



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Jedličkové a soudců JUDr. Evy Lukotkové a JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D., v právní věci žalobkyně **Veletrhy Brno, a.s.**, IČ: 25582518, se sídlem Výstaviště 1, Brno, zastoupené JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem v Ostravě, Kosmova 20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 25.3.2008, č.j. 5431/08-1200-700696, **se z r u š u j e** pro nezákonnost a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 26.6.2000, č.j. 103471/00/288913/3044, **se z r u š u j e**.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci, na účet jeho právního zástupce JUDr. Jaromíra Hanuše, advokáta se sídlem v Ostravě, Kosmova 20, náklady řízení ve výši 16.520,- Kč, do třiceti dnů od nabytí právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 25.3.2008, č.j. 5431/08-1200-100696 změnil rozhodnutí Finančního úřadu Brno I, dodatečný platební výměr ze dne 26.6.2000, č.j.:

103471/00/288913/3044, tak, že dodatečně vyměřenou daň změnil z částky 46.408.830,- Kč na částku 39.925.470,- Kč. Z odůvodnění citovaného rozhodnutí mimo jiné vyplývá, že správce daně zjistil, že žalobkyně měla ke dni 6.12.1996 zaúčtováno 313.983 ks akcií emitenta Veletržní finanční, a.s. v celkové hodnotě 115.179.935,85 Kč. Uvedené ocenění výrazně neodpovídalo aktuálnímu kurzu na veřejných trzích cenných papírů, které se pohybovalo v rozpětí 53,- Kč až 68,- Kč za akcii, zatímco cena jedné akcie zjištěná váženým aritmetickým průměrem v účetnictví žalobkyně činila 368.87,- Kč. Dne 12.12.1996 došlo k převodu 290.000 ks akcií na dceřinnou společnost BVV DIVES – kapitálový trh, a.s., za kupní cenu 18.560.000,- Kč (tj. 64,- Kč za akcii). Do účetních nákladů byla uplatněna nabývací cena akcií ve výši 106.971.419,46 Kč. Nabývací cena akcií byla uplatněna dle § 24 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků ve výši 99.876.876,40 Kč. Dne 17.12.1996 byly předmětné akcie ve stejném množství a za stejnou cenu převedeny z dceřinné společnosti zpět do vlastnictví žalobkyně. Kupní ceny akcií nebyly při jejich převodech peněžitou formou uhrazeny, vzájemné pohledávky byly vyrovnány zápočtem. Prodejem bylo dosaženo ocenění 290.000 ks akcií jejich momentálním tržním kurzem, čímž se snížilo na 87,28 Kč za akcii. Žalovaný odkázal na stanovisko správního orgánu prvního stupně, že se v daném případě jednalo o účelovou transakci ke snížení hodnoty cenných papírů dle aktuálního kurzu, ačkoliv dle účetních předpisů měla být v takovém případě použita opravná položka, která nemůže ovlivnit základ daně z příjmů příslušného období. K obsahu námitek žalobkyně v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně týkajících se předmětu žalobního návrhu žalovaný poukázal na stanoviska Krajského soudu v Brně v rozsudku ze dne 6.2.2008, sp. zn. 29 Ca 302/2005, a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.3.2005, sp. zn. 1 Afs 4/2004, podle nichž jsou předmětné úkony prodeje a následné koupě akcií uskutečněné za účelem snížení daňového základu absolutně neplatné z důvodu obcházení zákona ve smyslu ustanovení § 39 občanského zákoníku. Od samého počátku tak z těchto úkonů nemohla vzniknout žádná subjektivní práva ani povinnosti. V důsledku toho nemohlo dojít ani ke snížení základu daně promítnutím pořizovací ceny akcií mezi daňově uznatelné náklady a následnému snížení daňové povinnosti. Žalovaný dále uvedl, že prodej akcií ze dne 12.12.1996 je ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 a ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nutné posuzovat rovněž s ohledem na související skutečnosti. Prodané akcie byly po třech dnech převedeny zpět do vlastnictví žalobkyně, kdy prodej v důsledku zpětného nákupu nevedl ke změně struktury aktiv žalobkyně ani k pozbytí podílu na společnosti Veletržní finanční, a.s. Kupní ceny při prodeji i zpětném nákupu byly totožné, což potvrzuje propojenost obou úkonů. Transakce byla realizována se společností, která je ze 100 % vlastněna žalobkyní, která tak měla nad akciemi kontrolu i po dobu jejich vlastnictví dceřinnou společností. Pro dceřinnou společnost žalobkyně pak neměl nákup a prodej akcií žádný ekonomický dopad, převod byl proveden pouze pro potřeby žalobkyně. Žalobkyně měla prokazatelně dlouhodobý zájem na udržení své majetkové účasti ve společnosti Veletržní finanční, a.s., což vyplývá ze zaúčtování předmětných akcií na účet finančních investic (s předpokládanou držbou delší než jeden rok) i z nákupu dalších 80.000 ks akcií stejného emitenta v březnu 1996 za cenu 450 Kč za akcii. Žalobkyně tak nezohledňovala při prodeji dne 12.12.1996 skutečnou hodnotu akcií, ale pouze jiný zájem, kterým bylo snížení ocenění se současným zkrácením daně z příjmů. Při stanovení daně je třeba vždy vzít v úvahu skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně. Pro účely správného stanovení daně pak nebylo možné hodnotit prodej akcií jako jediný účetní případ a z tohoto vyvozovat daňové důsledky. Prostá aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) zákona o dani z příjmů na předmětný prodej nepřichází v úvahu. Podle ustanovení § 24 odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví berou účetní jednotky při oceňování majetku a závazků a při účtování o výsledku hospodaření za základ rizika, ztráty a znehodnocení, které se týkají majetku a závazků a jsou účetním jednotkám ke dni sestavní účetní závěrky známy.

Cenné papíry se ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví oceňují cenami pořízení, ocenění se v účetnictví upravuje o položky vyjadřující rizika, ztráty a znehodnocení. Zásady pro tvorbu a používání opravných položek upravuje čl. XII Úvodních ustanovení Postupů účtování pro podnikatele – Opatření č.j. V/20 100/1992 ze dne 15.července 1992 (dále jen „Opatření“). Opravné položky se k účtům majetku vytvářejí v případě, kdy je na podkladě inventarizace zjištěno snížení ocenění majetku, které má trvalý charakter. Pro cenné papíry dále platí čl. III. odst. 11, podle něhož se o přechodném snížení ocenění investičního majetku účtuje v rámci účetních knih pomocí opravných položek na účtech účtové skupiny 09. Účetní předpisy tak dle závěru žalovaného závazným způsobem stanoví postup účetní jednotky, jejíž majetek snížil přechodně své ocenění. Ocenění cenných papírů musí být evidováno v původní ceně pořízení a ke korekci se použijí opravné položky vytvořené na samostatném účtu. Žalobkyni bylo v závěru účetního období známo, že vzhledem k vývoji kurzů akcií bude nevyhnutelná tvorba opravné položky ve výši cca 90.000.000,- Kč k 31.12.1996 a nebude ji možné uplatnit jako daňově uznatelný náklad, což vyplývá z ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) a § 25 odst. 1 písm. v) zákona o dani z příjmů. K popisu standardního účetního postupu při vykázání přechodného snížení ocenění majetku k datu účetní závěrky žalovaný dodal, že zákon o daních z příjmů stanoví v ustanovení § 23 odst.10, že se při zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu (zákon o účetnictví). Dodržování platných účetních předpisů a postupů je proto i z hlediska stanovení základu daně z příjmů právnických osob obligatorní. Žalovaný dále uzavřel, že právní úkony prodeje a následného zpětného nákupu stejného počtu akcií s totožnou kupní cenou tak byly uskutečněny za účelem obcházení tvorby opravné položky, kterou byla žalobkyně povinna podle účetních předpisů k datu 31.12.1996 vytvořit. Objektivním výsledkem těchto právních úkonů bylo snížení ocenění akcií provedené tak, aby se promítlo v daňově účinných nákladech zdaňovacího období 1996 v režimu ustanovení § 24 odst.2 písm.w) zákona o daních z příjmů. Platnost právních úkonů prodeje a zpětného nákupu akcií posoudil odvolací orgán v mezích svého oprávnění dle ustanovení § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků jako předběžnou otázku a dospěl k závěru, že z důvodu obcházení zákona jsou úkony neplatné. Tyto úkony se dle závěrů žalovaného nepříčí výslovnému zákazu zákona, nicméně obcházejí povinnost vytvořit opravnou položku dle ustanovení § 26 odst. 3 zákona o účetnictví. Prodej a následný nákup akcií tak nezakládaly jakožto absolutně neplatné právní úkony žádná subjektivní práva a subjektivní povinnosti. Nabývací cena akcií zaúčtovaná do nákladů ve výši 99.876.876,40 Kč tak není daňově uznatelným nákladem dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) a odst. 7 zákona o dani z příjmů a nelze ji zohlednit při stanovení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1996. Tímto hodnocením žalovaný napravil jakožto odvolací orgán v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vadu v posouzení účetního případu podle ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a § 23 odst. 3, odst. 10 a § 24 odst. 2 písm. r) zákona o dani z příjmů, které uvedl správní orgán prvního stupně. K námitce žalobkyně, že převody akcií byly ve Středisku cenných papírů uskutečněny, žalovaný uvedl, že posouzení právních úkonů jako úkonů absolutně neplatných bylo provedeno v daňovém řízení pouze pro jeho účely, uskutečněný převod akcií na tomto posouzení nic nemění. K tvrzení žalobkyně, že účelem provedení transakce bylo rovněž oživení veřejného trhu o obchodování s předmětnými akciemi žalovaný dospěl k závěru, že převod akcií nebyl vůbec Střediskem cenných papírů publikován, stejně tak jako Burzou cenných papírů Praha. Převody akcií tak neovlivnily následné obchodování s touto emisí a nemohly přispět k oživení zájmu investorů. Tvrzení o vlivu na ziskovost prodeje v roce 1999 považuje žalovaný za neprokázané a nelze jej akceptovat ani po stránce logické. K námitce žalobkyně, že rozhodnutí prodat akcie již v roce 1996 vedlo žalobkyni s ohledem na budoucí záměry zákonodárce, uvedl žalovaný, že pokud by žalobkyně přistoupila k prodeji akcií za účelem ukončení majetkové účasti ve společnosti

Veletržní finanční, a.s., v důsledku využití právní úpravy zákona o dani z příjmů před provedenou novelizací k 1.1.1997, byl by tento postup zcela legální. Žalobkyně však neměla v úmyslu svoji účast ve společnosti Veletržní finanční, a.s. ukončit, neboť prodej byl propojen s následným zpětným nákupem. Při srovnání prodeje předmětných akcií žalobkyní v roce 1996 a v roce 1999 je zřejmé, že forma prodeje, způsob provedení, kupní cena i forma úhrady dokládají zcela odlišný přístup k těmto prodejům. Z prodejní ceny akcií v roce 1999 ve výši 664,- Kč za akcii je zřejmé, že snížení ceny akcií v roce 1996 bylo pouze dočasné, mělo být řešeno opravnou položkou a nedošlo by tak k nesprávnému ovlivňování základu daně. V žalobou napadeném rozhodnutí se žalovaný dále podrobně zabýval dalšími námitkami a skutečnostmi ve vztahu k vyměření základu daně a výše daňové povinnosti, kdy však tyto závěry žalovaného nejsou v žalobě napadány a nemají vliv na posouzení a rozhodnutí soudu v dané věci.

Proti citovanému rozhodnutí podala žalobkyně dne 26.5.2008 žalobu, kterou odůvodnila následovně. Přestože žalovaný změnil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ve prospěch žalobkyně, nevyhověl odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v plném rozsahu. Z ustanovení § 48 odst. 1 a § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vyplývá zásada dvouinstančnosti daňového řízení. Dle názoru žalobkyně žalovaný jakožto odvolací orgán nemůže sám nebo prostřednictvím správce daně doplňovat výsledky daňového řízení a odstraňovat jeho vady v neomezeném rozsahu. Doplnění daňového řízení nelze připustit tehdy, pokud by se mělo týkat rozsáhlého okruhu skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. V dané věci žalovaný rozhodl na základě své právní úvahy o disimulaci dle ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, i když se dle názoru Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Brně o disimulaci nejednalo. Za situace, kdy předchozí rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno Krajským soudem v Brně, měl žalovaný rovněž v novém řízení zrušit rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, který by pak následně ve věci znovu rozhodl. Žalobce by pak mohl reagovat na nové posouzení věci. Žalovaný i správní orgán prvního stupně tak porušili ustanovení § 2 odst. 1 až 3, § 16 odst. 4 písm. c) a písm. f) a odst. 8, § 31 odst. 1 až 4, § 48 a § 50 odst. 3 a odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, když nepostupovali v souladu se zákonem a hodnocení důkazů neproběhlo v souladu se zákonem. Žalobkyni nebylo umožněno se vyjádřit k přehodnocenému právnímu názoru žalovaného ani navrhnout další důkazy, dále pak bylo žalobci zabráněno podat odvolání. Z napadeného rozhodnutí je dále patrná snaha žalovaného účelově aplikovat zákon o daních z příjmů, po jeho novelizaci zákonem č. 210/1997 Sb., na jehož základě se stala ztráta z prodeje cenných papírů daňově neuznatelnou, na období roku 1996, kdy ztráta z prodeje cenných papírů byla relevantní. Důvodem pro zvýšení základu daně uváděným v napadeném rozhodnutí má být obcházení zákona o účetnictví žalobkyní. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí uvádí, že realizovaný prodej akcií nevedl ke změně struktury aktiv žalobce, kupní ceny při prodeji i opětovném nákupu byly totožné, přičemž cena byla stanovena dle tržního kurzu a hodnota cenných papírů byla nepochybně vyšší, a že prodej a zpětný nákup cenných papírů byly realizovány se společností, která byla vůči žalobkyni v postavení ovládané osoby, čímž měla žalovaná nad převedenými akciemi kontrolu po celou dobu jejich vlastnictví dceřinnou společností. Uvedená tvrzení jsou dle názoru žalobkyně nepravdivá, neprokázaná či irelevantní pro posouzení daňové uznatelnosti částky ve výši ceny pořízení akcií v okamžiku jejich prodeje do nákladů. Žalobkyně dále v žalobě podrobně popsala situaci při obchodování s cennými papíry na počátku devadesátých let dvacátého století, tehdy platnou právní úpravu, včetně důvodů zákona č. 210/1997, dle jehož znění již nebyla ztráta z prodeje cenných papírů daňově relevantní, a dopadu této nové právní úpravy na chování subjektů obchodujících s cennými papíry. V této souvislosti pak žalovaná přistoupila k prodeji neztrátovějších cenných papírů ke

konci roku 1996. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného v napadeném rozhodnutí, že prodej a následná koupě předmětných cenných papírů stejného počtu a za stejnou cenu byla uskutečněna za účelem obcházení tvorby opravné položky k 31.12.1996, která byla dle § 24 odst. 2 písm. i) a § 25 odst. 1 písm. v) zákona o dani z příjmu daňově neúčinná. Žalobkyně nevidí jediný důvod, proč by se měla snažit vyhnout vytvoření opravné položky, které nemá na stav finančních prostředků žádný vliv. Opravná položka má pouze korigovat hodnotu majetku zachyceného v účetnictví ke dni sestavování účetní závěrky na reálnou výši a vytváří se pouze tehdy, pokud by hodnota majetku zachycená v účetnictví neodpovídala reálné hodnotě majetku ke dni sestavení účetní závěrky. Žádný právní předpis nebrání obchodu mezi účastníky se zbožím legálně nabytým a obchodovatelným, a to zcela bez ohledu na jejich majetkové a personální propojení. Dle názoru žalobkyně je logické, že názory a záměry majoritního akcionáře jsou shodné se záměry ovládané společnosti. Již samotný prodej akcií vedl k legálnímu snížení rizika finanční ztráty. Není tedy pravdivé tvrzení žalovaného, že prodej by bez následného nákupu nebyl realizován. Daňové ztráty bylo dosaženo již prodejem v roce 1996 a další nákup akcií tak není relevantní. Důvodem nákupu pak byla nízká cena cenných papírů v důsledku extrémně nízké cenové hladiny. K prodeji i následné koupi cenných papírů tak vedly žalobkyni zcela odlišné ekonomické důvody. Na postavení žalobkyně ani její daňové povinnosti by se nic nezměnilo ani v případě, že by k prodeji cenných papírů došlo až v roce 1997, později nebo vůbec. Dle názoru žalobkyně by dával výklad použitý žalovaným v napadeném rozhodnutí prostor pro možnost finančních úřadů označit jakýkoliv ztrátový prodej za neplatný ex tunc pro nesplnění libovolné banální povinnosti spojené s vlastnictvím věci. Takovýto postup by byl nepřiměřeným zásahem do Listinou zaručených práv a svobod. Racionální jednání žalobce, jehož cílem byla legální daňová optimalizace, nenaplnilo zákonné a judikaturou vymezené (nález Ústavního soudu ze dne 1.4.2003, sp. zn. II. ÚS 119/01, rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29.4.1999, sp. zn. 2 Cdon 1659/97) znaky institutu obcházení zákona, jelikož nenastal žádný nežádoucí výsledek a důsledky úkonů žalobkyně nesměřovaly k výsledku zákonu odporujícímu. Postup žalobkyně odporuje pouze zájmu finančních orgánů na zvýšení daňové povinnosti žalobkyně. Důkazní prostředky, na základě kterých probíhalo u žalobce dokazování nebyly získány v souladu se zákonem, jelikož od 1.1.2000 byla revize v ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, definována odlišně než do 31.12.1999. Finanční ředitelství mohlo vykonávat revizi pouze u subjektů citovaných v uvedeném zákoně, u podnikatelských subjektů (žalobkyně) však nikoliv. Veškeré důkazní prostředky shromážděné revizní skupinou žalovaného v roce 2000, tj. celkem šest žádostí o podání písemné informace, nemohly být bez dalšího využity při kontrole prováděné správním orgánem prvního stupně v období od 14.1. do 28.2.2000, a to za aplikace ustanovení § 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na uvedené námitky žalobkyně soudu navrhla, aby napadené rozhodnutí i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně zrušil a žalobkyni přiznal právo na náhradu nákladů řízení.

Žalovaný se k námitkám žalobkyně vyjádřil v podání ze dne 26.9.2008. S ohledem na skutečnost, že zásadní žalobní námitka spočívá v polemice žalobkyně s právním názorem žalovaného na prodej a následnou koupi akcií vyjádřeným zcela v souladu s požadavkem vázanosti právním názorem soudu v odůvodnění napadeného rozhodnutí, má žalovaný za to, že o téže věci již soud rozhodl (byť žaloba vedená u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 384/2001 a 29 Ca 302/2005 směřovala proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2001, č.j. 9218/2000/FR/120, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správního orgánu prvního stupně ze dne 26.6.2000, č.j. 103471/00/288913/30444 tak, že vyměřená daň z období roku 1996 se snižuje na 39.925.470,- Kč). Žalovaný proto navrhl odmítnutí žaloby dle ustanovení § 46 odst. 1 písm. a)

soudního řádu správního. Pro případ, že by žaloba nebyla soudem odmítnuta, vyjádřil se žalovaný k jednotlivým žalobním námitkám následovně. Žalovaný k namítanému porušení principu dvouinstančnosti řízení poukázal na ustanovení § 78 odst. 5 soudního řádu správního, dle jehož znění je právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, v dalším řízení správní orgán vázán. Rozsudkem Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Ca 302/2005, bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2001 a věc vrácena k dalšímu řízení, přičemž soud výslovně poučil žalovaného o vázanosti vyslovenými právními názory. Obsah rozsudku byl žalovanému i žalobkyni znám. Nelze proto souhlasit s tvrzením žalobkyně, že žalovaný měl zrušit dodatečný platební výměr a správní orgán prvního stupně měl ve věci znovu rozhodnout. Takovýto postup z rozsudku Krajského soudu v Brně nevyplývá navíc nerespektuje úpravu § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Zrušením rozhodnutí správního orgánu prvního stupně by bylo ve věci rozhodnuto a překážka věci rozhodnuté by bránila správnímu orgánu prvního stupně vydat nový dodatečný platební výměr. Žalobkyni nic nebránilo reagovat na nové posouzení věci, popřípadě navrhnout doplnění řízení. Zrušením rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ze dne 2.7.2001 se dostalo daňové řízení do stádia odvolacího řízení, kdy dle ustanovení § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat do doby, než je o odvolání rozhodnuto (v posuzovaném případě tedy v době od 22.2.2008 do 25.3.2008). Žalobkyní namítané porušení jednotlivých ustanovení zákona o správě daní a poplatků neobsahuje další konkretizaci a dle názoru žalovaného nejsou takto formulované žalobní body v souladu s ustanovením § 71 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního. Ustanovení § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků upravuje možné výroky odvolacího orgánu, přičemž úprava § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků umožňuje správci daně v rámci odvolacího řízení odstraňovat vady řízení. Porušení ustanovení, která zakotvují zásady daňového řízení, tj. zásadu zákonnosti, součinnosti, přiměřenosti a voleného hodnocení důkazů, žalovaný odmítl. Žalovaný plně respektoval závazný právní názor soudu a postupoval v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Nemohlo tak dojít ani k porušení ustanovení § 16 odst. 4, odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, když žalovaná nebyla v průběhu daňového řízení nikterak omezena v možnosti předkládání a navrhování důkazů, měla možnost vyjádřit se k daňové kontrole a navrhnout doplnění. Neobstojí ani namítané porušení ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků. Dokazování prováděl místně příslušný správce daně a žalobkyně nenamítá, že by nebyly provedeny některé jí navržené důkazy. Žalovaný postupoval v souladu s ustanovením § 78 odst. 5 soudního řádu správního, vázán právním názorem soudu a vycházejíc ze skutkového stavu tak, jak byl zjištěn správním orgánem prvního stupně. Žalovaný odmítl účelovost aplikace zákona o dani z příjmů platného pro období roku 1997 na zdaňovací období roku 1996. Ztráta z prodeje cenných papírů byla vyloučena z daňově účinných nákladů z důvodu, že samotný prodej a následný nákup akcií byly posouzeny z důvodu obcházení zákona jako absolutně neplatné právní úkony. Úmyslem stran bylo realizovat prodej a následnou koupi za účelem snížení účetního ohodnocení akcií a snížení daňového základu. Tím se žalobkyně vyhnula povinnosti vytvořit opravnou položku dle ustanovení § 26 odst. 3 zákona o účetnictví, jejímž prostřednictvím by ke snížení daňového základu dojít nemohlo, jelikož takováto opravná položka je dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. v) zákona o dani z příjmů daňově neúčinným nákladem. Uplatnění nabývací ceny akcií jako nákladu tak možné není. Sama žalobkyně v žalobě uvádí, že jí byl obsah připravované novelizace daňového zákona znám a proto přistoupila k prodeji ztrátových titulů ke konci roku 1996 s tím, že totožné tituly následně opět nakoupila. K prodeji došlo dne 12.12.1996 a k následné koupi dne 17.12.1996. Zástupce žalobkyně pak do protokolu o ústním jednání ze dne 30.4.2001 uvedl, že prodej předmětných cenných papírů byl proveden pouze a jedině za účelem snížení daňové povinnosti. Prodejem a zpětným nákupem předmětných akcií dosáhla žalobkyně snížení

účetní hodnoty akcií z částky 368,87 Kč za akcii na 87,28 Kč za akcii a obešla tak povinnost vytvořit opravnou položku. Krajský soud v Brně stejně jako Nejvyšší správní soud posoudili ve svých rozhodnutích předmětný prodej a zpětný nákup cenných papírů jako úkony absolutně neplatné pro obcházení zákona o účetnictví. Žalovaný souhlasí s tvrzením žalobkyně, že úkony prodeje a zpětného nákupu akcií se nepříčí výslovnému zákazu zákona a žalobkyni nic nezakazuje prodávat a nakupovat akcie. K závěru o absolutní neplatnosti právních úkonů dospěl žalovaný na základě zjištěného skutkového stavu, vázán právním názorem soudu. Důkazní prostředky byly získány v souladu se zákonem a byly takto rovněž hodnoceny. Prodej a zpětný nákup akcií nelze v daném případě hodnotit jako samostatné transakce, ale naopak jako transakce související, kdy účelem nebylo snížení finančního rizika, ale pouze snižování hodnoty cenných papírů. Prodej a zpětný nákup byl realizován během pěti dnů, kupní cena při prodeji i nákupu byla totožná, došlo k úhradě formou vzájemného započtení a prodej byl realizován se společností v postavení ovládané osoby, pro kterou neměl žádný ekonomický dopad. Tyto skutečnosti vedly žalovaného k posouzení úkonů jako absolutně neplatných pro obcházení zákona, což je dle názoru žalovaného plně v intencích žalobkyní citované judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího soudu. V posuzovaném případě je třeba rozlišovat hospodářský výsledek žalobkyně a základ daně. Pro zjištění základu daně se v daném případě vychází z hospodářského výsledku, který se upraví o částky, které nelze dle zákona o dani z příjmů zahrnout do nákladů. Opravná položka představuje daňově neúčinný náklad, avšak žalobkyně z titulu prodeje cenných papírů uplatnila jejich nabývací hodnotu jako náklad daňově účinný. K námitce porušení ustanovení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nezákonně získanými důkazními prostředky v rámci revize vykonávané finančním ředitelstvím žalovaný uvedl, že od 1.1.2000 došlo v důsledku změny právní úpravy k zúžení možnosti provádění revize pouze na subjekty v zákoně výslovně vyjmenované. Dle ustanovení § 9 písm. h) zákona č. 531/1992 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění účinném od 1.1.2000, v odůvodněných případech provádí finanční ředitelství úkony, které jinak patří do pravomoci jím řízených finančních úřadů, anebo se může na provádění těchto úkonů podílet. V souladu s tímto ustanovením se revizní skupina od 14.1.2000 společně se správním orgánem prvního stupně podílela na provádění daňové kontroly u žalobkyně. Tato skutečnost vyplývá z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 14.1.2000 i ze zprávy o výsledku kontroly. Důkazní prostředky shromážděné pracovníky revizní skupiny taky byly získány v souladu se zákonem a splňují podmínky ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný v závěru svého vyjádření navrhl, aby Krajský soud v Brně žalobu jako nedůvodnou zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 soudního řádu správního.

Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí v mezích žalobních bodů včetně řízení předcházejících jejich vydání a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Žaloba je přípustná podle ustanovení § 65 odst. 1 soudního řádu správního, byla podána osobou oprávněnou v zákonem stanovené lhůtě dvou měsíců od doručení písemného vyhotovení napadeného rozhodnutí žalobci (§ 72 odst. 1 soudního řádu správního) a obsahuje veškeré náležitosti dle ustanovení § 71 odst. 1 soudního řádu správního.

Krajský soud v Brně v předmětné věci opětovně rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 23.9.2010, č.j.: 29 Ca 109/2008-52, tak, že žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 6.4.2011, č.j. 1 Afs 106/2010-95, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Citovaným rozsudkem Nejvyšší správní soud zavázal zdejší soud právním názorem, z něhož vyplývá, že k námitce

prekluze práva správce daně daň vyměřit nebo doměřit, je správní soud povinen přihlédnout z moci úřední (*ex officio*), tedy i bez námitky (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 1.7.2008, sp.zn. III. ÚS 1420/07, popř. rozsudek NSS ze dne 11.6.2009, č.j. 7 Afs 115/2008-80). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6.4.2011, č.j. 1 AFS 106/2010-95 dále vyplývá: „V posuzovaném případě se krajský soud v napadeném rozsudku k otázce prekluze práva výslovně nevyjádřil, neboť stěžovatelka namítla prekluzi poprvé až v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud za této situace nejprve posuzoval, zda tato skutečnost má za následek nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, k níž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), nebo zda lze usuzovat, že pokud krajský soud k otázce prekluze v napadeném rozsudku mlčel, implicitně se s ní vypořádal tak, že k prekluzi nedošlo. Obdobnou otázku řešil zdejší soud v rozsudku ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 33/2009 - 124, v němž uvedl, že „pokud by stěžovatel uplatnil námitku prekluze v rámci řízení před krajským soudem, a krajský soud by se s takovouto námitkou nevypořádal, jistě by jeho rozhodnutí bylo zatíženo nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.“ Tak tomu ovšem v řešeném případě není, neboť stěžovatelka námitku prekluze v řízení před krajským soudem neuplatnila. K postupu krajského soudu za této situace se Nejvyšší správní soud obecně vyjádřil v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, kde se mj. uvádí, že „právě uvedené (povinnost přihlédnout k prekluzi i bez návrhu) nicméně nelze chápat tak, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl. (...) Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.“ S ohledem na výše uvedené lze tedy vycházet z předpokladu, že pokud krajský soud k této otázce v napadeném rozsudku mlčel, má Nejvyšší správní soud za to, že se s ní implicitně vypořádal tak, že k prekluzi nedošlo. Prekluze práva daň vyměřit nebo doměřit je upravena v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Vyplývá z něj, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období (odstavec 1); pokud však byl před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat (odstavec 2). K otázce počítání běhu prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků se zásadním způsobem vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>. Vyložil v něm ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tak, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně, stanovená citovaným ustanovením, počíná běžet od konce zdaňovacího období, za něž vznikla povinnost daň odvést, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Dosavadní ustálená judikatura přitom spojovala počátek běhu lhůty právě s uplynutím zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, publikovaný pod č. 1304/2007 Sb. NSS, rozsudek ze dne 19. 9. 2007, č. j. 7 Afs 187/2006 - 85, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS). V intencích citovaného nálezu Ústavního soudu již Nejvyšší správní soud rozhodl například v rozsudku ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 - 101. V projednávané věci se jednalo o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996. Z daňového spisu

Nejvyšší správní soud ověřil, že dne 14. 1. 2000 byla u stěžovatelky zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996, 1997 a 1998, a to protokolem č. j. 4740/00/288932/0175. Zpráva z daňové kontroly byla se stěžovatelkou projednána dne 3. 5. 2000, č. j. 74516/00/288932/286. Z předloženého daňového spisu je dále patrné, že stěžovatelka podala za zdaňovací období roku 1996 řádné daňové přiznání dne 23. 6. 1997, opravné daňové přiznání dne 27. 6. 1997, první dodatečné daňové přiznání dne 8. 12. 1997 a druhé dodatečné daňové přiznání dne 2. 4. 1999. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 24. 8. 2005, č. j. 5 Afs 187/2004 - 46, publikovaném pod č. 1073/2007 Sb. NSS, úkon směřující k vyměření daně, jenž je podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně, „musí být učiněn vůči tomu, kdo má daňovou povinnost, musí tedy jít vždy o úkon správce daně, oprávněného daň vyměřit anebo správce daně jím dožádaného. Samotné podání daňového přiznání nemůže být úkonem, který by byl způsobilý ve smyslu výše citovaných ustanovení prodloužit lhůtu pro vyměření, resp. dodatečné vyměření daně. Nelze však přitom vyloučit, že právě podání daňového přiznání (dodatečného daňového přiznání) bude právě tím podnětem, který další relevantní úkon zapříčiní.“ Podání dodatečných daňových přiznání stěžovatelkou tak nebylo způsobilé přerušit běh tříleté prekluzivní lhůty. Z daňového spisu se nepodává, že by správce daně učinil vůči stěžovateli jakékoliv úkony přede dnem 14. 1. 2000. Tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně tedy uplynula v posuzované věci dne 31. 12. 1999. Je tak zjevné, že daňová kontrola (jakožto první úkon správce daně způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty - k tomu srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS) byla dne 14. 1. 2000 zahájena již po uplynutí zákonné lhůty pro doměření daně a jejím zahájením tak nemohlo dojít k přerušení lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Daň tedy byla doměřena nezákonně. Z tvrzení stěžovatelky obsažených v kasační stížnosti vyplynulo, že u ní probíhala v roce 1999 finanční revize podle § 1 odst. 4 zákona č. 531/1990 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 1999. Bližší údaje o proběhlé revizi však nejsou součástí předloženého spisového materiálu. Podle citovaného ustanovení se revizí rozumí právo zjišťovat a přezkoumávat u poplatníků, plátců daní a příjemců dotací veškeré skutečnosti rozhodné pro stanovení jejich finančních vztahů ke státnímu rozpočtu České republiky, státnímu rozpočtu federace nebo rozpočtům okresních úřadů a obcí, popřípadě ke státním fondům České republiky nebo federálním účelovým fondům. Zjišťuje se, zda plnění daňových povinností, tvorba a použití fondů nebo hospodaření s prostředky státního rozpočtu České republiky, rozpočtů okresních úřadů a rozpočtů obcí, pokud byly určeny na úhradu nákladů vznikajících obcím plněním úkolů v přenesené působnosti ve výkonu státní správy, odpovídá podmínkám daným obecně závaznými právními předpisy. Finanční revize není součástí správy daní ani daňového řízení; postup žalovaného v rámci finanční revize se neřídí zákonem o správě daní a poplatků. Lze tak uzavřít, že úkony žalovaného učiněné v průběhu finanční revize nejsou způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Jak již bylo uvedeno výše, soudy ve správním soudnictví jsou povinny přihlížet k prekluzi ex officio. Je tedy povinností Nejvyššího správního soudu hodnotit, zda v řešeném případě byla daň doměřena v rámci prekluzivní lhůty, a ve vztahu k této otázce přezkoumat správnost závěrů krajského soudu podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z předpokladu, že k prekluzi práva daň doměřit v řešeném případě nedošlo, a připustil meritorní přezkum napadeného rozhodnutí žalovaného. Tento závěr však neobstojí, neboť z předloženého daňového spisu je zřejmé, že zákonná lhůta pro doměření daně uběhla dne 31. 12. 1999. Daňová kontrola byla zahájena již po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty, proto daň z příjmů právnických osob stanovená stěžovateli na základě výsledků této kontroly platebním výměrem ze dne 26. 6. 2000 byla doměřena nezákonně.

S ohledem na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu a na skutečnost, že z něj jednoznačně vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty, nezbylo Krajskému soudu v Brně, než rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, která byla vydána nezákonně, zrušit.

Rovněž s ohledem na uvedené se Krajský soud v Brně již dále nezabýval původními žalobními námitkami, neboť ty jsou v případě, že je právo daň doměřit prekludováno, bezpředmětné.

O nákladech řízení před Krajským soudem v Brně i před Nejvyšším správním soudem v rámci řízení o kasační stížnosti, bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 a § 110 odst. 2 s.ř.s., podle nichž 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. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v dalším rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. V dané věci byla žalobkyně zcela úspěšná, proto jí soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení ve výši 16.520,- Kč. Tato částka sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč za podanou žalobu a 3.000,- Kč za podanou kasační stížnost, odměny právního zástupce žalobkyně JUDr. Jaromíra Hanuše, advokáta, který žalobkyni zastupoval jak v řízení o žalobě, tak v řízení o kasační stížnosti, a to za čtyři úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení v řízení o žalobě, sepsí žaloby, převzetí a příprava zastoupení v řízení o kasační stížnosti a sepsí kasační stížnosti, po 2.100,- Kč (§ 9 odst. 3 písm. f), § 7 vyhl.č. 177/1996 Sb.), resp. částky k úhradě výdajů za tyto čtyři úkony právní služby po 300,- Kč za jeden úkon (§ 13 odst. 3 cit. vyhl.) a z částky 1.920,- Kč odpovídající dani z přidané hodnoty z odměny za zastupování a náhrad (§ 57 odst. 2 s.ř.s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ustanovení § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel nebo jeho zaměstnanec, nebo člen, který za něho jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 23.6.2011

JUDr. Jana Jedličková, v.r.
předsedkyně senátu