



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Václava Novotného v právní věci žalobce: **S. o. s., s. r. o. v likvidaci**, zast. advokátem Mgr. Antonínem Zralým, se sídlem AK Ponávka 2, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 1. 2006, č. j. 30 Ca 134/2005 – 31,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností doručenou Krajskému soudu v Brně dne 22. 2. 2006 doplněnou podáním doručeným soudem dne 19. 4. 2006 se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 1. 2006, sp. zn. 30 Ca 134/2005, kterým byla zamítnuta žaloba podaná proti rozhodnutí žalovaného č.j. 653/2002/FŘ/120 ze dne 4. 2. 2002; tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 3. 7. 1997, č. j. 62528/97/288911/2900 - dodatečnému platebnímu výměru č. 970000108, kterým byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 9 897 810 Kč.

Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že kasační stížností napadeným rozsudkem Krajský soud v Brně rozhodl poté, co jeho původní rozhodnutí ze dne 21. 3. 2004, č. j. 30 Ca 78/2002-58 bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5Afs 147/2004 - 89. Krajský soud v Brně se podle názoru stěžovatele neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve shora uvedeném rozsudku, když nepřezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatňovaných žalobních námitek (opomenul se vypořádat: s námitkou obsaženou v odst. 1.2. žaloby, s námitkou nesprávnosti stanovené výše ceny cenných papírů v závislosti na kurzu na veřejných trzích a přesvědčivým způsobem se náležitě nevypořádal s otázkou navrhovaného provedení důkazů, když navrhované důkazy odmítl jako nepotřebné s ohledem na jediný fakt, že stěžovatel ke dni 12. 12. 1996 nevlastnil již žádné akcie společnosti F., a. s.).

Stěžovatel uvádí, že jsou dány důvody kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s.

Nezákonnost rozsudku Krajského soudu v Brně shledává v nesprávném posouzení právní otázky, a to: zda úprava daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob za r. 1995 z titulu krácení daňové povinnosti jiným způsobem ve smyslu ust. 23 odst. 10 in fine z. č. 586/1992 Sb. správcem daně je důvodná, resp. zda úprava daňové povinnosti vycházející z kurzu akcií na veřejném trhu oproti smluvené ceně je po právu.

Stěžovatel konstatuje, že z dikce cit. ustanovení vyplývá, že krácení daňové povinnosti jiným způsobem je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně, kdy se zcela odhlíží od stavu vyplývajícího z účetnictví daňového subjektu. K takové úpravě může tedy správce daně přistoupit i v případě, kdy účetnictví daňového subjektu je v souladu s účetními předpisy, ale správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt postupoval účelově tak, aby daňovou povinnost krátil. V citovaném ustanovení užitý pojem „krácení daně jiným způsobem“ spadá do kategorie tzv. neurčitých právních pojmů. Krácení daně přesto, že není v daňovém zákoně definováno, lze obecně chápat jako jakékoliv jednání daňového subjektu, v důsledku kterého je mu vyměřena nižší daň, resp. k jejímu vyměření vůbec nedojde. Proto se zjištění, zda v daném případě dochází ke krácení daně musí odvíjet od hodnocení všech okolností konkrétního případu, z nichž správce daně činí závěr, zda je daný pojem naplněn či nikoliv.

Správce daně prvního stupně vydal dodatečný platební výměr na základě zjištění daňové kontroly, kdy s odkazem na ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů posoudil prodej akcií v prosinci 1995 jako záměrné krácení daňové povinnosti a zkrácení základu daně vyčíslil jako rozdíl mezi prodejní cenou a minimálním obchodovatelným kurzem. Stejně z hlediska právního posouzení postupoval i odvolací orgán ve svém prvním rozhodnutí ze dne 18. 2. 1998. Po jeho zrušení (rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 11. 5. 2000, sp. zn. 70/98, pozn. stěžovatele), po doplnění dokazování bylo odvolání opět zamítnuto, ale pro právní posouzení odlišné, kdy postup podle ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků byl posouzen jako nesprávný a nedůvodný. Jakkoliv lze v obecné rovině připustit správnost právního výkladu, že krácení daně jiným způsobem je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně a že tento titul není podmíněn okolnostmi ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, je třeba v této konkrétní věci k tomuto zásadním způsobem přihlídnout a posoudit z hlediska právního význam dopadu na aplikaci cit. ustanovení zákona o daních z příjmů. Tímto právním posouzením se Krajský soud v Brně vůbec nezabýval a ani nevyložil, proč je argumentace obsažená v bodu 1.2. žaloby nepřijatelná. Stěžovatel tvrdí, že pokud odvolací orgán změnil

právní posouzení, ač tento zastřený skutečný stav byl důvodem pro aplikaci ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, je třeba posoudit následnou úpravu základu daně z titulu krácení daně jiným způsobem jako nedůvodnou. Stěžovatel dále vytýká napadenému rozsudku nesprávné právní posouzení správnosti vyčíslení ztráty z předmětného prodeje akcií s odkazem na zjištěný minimální kurz akcií na veřejném trhu cenných papírů (bod 1.3. žaloby), kdy soud toliko zkonstatoval, že postup sledává správným a použitou metodu za dostatečně objektivní - zcela ovšem opomněl již samotnou rozporuplnost rozhodnutí správního orgánu druhého stupně, že akcie byly do 18. 12. 1995 pravděpodobně prodejné za vyšší cenu než byla dosažena kupní smlouvou, a to s odkazem na aktuální kurz na veřejném trhu. Vyčíslení ceny, kterou bylo možno prodejem dosáhnout nemůže objektivně vycházet z ceny na veřejných trzích (burza, RM-System), neboť na tvorbě kurzu (nelze jej ztotožňovat s cenou), se v zásadě podílel pouze stěžovatel, resp. jeho společnost, která svými nákupy určovala kurz předmětných akcií. Důkazy směřující k osvědčení těchto skutečností přesto, že byly navrhovány již ve stádiu daňové kontroly, provedeny nebyly; naprosto nelogicky byly vyžádány zprávy o obchodních operacích s akciemi F., a. s. s rozlišovacím kritériem subjektu (E. R., Ing. M. J., M. D. a Mgr. A. Z.). V této souvislosti poukazuje stěžovatel rovněž na nesprávný procesní postup soudu, stejně jako správních orgánů obou stupňů, ohledně provedení důkazů o struktuře akcionářů a realizovaných obchodech s cennými papíry emitenta F., a. s. V daném případě, s ohledem na to, že kurz na veřejných trzích předmětných cenných papírů byl tvořen nákupy stěžovatele, není možné vzít při úpravě daňového základu za objektivní tento kurz. Právní úprava v předmětném období neobsahovala žádná ustanovení, která by limitovala daňovou uznatelnost ztráty v souvislosti s prodejem cenných papírů. Postup správce daně, který na základě vlastního provedení přepočtu pravděpodobně dosažitelné ceny stanovil cenu, logicky rovněž pravděpodobně odlišnou, aniž takový postup má oporu v zákoně, stanovil v podstatě daňovou povinnost s použitím ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, podle pomůcek, aniž pro tento způsob stanovení daně byly naplněny zákonem stanovené podmínky. Žalovaný tak aplikoval, stejně jako správce daně v I. stupni ust. § 23 odst. 10 in fine zákona o daních z příjmů nezákonně.

Nesprávného právního posouzení se pak podle názoru stěžovatele dopustil soud stejně jako správní orgán tím, že učinil závěr, že prodej akcií 18. 12. 1995 posuzoval jako ztrátu ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ač toto ustanovení upravuje otázku výčtu výdajů daňově uznatelných. Stěžovatel poznamenává, že pokud měl soud i správní orgán v úmyslu dovést nutnost úpravy daňového základu v souvislosti s operací s cennými papíry uskutečněnou 18. 12. 1995, pak mohl nejvýše řešit otázku, zda nabývací cena akcií byla výdajem ve smyslu ust. § 24 odst. 1, 2 písm. w) zákona o daních z příjmů, což ovšem učiněno nebylo.

Stěžovatel dále tvrdí vady řízení, spočívající v tom, že skutková postata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech a z uvedeného důvodu měl soud rozhodnutí správního orgánu zrušit. Ze spisového materiálu vyplývá totiž pouze kurz akcií, nikoliv dosažitelná resp. dosažená cena, ostatně nebylo ani zjištěno, zda 18. 12. 1995 byla ještě v jiném případě, než v případě stěžovatele, uzavřena obchodní transakce s cennými papíry emitenta F., a. s. Rovněž nemá oporu ve spisech závěr správního orgánu, že záměr ovládnutí F., a. s. sledovala skupina fyzických osob, nikoliv společnost stěžovatele. Ani závěr, že nebylo prokázáno, že stěžovatel naplnil svůj očekávaný podnikatelský záměr ve vztahu ke společnosti F., a. s. je v rozporu se spisy. Spisový materiál totiž dokládá, že stěžovatel v průběhu roku 1996 získal významný podíl na akcionářských právech emitenta F., a. s., držel od 10,15% do 29,99% akcií; v polovině roku 1996 společnost stěžovatele vložila do základního kapitálu emitenta F., a. s. výrobní zařízení na výrobu mražených ice krémů a výroba tak byla převedena v zásadě

do rukou společnosti F.. Následně stěžovatel kooperoval se společností F., a. s. v rámci obchodně závazkových vztahů; v podstatě společnost stěžovatele získala postavení ovládající osoby ve vztahu ke společnosti F., a. s. jako osobě ovládané.

Stěžovatel rovněž tvrdí rozpor se spisy v tom smyslu, že stěžovatel nenaplnil svůj podnikatelský záměr. Jak bylo zjištěno při místním šetření Finančním úřadem Brno IV, mezi stěžovatelem a společností F., a. s. probíhala několik dalších let spolupráce. Skutečnost, že k 1. 2. 1997 společnost stěžovatele nepokračovala ve výrobní činnosti – výrobě mražených výrobků a potravin logicky souvisí s přenesením výroby do prostor společnosti F., a. s.

Stěžovatel dále konstatuje, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že soud měl pro takovou vadu řízení rozhodnutí správního orgánu zrušit.

V rámci řízení před správními orgány obou stupňů stěžovatel navrhoval důkazy osvědčující akcionářskou strukturu a vývoj obchodů s akciemi emitenta F., a. s. v rozhodném období; tyto byly opomíjeny, přitom následně soudem bylo vyloučeno, že je opětovně navrhuje stěžovatel v řízení před soudem a že toto mohlo být učiněno v daňovém řízení, a proto že není namístě tyto důkazy provádět před soudem. Spisový materiál pod poř. č. 70 neveřejné části spisu správce daně nesměřuje k tvrzení stěžovatele a nemá proto ani potřebnou vypovídací hodnotu.

Stěžovatel dále vytýká žalovanému porušení zásady dvojinstančnosti a součinnosti s daňovým subjektem spočívající ve změně právního názoru správního orgánu druhého stupně; tuto námitku stěžovatel uplatnil již v žalobě. Postup odvolacího orgánu, kdy tento přehodnotí důkazní prostředky a následně dovodí jiný právní názor než správce daně prvního stupně není v rozporu se zákonem, avšak v tomto případě je nezbytné daňový subjekt s odlišným novým právním posouzením seznámit a dát mu možnost proti novému posouzení vznést argumenty a navrhnout důkazy tyto závěry vylučující. Pokud by byl stěžovatel seznámen s novou právní klasifikací, mohl ještě v průběhu odvolacího řízení v souladu s ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat, formulovat nové odvolací námitky. To se však v daném případě nestalo. Odvolací orgán doplnil řízení a změnil právní kvalifikaci, aniž by s touto změnou seznámil daňový subjekt a tím jej zkrátil na právu podat odvolání. Pokud odvolací orgán vychází z důkazů, jež byly pořízeny až v rámci odvolacího řízení, je právem daňového subjektu být s nimi a s odlišným právním názorem seznámen (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 4 Afs 34/2003).

Stěžovatel tvrdí, že správní orgán neunesl důkazní břemeno, jak mu ukládá ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, stran existence vyvracejících věrohodnost a správnost zaúčtované sjednané ceny za prodej akcií vzhledem k objektivně existujícím cenám na trhu.

Stěžovatel poukazuje dále na nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí.

V písemném podání 16. 12. 2003 na výzvu soudu ze dne 25. 11. 2003 stěžovatel navrhl celou řadu důkazů a zdůvodnil, co mají objasnit. Jak již stěžovatel uvedl, soud dospěl k závěru, že předmětný prodej akcií neměl charakter obchodu vedoucího k naplnění zamýšleného podnikatelského záměru, vyslovil názor, že stěžovatel společnost F., a. s. ovládl pouze formálně, neboť akcionáři, kteří skutečně F., a. s. hospodářsky ovládli, se staly jiné

osoby. Soud byl povinen vypořádat se s tím, proč navržené důkazy neprovede. Pokud tak soud neučinil, nezbyvá než dovodit, že odůvodnění rozsudku postrádá náležitosti řádného odůvodnění a ve svých důsledcích vede k tomu, že napadené rozhodnutí se stává ve svých důvodech nedostatečným a nesrozumitelným, tedy nepřezkoumatelným.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že z porovnání textu kasační stížnosti a textu předmětného rozsudku je podle názoru účastníka řízení zřejmé, že stěžovatel nevycházel důsledně z textu rozhodnutí soudu (viz např. tvrzená nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí v souvislosti s nezodůvodněním neprovedení navrhovaných důkazů, tvrzené nesprávné posouzení právní otázky v souvislosti se závěrem, že prodej akcií byl posuzován jako ztráta ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Z porovnání textu žaloby, textu předmětného rozsudku a textu kasační stížnosti pak vyplývá, že stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti důvody, které neuplatnil v řízení před soudem (viz např. tvrzené nesprávné posouzení právní otázky - úprava daňové povinnosti vycházející z kurzu akcií na veřejném trhu s tvrzením, že správce daně stanovil v podstatě daňovou povinnost podle pomůcek, tvrzení, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem - porušení zásady dvojinstančnosti řízení a součinnosti s daňovým subjektem).

K jednotlivým důvodům kasační stížnosti žalovaný uvádí:

K tvrzené nepřezkoumatelnosti kasační stížností napadeného rozhodnutí odkazuje žalovaný na č. l. 6 rozsudku, v němž se soud vypořádal s důvody neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů před soudem. Ostatně o účelovosti tvrzení stěžovatele (na listu 8, 9 kasační stížnosti), že se soud nevypořádal s tím, proč navržené důkazy neprovede, svědčí i přímo text kasační stížnosti. Na jiném místě kasační stížnosti (viz list 2), totiž stěžovatel uvádí, že soud se přesvědčivým způsobem náležitě nevypořádal s otázkou navrhovaného provedení důkazů, když navrhované důkazy odmítl jako nepotřebné s ohledem na jediný fakt, a to že ke dni 12. 12. 1996 stěžovatel již nevlastnil žádné akcie společnosti F., a. s.

Z odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku je pak zřejmé, že soud se důvody neprovedení jednotlivých navrhovaných důkazů v rámci soudního jednání zabýval a jejich neprovedení zdůvodnil. Soud, stručně řečeno, uvedl, že většina z nich byla provedena v daňovém řízení a jsou součástí předloženého spisového materiálu, dílem že se pak jedná o důkazní prostředky, které nebyly žalobcem předloženy ani navrženy v průběhu daňového řízení k prokázání jím tvrzených skutečností.

Tvrzené nesprávné posouzení právní otázky soudem spočívající dle názoru stěžovatele v nedůvodnosti aplikace ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů a úpravě daňové povinnosti vycházející z kurzu akcií emitenta F., a. s. na veřejném trhu žalovaný s odkazem na text kasační stížností napadeného rozhodnutí a připojený spisový materiál správce daně a odvolacího orgánu žalovaný odmítá. Shodně jako soud totiž považuje za podstatné (ostatně tak uvádí i stěžovatel v kasační stížnosti), že zjištění, zda v daném případě došlo ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem, je nutno odvíjet od hodnocení všech okolností konkrétního případu (ceny akcií, osoby nabyvatelů akcií, ekonomický přínos, zdroj úhrady akcií, počet akcií, délka jejich držení), tedy v případě stěžovatele od skutečnosti, zda unesl v daňovém řízení důkazní břemeno o důvodnosti ztrátového prodeje akcií v závěru roku 1995, že šlo z hlediska zamýšleného cíle (podnikatelského záměru) o transakci, která vedla a byla nezbytná k jeho naplnění. Smluvní ujednání o ceně prodávaných akcií odporovalo

parametrům běžného obchodu, aktuálnímu stavu na trhu, logice i definici podnikání. Důvody, které stěžovatel pro prodej balíku akcií uvedl, v daňovém řízení neprokázal. V průběhu daňového řízení pak bylo postupováno při zvýšení základu daně v souladu s ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, při zvýšení základu daně byla zohledněna ztráta, která by vznikla při obchodování na veřejném trhu při použití nejnižšího kurzu akcie (708 Kč) a byla akceptována ztrátovost prodeje balíku akcií, ale pouze ve výši 5 409 130 Kč, (nikoliv ve výši 29 550 635 Kč). Postup správce daně, v podstatě stanovení daňové povinnosti s použitím ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, nebyl stěžovatelem namítán ani v odvolání, jak vyplývá ze spisu odvolacího orgánu, ani v žalobě.

Ke stěžovatelem tvrzené rozporuplnosti rozhodnutí odvolacího orgánu odkazuje žalovaný řízení na str. 14 rozhodnutí, cit.: „Akcie byly dne 18. 12. 1995 prodejné za vyšší cenu, než 350 Kč/ks, minimálně však za cenu, která byla nejnižší aktuální cenou 1 ks akcie, která byla vyhlášena v den prodeje. Lze konstatovat, že cena balíku akcií by pravděpodobně za dané situace měla hodnotu vyšší.“. Z uvedeného je podle názoru žalovaného zřejmé, že pravděpodobnost dosažení vyšší ceny (než 708 Kč, nikoliv než 350 Kč) konstatoval odvolací orgán ve vztahu k množství prodávaných akcií. Správce daně vycházel z důkazu ve smyslu ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků - kurzu akcie na RM-Systému 708 Kč. V souvislosti s poukazem stěžovatele na rozdíl mezi cenou a kurzem akcií žalovaný uvádí, že zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění z. č. 89/1993 Sb., 331/1993 Sb. a 259/1994 Sb. (tj. ve znění do 30. 6. 1996) v ust. § 6 odst. 2 definuje kurs cenného papíru tak, že je to cena, za kterou se cenný papír kupuje a prodává na veřejném trhu.

V rámci odvolacího řízení odvolací orgán na základě výsledků doplněného daňového řízení odstranil vadu řízení spočívající v posouzení převodu akcií správcem daně Finančním úřadem Brno I ve Zprávě o daňové kontrole č. j. 54691/97/288933/3313 ze dne 13. 6. 1997 ve smyslu ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků jako zastřené právního úkonu, kdy dospěl k závěru, že uvedený právní úkon žádný jiný právní úkon nezastíral. Ani uvedený závěr však, s ohledem na v daňovém řízení zjištěné skutečnosti (na základě důkazních prostředků předložených stěžovatelem a získaných správcem daně), nemá vliv na správnost postupu podle ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Ostatně sám stěžovatel uvádí, že krácení daňové povinnosti jiným způsobem je samostatným titulem pro úpravu základu daně.

Námítku posuzování prodeje akcií dne 18. 12. 1995 jako ztráty dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neučinil stěžovatel ani součástí odvolání ani žaloby. V rozhodnutí odvolacího orgánu a v kasační stížnosti napadeném rozsudku použité formulace pak hodnotí předmětný prodej jako ztrátový, neposuzují jej ovšem jako ztrátu ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedené ustanovení pak neobsahuje ani výčet výdajů daňově uznatelných, jak konstatuje stěžovatel, ale podmínky, které musí být splněny pro daňovou uznatelnost výdaje resp. nákladu. Na uvedení shora citovaného ustanovení v předmětném rozsudku pak poukazuje stěžovatel vytrženě z kontextu předmětného rozhodnutí. Podle názoru žalovaného se jedná o písařskou chybu, správně mělo být uvedeno ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů upravující základ daně.

Žalovaný rovněž, s odkazem na předložený spisový materiál správce daně a odvolacího orgánu, odmítá stěžovatelem tvrzené vady řízení.

Porušení zásady dvojinstančnosti řízení a součinnosti nebylo stěžovatelem namítáno v žalobě. Navíc postup odvolacího orgánu, který po doplnění odvolacího řízení odstranil vadu

řízení spočívající v hodnocení prodeje akcií dne 18. 12. 1995 jako zastřené právní úkon nelze považovat za změnu právní kvalifikace, za právní kvalifikaci novou, když s hodnocením předmětného prodeje akcií správcem daně jako krácení daňové povinnosti jiným způsobem se odvolací orgán ztotožňuje. Argumentace rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn.: 4 Afs 34/2003 pak není namístě neboť v tomto konkrétním případě se opravdu jednalo o změnu právní kvalifikace /kdy nejprve správní orgány dospěly k závěru porušení ust. § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění pro zd. období r. 1993, po zrušení rozhodnutí soudem odvolací orgán po doplnění dokazování vydal nové rozhodnutí, jímž odvolání stěžovatelky opětovně zamítl, když na daný případ aplikoval ust. § 5 a § 23 odst. 9 zákona o daních z příjmů v návaznosti na ust. § 25 odst. 1 písm. g) zákona o účetnictví/. Stěžovatel v podání ze dne 4. 7. 1997, doručeném správci daně dne 8. 9. 1997 na základě výzvy Finančního úřadu Brno I č. j. 78074/97/288933/3313 ze dne 22. 8. 1997 mj. navrhl, aby byl proveden důkaz zprávou Střediska cenných papírů o struktuře akcionářů společnosti F., a. s. v prosinci 1995 a o struktuře nabyvatelů akcií tohoto emitenta. Uvedený důkaz byl vyžádán již v průběhu daňové kontroly výzvou správce daně k součinnosti č. j. 27878/97/288933/3313 ze dne 11. 4. 1997 (viz sdělení na disketách ze dne 22. 4. a 23. 4. 1997). Sám stěžovatel si pak v kasační stížnosti protiřečí, když na straně jedné namítá neunesení důkazního břemene ze strany správce daně, na straně druhé ovšem konstatuje, že krácení daňové povinnosti jiným způsobem je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně, kdy se zcela odhlíží od stavu vyplývajícího z účetnictví daňového subjektu.

Jak je zřejmé z textu kasační stížnosti, na rozdíl od závěrů správních orgánů, které při posuzování plnění dlouhodobého podnikatelského záměru stěžovatele, jímž zdůvodňoval oprávněnost vysoce ztrátového prodeje balíku akcií v závěru roku 1995, posuzovaly všechny aspekty tvrzeného podnikatelského záměru v rámci roku 1996 (resp. i v r. 1997) a s uvedeným zjištěným skutkovým stavem se ztotožnil i soud; stěžovatel vytrženě ze skutečnosti, že v roce 1996 držel významný podíl na akcionářských právech emitenta F., a. s. (od 10,15% do 29,99%) dovozuje splnění podnikatelského záměru.

Na základě shora uvedených skutečností má žalovaný za to, že kasační stížnost není důvodná a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudkem vydaným podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v mezích a v rozsahu uplatněných stížných bodů ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“); s odkazem na ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlížel ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil až poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud nyní rozhoduje opětovně, a to poté, kdy rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2004, č. j. 30 Ca 78/2002 - 58 byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89 zrušen pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku odůvodnění.

V dané věci probíhalo daňové řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle § 31 odst. 9 citovaného zákona leží v tomto správním řízení důkazní břemeno na stěžovateli, který je povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uvedl, že k tíži žalovaného proto nemůže jít nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem. Takový závěr však

z rozhodnutí soudu nebylo možno učinit, neboť ten se stran žalobních námitek označených pod body 2, 3, 4 a 6 žaloby týkajících se porušení citovaných ustanovení zákona č. 337/1992 Sb. nezabýval, přičemž otázka, zda stěžovatel unesl či nikoli důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností byla ve věci dokazování stěžejní. Nejvyšší správní soud tak konstatoval, že nemůže posoudit, zda se nejednalo o nové důkazy, o důkazy, které již provedeny byly, resp. provedeny nebyly, přestože opakovaně – a to i před soudem - takový postup stěžovatel navrhoval, anebo o důkazy, které vzhledem ke skutkovým pochybnostem provedeny před soudem být měly. V této části tak rozhodnutí krajského soudu bylo označeno za nepřezkoumatelné.

V otázce neprovedení navrhovaných důkazů uvedl Nejvyšší správní soud, že odmítnutí provedení důkazu může být zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto. Žádný z těchto argumentů však napadený rozsudek ani protokol z jednání neobsahoval a ni ho z nich nebylo lze dovodit.

Dalším pochybení shledal Nejvyšší správní soud v postupu krajského soudu, který nedostál povinností soudu v řízení o žalobě přezkoumat rozhodnutí v celém rozsahu uplatněných žalobních námitek (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), když krajský soud se s některými žalobními námitkami vůbec nevypořádal.

Nejvyšší správní soud tak shledal rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2004, č. j. 30 Ca 78/2002 - 58 nepřezkoumatelným pro nedostatek odůvodnění, a proto jej postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil; přitom současně zavázal v dalším řízení krajský soud právním názorem.

Protože Nejvyšší správní soud předcházející rozsudek krajského soudu zrušil, aniž by věc přezkoumával meritorně, není na místě postup dle ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., kasační stížnost je přípustná.

Nejvyšší správní soud se ve věci nyní projednávané nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Shledal-li by ji totiž důvodnou, bylo by již následně vyloučeno, aby se zabýval meritorním přezkumem „nepřezkoumatelného“ rozhodnutí.

Za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména rozhodnutí postrádající základní zákonné náležitosti, rozhodnutí, z něhož nelze seznat o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo o věci rozhodnuto, rozhodnutí zkoumající správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), rozhodnutí jehož výrok je v rozporu s odůvodněním, rozhodnutí neobsahující vůbec právní závěry vyplývající z rozhodnutých skutkových okolností nebo jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné atd. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Takové vady nebyly v přezkoumávaném rozsudku krajského soudu shledány, krajský soud v řízení respektoval závěry stran nedostatku odůvodnění vytýkané Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku; přitom se vypořádal jak s otázkou provedení, resp. neprovedení navrhovaných důkazních prostředků

před soudem, tak i se všemi žalobními námitkami, které ve svém původním rozhodnutí pominul. Námitka nerespektování právního názoru soudem není důvodná

Námitku nepřezkoumatelnosti neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou, proto přistoupil k meritornímu přezkoumání napadeného rozsudku.

Spornou v projednávané věci je posouzení právní otázky stran aplikace ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů při stanovení základu daně za rok 1995.

Problematikou krácení daně, která na daný případ dopadá, se Nejvyšší správní soud zabýval již v několika svých rozhodnutích (např. 2 Afs 177/2004, 5 Afs 151/2004, 5 Afs 12/2004, 8 Afs 55/2005 – vše přístupno na www.nssoud.cz), přitom od závěrů zde již dříve učiněných nemá důvodů se odchýlit ani v nyní projednávané věci.

Z dikce ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů vyplývá, že krácení daně jiným způsobem je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně při odhlédnutí od stavu vyplývajícího z účetnictví daňového subjektu. „Krácení daně jiným způsobem“ patří do kategorie tzv. neurčitých právních pojmů, jejichž definování v právních předpisech pro jejich povahu samu není vhodné, ba dokonce ani možné, a proto se zjištění, zda v daném případě dochází ke krácení daně, odvíjí od hodnocení okolností konkrétního případu, z nichž pak příslušný správce daně učiní závěr, zda je tento pojem naplněn či nikoli. Obecně lze říci, že neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze úspěšně zcela přesně právně definovat. Jejich obsah a rozsah se může měnit, často bývá podmíněn časem a místem aplikace normy. Zákonodárce tak vytváří správci daně prostor, aby posoudil, zda konkrétní případ patří do rozsahu neurčitého pojmu či nikoli. Při interpretaci neurčitého právního pojmu se správce daně zaměřuje v první řadě na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení. Této povinnosti žalovaný v plném rozsahu dostal a skutkový stav v řízení postavil na jisto.

Krácení daně, ačkoliv není v zákoně definováno, lze chápat jako jakékoliv jednání daňového subjektu – poplatníka daně z příjmů, v důsledku něhož je mu vyměřena nižší daň nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde.

Důvodem této zákonné úpravy je mimo jiné umožnit správci daně zamezit daňovým únikům při obchodních transakcích, při nichž např. daňový subjekt činí záměrně pro něj jinak nevýhodné úkony, případně obchodní transakce mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, pokud jsou tyto realizovány prostřednictvím třetí osoby, jejíž zapojení do obchodního řetězce nemá jiný podstatný ekonomický účel než zkrátit daňovou povinnost. V zájmu zamezení umělého krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů má tak správce daně oprávnění daň zkontrolovat, prověřit a postihovat i tuto formu „obchodního“ chování daňového poplatníka a to přesto, že z hlediska práva soukromého s ohledem na zásadu smluvní volnosti, nelze takovéto jednání postihovat.

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 důkazů, které si v řízení obstaral, a to z informací od střediska cenných papírů o nákupu a prodeji akcií, informací dožádaného správce daně FÚ Brno IV o rozsahu výrobní činnosti v roce 1996, resp. k 1. 2. 1997, informací o ekonomickém vývoji společnosti stěžovatele v letech 1995-1998, jakož i z výsledku svědků. Žalovaný tak nikterak nepochybil, aplikoval-li, za situace, kdy prodej akcií byl stěžovatelem realizován se ztrátou, jelikož tak svědčilo zájmu jiné osoby, přitom stěžovatel měl reálnou možnost postupovat v obchodním

případu tak, aby ztráta nevznikla a nebyly kráceny jeho příjmy, ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů.

Jak ze spisového materiálu vyplynulo, stěžovatel v průběhu 6.-12. měsíce roku 1995 nakoupil celkem 58 810 ks akcií emitenta F., a. s. za cenu 47 046 610 Kč, tj. v průměru 800 Kč za akcii. Kupní smlouvou ze dne 18. 12. 1995 stěžovatel prodal Ing. J. (jednateli stěžovatele) všechny nakoupené akcie za celkovou cenu 20 853 500 Kč, tj. 350 Kč za akcii. K datu prodeje akcií byl minimální obchodovatelný kurs akcií na veřejném trhu 708 Kč za akcii.

Stěžovatel uvedenou transakci zdůvodňoval dlouhodobě koncipovaným podnikatelským záměrem spojeným s využitím maximální provázanosti obou právních subjektů při zachování jejich samostatnosti za účelem sjednocení obchodních aktivit a dosažení tak maximálního hospodářského rozmachu a prosperity, kdy smyslem prodeje akcií nebylo dosažení zisku, ale ovládnutí F. a. s., nutného pro zachování kontinuity výroby mražených krémů a odbytu stěžovatele, který podnikal v nevyhovujícím objektu a rovněž pro zabezpečení zaměstnanosti pro 140 zaměstnanců stěžovatele. Jak dále vyplynulo ze spisu, společnost stěžovatele sice v r. 1996 držela různá množství akcií (0,15%, 29,99% a 22,8% z celkového počtu akcií F., a. s.) ale tento stav byl přechodný, jelikož od 12. 12. 1996 až do doby provádění kontroly neměla již společnost vůči společnosti F., a. s. žádná akcionářská práva. Společnost stěžovatele, která na nákup akcií postupně vynaložila veškeré své disponibilní finanční prostředky a při navýšení základního jmění F., a. s. i svůj další nepeněžitý majetek, dosáhla postavení akcionáře s rozhodujícím vlivem jen krátkodobě a přechodně. Stěžovatel neprokázal naplnění deklarovaného podnikatelského záměru.

Namítá-li stěžovatel, že žalovaný nezákonně vycházel při stanovení daně za rok 1995 i ze skutečností, které nastaly později, je nutno takovou námitku odmítnout. Provedl-li stěžovatel uvedenou transakci dne 18. 12. 1995, tedy v závěru zdaňovacího období, přitom tato měla zásadní vliv na stanovení daně za toto zdaňovací období, nelze žalovanému vytýkat, ověřoval-li skutečnosti, kterými sám stěžovatel provedený obchod odůvodňoval (podnikatelským záměrem v dalších letech) v následujícím období, resp. v těchto dalších letech. Jiný postup z logiky věci nebyl ani možný.

Stěžovateli rovněž nelze přisvědčit v námitce porušení dvojinstančnosti řízení. Pokud žalovaný v doplněném řízení správně dospěl k závěru, že uzavřením smluv nedošlo k zastření skutečného stavu a nebylo na místě užití ust. § 2 odst. 7 daňového řádu, nemohl se za situace, kdy již v průběhu daňové kontroly byl skutkový stav podřazen pod ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů (viz Zpráva o kontrole č. j. 54691/97/288933/3313, str. 8, podepsaná stěžovatelem dne 13. 6. 1997) dopustit porušení zásady dvojinstančnosti pouze tím, že ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu shledal nepřípadným a na danou věc aplikoval (stejně jako i správce daně) výlučně ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel žádným způsobem nemohl být v řízení před žalovaným na svých právech krácen, nic mu nebránilo údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat, a to kdykoli v řízení až do doby, kdy bude o jeho odvolání rozhodnuto (§ 48 odst. 7 daňového řádu). Žalovaný v odvolacím řízení (a to ani tehdy, rozhodoval-li již opětovně poté, kdy jeho předchozí rozhodnutí bylo krajským soudem zrušeno, přitom bylo uloženo provést další důkazní prostředky) nedospěl k žádné zásadní změně skutkového stavu, která by měla za následek zcela odlišnou právní kvalifikaci, než byla stěžovateli prokazatelně známa. Žalovaný tento svůj postup, jakož i důvodnost aplikace ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, náležitě, přesvědčivě a podrobně ve svém rozhodnutí odůvodnil.

Nejvyšší správní soud po přezkoumání rozsudku Krajského soudu v Brně, jakož i obsáhlého spisového materiálu, dospěl ke stejnému závěru, jak učinil žalovaný, a to, že bylo dostatečně prokázáno, že se stěžovatel pokusil o zkrácení daně z příjmů právnických osob, respektive se mu nepodařilo prokázat způsobem přesvědčivým, že by nákup akcií a jejich bezprostřední ztrátový prodej s mnohamilionovou ztrátou mohl být odůvodněn racionálně něčím jiným, než snahou uměle snížit svou daňovou povinnost. Žalovaný naopak v řízení dostatečně prokázal, že předmětná obchodní transakce měla právě tuto povahu, přičemž každému z použitých důkazů přiznal tu váhu, jež mu náležela.

Krajský soud v Brně rovněž v daném případě správně dospěl k závěru, že byly naplněny podmínky pro aplikaci výše uvedeného zákonného ustanovení. Ve svém rozsudku se vypořádal se všemi relevantními námitkami stěžovatele, jakož odstranil i vady vytýkané Nejvyšším správním soudem v předchozím zrušujícím rozsudku.

Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele uplatněné dle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. důvodnými a proto postupem dle § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud ve smyslu ust. § 60 odst. 1 ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci nebyl úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný, který byl ve věci úspěšný, náhradu nákladů nevyčíslil a nepožadoval.

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

V Brně dne 15. května 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu