazního břemene se ostatně nad podobným problémem přiklonil i sám Krajský soud v Brně v jiném svém rozsudku, a to ze dne 18. 1. 2006, sp. zn. 30 Ca 134/2005, kde uvedl: *„Neprokáže-li daňový subjekt, že ztrátový prodej akcií mimo veřejný trh předem dohodnutému zájemci byl z hlediska naplnění tvrzeného podnikatelského záměru opodstatněný, nutno posoudit ze ztrátového prodeje vyplývající snížení základu daně z příjmů jako krácení daňové povinnosti jiným způsobem ve smyslu § 23 odst. 10 ZDP.“*

Lze tak uzavřít, že se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem stěžovatele, že bylo dostatečně prokázáno, že se žalobce pokusil o zkrácení daně z příjmů právnických osob, respektive se mu nepodařilo prokázat způsobem přesvědčivým z pohledu správce daně, stěžovatele ani Nejvyššího správního soudu, že by nákup akcií společnosti O. s. Ž., a. s., za více než sedminásobek ceny tehdy obvyklé na kapitálovém trhu a jejich okamžitý prodej s mnohamilionovou ztrátou mohl být odůvodněn racionálně něčím jiným, než snahou uměle snížit svou daňovou povinnost. Naopak stěžovateli se podařilo dostatečně prokázat, že předmětná obchodní transakce měla právě tuto povahu, přičemž každému z použitých důkazů přiznal tu váhu, jež mu náležela. Zdejší soud se pak ztotožnil i s postupem správce daně a stěžovatele, jímž byla žalobci nově stanovena daňová povinnost ve výši vycházející ze

žalobcova účetnictví, ovšem se zohledněním neuznatelnosti jednoho ze žalobcem uplatněných nákladů.

Stěžovatel sice na okraj své kasační stížnosti uvedl i námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, když krajský soud podle něj neupřesnil, jakou domněnku ve smyslu § 31 odst. 8 písm. b) daňového řádu měl na mysli; tato námitka je však bezpředmětná za situace, kdy bylo výše prokázáno, že toto ustanovení nemělo být krajským soudem vůbec aplikováno.

Ze všech shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek Krajského soudu v Brně je nezákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto jej zrušil.

Krajský soud v Brně je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Zároveň je i nadále vázán právním názorem obsaženým v předchozím rozsudku ze dne 25. 1. 2005, sp. zn. 2 Afs 183/2004, což konkrétně znamená, že ve svém novém rozhodnutí již krajský soud akceptuje, že dodatečný platební výměr obsahoval všechny formální náležitosti, které zákon požaduje, a nebyl tedy nicotný ani nezákonný; a nebude nadále setrvávat na svém názoru, že tomu tak není, a to obcházením právního názoru zdejšího soudu, tedy cestou, jež je seznatelná z rozsudku nyní rušeného.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně 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 8. února 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček  
předseda senátu