



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci **žalobce Osona holding, a.s.**, se sídlem Slovanská alej 32, Plzeň, *zastoupeného Mgr. Ing. Jarmilou Sedláčkovou, daňovou poradkyní, se sídlem Masarykovo náměstí 110, Přeštice*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 12. 2012, čj. 9760/12-1200-402547

t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 12. 2012, čj. 9760/12-1200-402547 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí – dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Plzni (*dále jen „správce daně“*) dne 29. 6. 2012 pod čj. 425530/12/138511401794 (*dále jen „DPV“ nebo „dodatečný platební výměr“*), jímž byla žalobci na základě daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2009 ve výši 849.600 Kč, dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 3.351.080 Kč a sděleno penále ve výši 337.474 Kč.

2. Správce daně rozhodoval podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2009, (*dále jen „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“*). Procesním předpisem byl zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (*dále jen „d.ř.“ nebo „daňový řád“*). V rozsudku je citován zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „zákon o účetnictví“*) a vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“*).

3. Dnem 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, podle jehož § 7 písm. a) vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, které je ve smyslu § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) správním orgánem, na který přešla působnost Finančního ředitelství v Plzni. Soud proto žalovaným označil Odvolací finanční ředitelství a v textu rozsudku je žalovaným označeno také Finanční ředitelství v Plzni.

II. Důvody žaloby

4. Žalobce zaúčtoval dne 31. 12. 2009 na nákladový účet 561 01 - Prodané cenné papíry a vklady částku 7.600.000 Kč a tuto hodnotu zahrnul do nákladu na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. r) ZDP (hodnota cenných papírů při prodeji zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem ke dni jeho prodeje). Jde o pořizovací cenu akcií Stavebního podniku Klatovy, a.s., IČ 45357323, které nakoupil dne 14. 6. 2007 a prodal dne 16. 11. 2009 za cenu 1.900 Kč (zaúčtováno na účtu 661 00 - Tržby z prodeje cenných papírů a vkladů). Zároveň zúčtoval stejnou částku 7.600.000 Kč z účtu 414 00 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků a z účtu 063 – Ostatní dlouhodobé cenné papíry a vklady, když na tyto účty bylo v souladu s účetními předpisy účtováno k datu 31. 12. 2007. Účetní závěrka žalobce za roky 2007, 2008 a 2009 podléhala ověření nezávislým auditorem. Nezávislý auditor konstatoval, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření, a to v souladu s českými účetními předpisy. Účetní závěrka byla zveřejněna v Obchodním rejstříku a byla rovněž přílohou přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2007, 2008 a 2009. V příloze účetní závěrky je postup účtování – tj. v roce 2007 a 2008 částka 7.600.000 Kč jako oceňovací rozdíl z přecenění majetku a v roce 2009 v souvislosti s prodejem její zúčtování.

5. Žalovaný učinil v souvislosti s kontrolou zdaňovacího období 2009 prováděnou v roce 2012 závěr, že takto zaúčtovanou částku 7.600.000 Kč nelze uznat za oprávněný daňový výdaj (náklad) ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, neboť vlivem nesprávného účetního postupu při oceňování předmětných akcií v roce 2007 došlo k neoprávněnému snížení daňového základu daně z příjmů za rok 2009. Dle žalovaného žalobce neúčtoval ohledně předmětných akcií správně, neboť již v roce 2007 došlo ke znehodnocení akcií Stavebního podniku Klatovy a.s., které mělo charakter trvalého znehodnocení, a v roce 2009 nebyla zjištěna žádná skutečnost, která by svědčila o tom, že by došlo k jejich opětovnému znehodnocení. Žalobcem provedeným účtováním došlo ke zkreslení věrného obrazu účetnictví a ve svém důsledku k nesprávnému výsledku hospodaření a nesprávnému základu daně.

6. Dle žalobce tkví jádro sporu v tvrzení žalovaného, že v roce 2007 mělo být účtováno dle § 51 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (*dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“*), kde je stanoveno, že změny reálných hodnot ostatních cenných papírů oceňovaných reálnou hodnotou (realizovatelné cenné papíry) se účtují prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41. Je-li prokázáno, že došlo ke snížení hodnoty (znehodnocení) těchto cenných papírů, které je pravděpodobně trvalé, zaúčtuje se znehodnocení bez zbytečného odkladu na příslušné účty finančních nákladů. Výše tohoto znehodnocení odpovídá kladnému rozdílu mezi oceněním realizovatelného cenného papíru při jeho nabytí a stávající reálnou hodnotou se zohledněním předchozích ztrát ze znehodnocení.

7. Dle žalovaného bylo k 31. 12. 2007 snížení hodnoty cenných papírů trvalé a žalobce měl toto znehodnocení zaúčtovat bez zbytečného odkladu na příslušné účty finančních nákladů. Žalobce však trval na svém názoru, že jej okolnosti známe mu k 31. 12. 2007 neopravňovaly k tomu, aby mohl tvrdit s určitostí, že snížení hodnoty cenných papírů je trvalé. Žalobce v souladu s § 7 a § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (*dále jen „zákon o účetnictví“*) vedl účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnul jen zisky, které byly dosaženy a bral v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkaly majetku a závazků a byly mu známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta a změnu reálné hodnoty cenných papírů oceňovaných reálnou hodnotou účtoval prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41. Tento postup byl prověřen i nezávislým auditorem, který konstatoval, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiva finanční situace, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření, a to v souladu s českými účetními předpisy.

8. Žalovaný měl ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. prokázat, že ke dni 31. 12. 2007 bylo zjevné, že bylo snížení hodnoty cenných papírů trvalé a žalobce měl toto znehodnocení zaúčtovat bez zbytečného odkladu na příslušné účty finančních nákladů.

9. Žalovaný tvrdí, že pravděpodobnost trvalého snížení hodnoty cenných papírů na 0 Kč se jeví jako nepochybná při vstupu emitenta cenných papírů do likvidace či do konkursního nebo vyrovnávacího řízení, neboť uvedená řízení směřují k zániku dané společnosti a v případě, kdy účetní jednotka vykazuje kumulované ztráty, nelze jejich vyrovnání budoucími zisky z hospodaření daňového subjektu objektivně předpokládat. Dle žalovaného tak nebylo možné k 31. 12. 2007 předpokládat zvýšení reálné hodnoty takových cenných papírů, proto není možno snížení hodnoty cenných papírů považovat za dočasné. V takovém případě měl žalobce bezodkladně zachytit snížení hodnoty cenných papírů výsledkovým způsobem, tedy do nákladů již v roce 2007, a takto zúčtovaná částka by byla ve smyslu § 23 odst. 17 (*ZDP ve znění účinném pro rok 2007 – poznámka soudu*) daňově relevantním nákladem v roce 2007. Pokud takto žalobce nepostupoval a nezaúčtoval trvalé snížení hodnoty na 0 Kč výsledkově (do daňově relevantních nákladů), ale zaúčtoval rozvahově (na účet 413), vykázal nesprávný

základ daně jak v roce 2007 (který měl být dle žalovaného o 7.600.000 Kč nižší), tak v roce 2009 (kdy měl být naopak o 7.600.000 Kč vyšší), což je předmětem doměření daně.

10. Tato svá tvrzení opírá žalovaný o fakt, že byl usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 26. 7. 2007, čj. 46 K 34/2007-221, prohlášen konkurs na majetek obchodní společnosti Stavební podnik Klatovy, a.s. Účinky konkursu nastaly dne 26. 7. 2007, ke dni 23. 7. 2007 společnost vstoupila do likvidace. Ačkoli žalovaný tvrdí, že vycházel z veřejně dostupných rejstříků, uvádí, že další důvod svědčící pro trvalé snížení hodnoty akcií na 0 Kč je obchodní společností Stavební podnik Klatovy, a.s. vykázaný záporný vlastní kapitál. Dle žalovaného si mohl žalobce, coby akcionář, tyto skutečnosti zjistit a na str. 9 napadeného rozhodnutí dokonce tvrdí, že je pro rozhodnutí podstatný fakt, že o skutečnostech majících za následek pravděpodobně trvalé znehodnocení nakoupených akcií žalobce prokazatelně věděl nejpozději k datu 31. 12. 2007.

11. Žalobce tvrdil, že neporušil § 51 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., neboť rozhodnutí, kterým Stavební podnik Klatovy, a.s. vstoupil do likvidace, nemohlo být rozhodnutím, které mělo být podkladem pro účtování o trvalém snížení hodnoty majetku předmětných akcií na hodnotu 0 Kč. Samotný vstup do likvidace není rozhodně informací o trvalém snížení hodnoty vydaných akcií, probíhá v mezích obchodního zákoníku a naopak vylučuje, že v době rozhodnutí o vstupu do likvidace je relevantně známo odpovědným osobám, event. orgánům, a to pod značnými sankcemi vyplývajících z obchodního a dokonce i trestního zákoníku, že společnost se nachází v úpadku.

12. Žalobce označil za nepravdivé tvrzení žalovaného, že je důvodem pro ocenění akcií jako absolutně bezcenných, tj. na hodnotu 0, skutečnost, že likvidace směřuje k zániku dané společnosti a v případě, kdy účetní jednotka vykazuje kumulované ztráty, nelze jejich vyrovnání budoucími zisky z hospodaření tohoto daňového subjektu objektivně předpokládat. Dle žalobce je likvidace řešením, pokud se akcionáři rozhodnou právě pro toto řešení a ukončení činnosti obchodní společnosti. Během likvidace likvidátor prodá veškerý majetek a vyrovná závazky likvidované společnosti, o své činnosti je likvidátor povinen podat zprávu valné hromadě, která tuto zprávu projedná. V případě, že likvidátor zjistí podmínky pro podání návrhu na konkurs, pod osobní odpovědností tak bezodkladně musí učinit. Nic takového se nestalo. Stavební podnik Klatovy, a.s. je dodnes v likvidaci, nemá však likvidátora, žádná zpráva likvidátora není známa. Samotný fakt, že v rámci likvidace nelze očekávat vyrovnání kumulovaných ztrát budoucími zisky, neznamená, že akcie takové společnosti mají nulovou hodnotu. Jsou známy společnosti s kumulovanými ztrátami, které vyplácely a vyplácejí likvidační zůstatek, a to z mnoha důvodů (ztráta neznamená závazek, navíc ne každý závazek se musí v rámci likvidace platit - může být promlčen, započten, prominut etc. Zpeněžený majetek může mít podstatně vyšší hodnotu, nežli je vykázáno v účetnictví. To se týká zejména nemovitostí (v účetnictví jsou tzv. historické ceny) a nehmotného majetku jako jsou ocenitelná práva, know-how, goodwill etc.).

13. Za nepravdivé označil žalobce rovněž tvrzení žalovaného, že konkurs směřuje k zániku dané společnosti a v případě, kdy účetní jednotka vykazuje kumulované ztráty, nelze jejich vyrovnání budoucími zisky z hospodaření tohoto daňového subjektu objektivně předpokládat, což je rovněž důvodem pro ocenění těchto akcií jako absolutně bezcenných, tj.

na hodnotu O. K 31. 12. 2007, tedy k datu, kdy dle tvrzení žalovaného byla trvale snížena hodnota akcií, se v rámci konkursního řízení ještě nekonalo ani první přezkumné jednání. Teprve po jeho konání lze s jistotou určitostí stanovit výši závazků úpadce a udělat si obraz o jeho hospodářské situaci. První přezkumné jednání se konalo teprve 2. 6. 2008. V evidenci úpadců (veřejném zdroji, na který odkazuje žalovaný) není zveřejněna jediná zpráva konkursního správce o jeho dosavadní činnosti, o stavu konkursní podstaty, o zpeněžování konkursní podstaty, o přihlášených uznaných pohledávkách, o pohledávkách za majetkovou podstatou. Z tohoto pohledu ani dnes v roce 2013 není možno s určitostí říci, že se hodnota předmětných akcií rovná O. Samotné prohlášení konkursu na majetek Stavebního podniku Klatovy, a.s. bylo překvapivé nejen pro žalobce, když jejich obchodní partneři i akcionáři měli k dispozici jen účetní závěrku za rok 2005. Z této účetní závěrky plyne, že společnost má vlastní kapitál ve výši 124 mil. Kč, dosáhla obratu 1.329 mil. Kč, má závazky po lhůtě splatnosti ve výši 126 mil. Kč a pohledávky po lhůtě splatnosti ve výši 121 mil. Kč, dosáhla zisku, má rozpracovanou výrobu a ke dni sestavení přílohy k účetní závěrce (červen 2006) nejsou známy žádné skutečnosti, které by významným způsobem mohly ekonomickou situaci Stavebního podniku ovlivnit. Taková účetní závěrka je uložena ve Sbírce listin obchodního rejstříku, je ověřena nezávislým auditorem. Další účetní závěrka je založena v obchodním rejstříku až za účetní období roku 2009. Argument žalovaného, že není podstatné, že se přezkumné jednání konalo až v červnu 2008, protože již samotné prohlášení konkursu je dostatečným signálem o špatné finanční situaci dlužníka, považuje žalobce za nedostatečný pro tvrzení, že na základě prohlášení konkursu se hodnota předmětných akcií rovná nule. Jsou známa konkursní řízení, která byla skončena na návrh úpadce při současném zpětvzetí všech přihlášených věřitelů, jsou známa konkursní řízení skončená rozvrhovým usnesením, kdy byly uspokojeny všechny přihlášené pohledávky a následně zrušena likvidace, jsou známy konkursní kauzy, kdy konkurs na majetek úpadce byl zrušen z jiných důvodů (šikanózní a dokonce zmanipulované konkursy), jsou známy případy, kdy v rámci konkursních řízení se z různých důvodů akcie převádí.

14. K argumentu žalovaného, že již za rok 2006 vykázal Stavební podnik Klatovy, a.s. kumulovanou ztrátu a tuto skutečnost měl žalobce vědět, protože byl akcionář, žalobce uvedl, že tyto informace neměl a má je až nyní prostřednictvím tvrzení správce daně, přitom ani v průběhu daňové kontroly ani nyní nemá žalobce jak ověřit tvrzení žalovaného o účetní závěrce za rok 2006, 2007 a 2008. Je pravda, že žalobce v určitém období pověřil výkonem akcionářských práv třetí osobu, a to právě proto, aby se k informacím dostal, bohužel se žádných relevantních informací ani tímto způsobem nedobral. Uvedený argument žalovaného neprokazuje, že bylo k 31. 12. 2007 prokázáno, že došlo ke snížení hodnoty (znehodnocení) předmětných cenných papírů, které bylo pravděpodobně trvalé.

15. Žalobce k prokázání tvrzení, že účtoval v souladu se zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 500/2002 Sb. předložil smlouvu o smlouvě budoucí o úplatném převodu předmětných akcií uzavřenou dne 27. 6. 2007 se společností Průmstav Develop s.r.o., od které bylo 16. 7. 2007 odstoupeno. Dle žalovaného není možné na základě této smlouvy přijmout závěr, že předmětné akcie nebyly znehodnoceny, resp. se jednalo o znehodnocení přechodného charakteru. Dle žalovaného předložené listiny (smlouva o úplatném převodu akcií ze dne 27. 6. 2007 a úplné výpisy z obchodního rejstříku společností Stavební podnik Klatovy a Průmstav Develop s.r.o., ze kterých vyplývá, že Mgr. S. a Ing. L. byli v souvislosti s touto

smlouvou jmenování do statutárních orgánů Stavebního podniku Klatovy) nedokládají, že hodnota akcií Stavebního podniku Klatovy odpovídala částce 7.600.000 Kč, ani snížení jejich hodnoty na 0 Kč, jak žalobce k datu 31. 12. 2007 účtoval. Uzavřením smlouvy žalobce prokazuje, že k 31. 12. 2007 nebyly dány skutečnosti, které by prokázaly, že došlo ke snížení hodnoty (znehodnocení) těchto cenných papírů na hodnotu 0 Kč, které bylo pravděpodobně trvalé, neboť od 16. 7. 2007 do 31. 12. 2007 se nic nezměnilo, nebyla známa žádná nová relevantní fakta a nebylo vyloučeno, že bude možno akcie prodat jinému subjektu.

16. Žalobce vzal v úvahu vstup do likvidace i prohlášený konkurs na majetek Stavebního podniku Klatovy (jiná fakta k dispozici neměl a dodnes nemá), zhodnotil všechny podstatné skutečnosti a odpovědně se k nim postavil a riziko spojené s držením těchto akcií promítl v účetnictví změnou jejich reálné hodnoty prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41, neboť neměl za prokázané, že došlo ke snížení hodnoty (znehodnocení) těchto cenných papírů, které je pravděpodobně trvalé. Svě účetnictví tak zcela v souladu s § 7 a § 25 zákona o účetnictví vedl tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Účetní závěrka byla ověřena auditorem, který v rámci svědecké výpovědi v odvolacím řízení potvrdil, že žalobce postupoval v souladu s platnými účetními předpisy, že zohlednil všechny žalobci i auditorovi známé relevantní informace a na základě toho byla zaúčtována reálná hodnota předmětných akcií, tzn. dle zásady opatrnosti prostřednictvím účtu 414 - oceňovací rozdíly z přecenění majetku - snížena na nulovou hodnotu, přitom toto přecenění nebylo shledáno jako trvalé.

17. Dle žalobce žalovaný neprokázal ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř., že bylo k 31. 12. 2007 zjevné trvalé snížení hodnoty cenných papírů, a že měl žalobce toto znehodnocení zaúčtovat bez zbytečného odkladu na příslušné účty finančních nákladů. Žalobce vedl své účetnictví zcela v souladu s § 7 a § 25 zákona o účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnul jen zisky, které byly dosaženy, a bral v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkaly majetku a závazků a byly mu známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. Žalobce neporušil § 51 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. ani § 23 odst. 10 ZDP a částka 7.600.000 Kč byla zahrnuta do základu daně v souladu s § 24 ZDP.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

18. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby a vzhledem k tomu, že jsou námitky žalobce uplatněné v žalobě shodné s odvolacími námitkami, zopakoval argumentaci z odůvodnění napadeného rozhodnutí.

19. Uvedl, že správce daně zjistil z dokladové inventury k 31. 12. 2007, že žalobce evidoval akcie Stavebního podniku Klatovy a.s. na straně MD účtu 063 11 ve výši 7.600.000 Kč a na straně Dal účtu 063 12 ve výši -7.600.000 Kč. Dle účetnictví stanovil žalobce reálnou hodnotu akcií k 31. 12. 2007 ve výši 0 Kč. Dle vyjádření ze dne 27.10.2011 tak učinil na základě informace o prohlášení konkursu na majetek Stavebního podniku Klatovy a.s. Žádné písemné podklady k přecenění nepředložil. Sám žalobce tedy v rámci účetní závěrky k 31. 12.

2007 dospěl k závěru, že došlo ke znehodnocení předmětných akcií. Dle žalovaného tak bylo možné na základě skutečností existujících k tomuto datu dospět k závěru, že toto snížení hodnoty akcií je pravděpodobně trvalé, proto mělo být znehodnocení akcií k datu 31. 12. 2007 účtováno nikoliv rozvahově, jak učinil žalobce, ale na vrub finančních nákladů dle § 51 odst. 2 vyhlášky č. 50012002 Sb. Pravděpodobnost trvalého snížení hodnoty předmětných akcií žalovaný opíral o skutečnosti zjištěné z veřejně přístupných zdrojů, které shodně jako v odůvodnění napadeného rozhodnutí zopakoval s tím, že pravděpodobnost trvalého snížení hodnoty akcií se jeví nepochybná při vstupu emitenta daných cenných papírů do likvidace a do konkursního řízení, neboť tato řízení směřují k zániku dané společnosti. V případě, kdy účetní jednotka vykazuje kumulované ztráty, nelze objektivně očekávat jejich vyrovnání budoucími zisky z hospodaření úpadce. Nelze tak očekávat zvýšení reálné hodnoty takových cenných papírů a proto snížení jejich hodnoty nelze považovat za dočasné. Z uvedených skutečností je zřejmé, že byly splněny podmínky pro závěr, že snížení hodnoty akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. je pravděpodobně trvalé. Informace z obchodního rejstříku (ze Sbírký listin) měl žalobce k dispozici již k 31. 12. 2007, kdy stanovil reálnou cenu akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. ve výši 0 Kč na základě prohlášení konkursu na majetek uvedeného emitenta.

20. O vstupu do likvidace rozhodla J.R. jako jediný akcionář na valné hromadě dne 20. 7. 2007. Žalobce (s ostatními akcionáři Stavebního podniku Klatovy a.s.) si na základě Dohody o výkonu akcionářských práv ze dne 26. 6. 2007 zvolil jako svého zástupce J.V. Podle bodu V. této dohody se pan V. zavazuje, že před svým rozhodnutím jako jediného akcionáře projedná zamýšlený úkon s účastníky této dohody a vyžádá jejich souhlas. Následně, jak mu umožňoval bod VI. dohody, pověřil paní R. k výkonu akcionářských práv. S ohledem na znění dohody nelze přijmout tvrzení žalobce, že neměl zástupce ani v představenstvu ani v dozorčí radě a neměl tak možnost získat informace o dění ve Stavebním podniku Klatovy a.s.. Jako akcionář Stavebního podniku Klatovy a.s. měl žalobce právo na informace o hospodaření této společnosti, měl podle § 180 obchodního zákoníku právo účastnit se valné hromady, hlasovat na ní a požadovat informace týkající se společnosti. Pokud žalobce poukazoval, že je emitent stále v likvidaci, žalovaný s odkazem na § 13a odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání uvedl, jestliže je prohlášen konkurs ohledně právnické osoby v likvidaci, likvidace se po dobu jeho trvání přerušuje. Ani smlouva o úplatném převodu akcií uzavřená žalobcem s Průmstav Develop s.r.o. dne 27.6.1007 nedokládá správnost účetního postupu žalobce při účtování přecenění akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. Jednak od této smlouvy bylo dne 16.7.2007 odstoupeno a dále k jejímu uzavření (i odstoupení) došlo ještě před zrušením společnosti emitenta s likvidací a prohlášením konkursu na jeho majetek. Ani výslech svědka Ing. M.L. nedokládá správnost účetního postupu žalobce. Obsahem vyjádření svědka se zabýval odvolací orgán na str. 12-14 napadeného rozhodnutí. Podle svědka nedošlo k 31.12.2007 k trvalému znehodnocení akcií uvedeného emitenta, neboť tato společnost nebyla vymazána z obchodního rejstříku a není stoprocentní jistota, že v budoucnu ukončí svou činnost a proces trvalého znehodnocení majetku je nevratný, proto byla do přecenění akcií promítnuta zásada opatrnosti podle zákona o účetnictví. Takový názor je dle žalovaného extrémní, neboť by se již nejednalo o snížení hodnoty existujícího majetku, nýbrž o odúčtování neexistujícího majetku, neboť za majetek nelze považovat akcie neexistující společnosti. Nelze opomenout ani úpravu v § 51 odst. 2 vyhl.č. 50012002 Sb., která nepředpokládá existenci jistoty o tom, že snížení hodnoty cenných papírů bude trvalé. Uvádí,

je-li prokázáno, že došlo ke snížení hodnoty (znehodnocení) cenných papírů, které je pravděpodobně trvalé, zaúčtuje se znehodnocení bez zbytečného odkladu na příslušné účty finančních nákladů. Pokud následně po zaúčtování znehodnocení na účty finančních nákladů dojde k prokazatelnému zvýšení reálné hodnoty realizovatelných dluhových cenných papírů, je zvýšení reálné hodnoty zaúčtováno nejvýše ve výši zaúčtovaného znehodnocení podle předchozí věty na účty finančních výnosů.

21. Dle žalovaného jsou v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyhodnoceny zjištěné skutečnosti podle pravidel logického uvažování a prokazují, že došlo ke snížení hodnoty cenných papírů, které je pravděpodobně trvalé. Žalobce se mylí, pokud má za to, že bylo na žalovaném, aby prokázal, že k 31. 12. 2007 bylo zjevné, že snížení hodnoty cenných papírů bylo trvalé. Ustanovení § 51 odst. 2 vyhl. č. 500/2002 Sb. spojuje zaúčtování znehodnocení cenných papírů se snížením jejich hodnoty, které je pravděpodobně trvalé. Důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. ukládá správci daně prokázat skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinností při správě daní. Předložený spisový materiál svědčí o tom, že žalovaný své povinnosti dostál. Správce daně, potažmo odvolací orgán, označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě mělo být v roce 2007 účtováno o snížení hodnoty akcií uvedeného emitenta jinak, (s dopadem na výši daňové povinnosti žalobce). Vstup společnosti uvedeného emitenta do likvidace společně se záporným kapitálem, vysokými závazky a hospodářskými výsledky nepostačujícími na pokrytí kumulovaných ztrát, prohlášení konkursu na jeho majetek, jsou dostatečným důvodem pro závěr o pravděpodobně trvalém znehodnocení akcií.

22. Žalobce neoprávněně ve zdaňovacím období r. 2009 zahrnul do daňově účinných nákladů částku 7.600.000 Kč z titulu pořizovací ceny akcií, když hodnota těchto akcií měla být snížena již ve zdaňovacím období r. 2007 na vrub finančních nákladů, které lze uznat za daňově účinné. Tím, že ve zdaňovacím období 2007 žalobce porušil § 51 odst. 2 vyhlášky č. 5000/2002 Sb., ust. § 25 odst. 3, § 7 a § 8 zákona o účetnictví, dopustil se zároveň porušení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, a proto uvedenou částku zahrnutou do základu daně z příjmů za zdaňovací období r. 2009 nelze považovat za daňově účinné náklady, tedy náklady splňující podmínky dané § 24 odst. 1 v kontextu s § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

23. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s.ř.s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

24. Žaloba není důvodná.

Skutkový základ věci

25. U žalobce byla ve dnech 10. 5. 2011 až 26. 6. 2012 provedena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009. Ve zprávě o daňové kontrole učinil správce daně závěr, že částku 7.600.000 Kč představující pořizovací cenu akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. v nominální hodnotě 19.000.000 Kč nakoupených žalobcem na základě smlouvy o převodu cenných papírů dne 14. 6. 2007 od P.V. a prodaných na základě smlouvy o převodu cenných papírů dne 16. 11. 2009 J.V. za celkovou prodejní cenu 1.900 Kč zúčtovanou v účetním a potažmo zdaňovacím období kalendářního roku 2009 na vrub účtu 561 — Prodané papíry a vklady z titulu prodeje těchto akcií, nelze uznat za oprávněný daňový výdaj (náklad) ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, neboť vlivem nesprávného účetního postupu při oceňování předmětných akcií v roce 2007 došlo k neoprávněnému snížení základu daně z příjmů za rok 2009. Dle správce daně žalobce neúčtoval ohledně předmětných akcií správně, když již v roce 2007 došlo k jejich znehodnocení, které mělo charakter trvalého znehodnocení. Zahrnul-li žalobce částku 7.600.000 Kč do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v roce 2009, neoprávněně snížil základ daně z příjmů v roce 2009 a došlo tak ke zkreslení věrného obrazu předmětu účetnictví, k vykázaní nesprávného výsledku hospodaření a základu daně z příjmů. Správcem daně byl proto vydán výše uvedený dodatečný platební výměr.

26. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že není podstatné, zda žalobce věděl o špatné finanční situaci společnosti Stavební podnik Klatovy a.s. a o dění okolo této společnosti již v den nákupu akcií této společnosti, neboť správce daně nepostavil své závěry o daňové neúčinnosti částky 7.600.000 Kč v základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2009 na zpochybnění výše kupní ceny předmětných akcií zaplacené žalobcem, nýbrž je odůvodnil chybným účetním postupem při přecenění těchto akcií k datu 31. 12. 2007. Dle žalovaného však žalobce o skutečnostech majících za následek znehodnocení nakoupených akcií prokazatelně věděl nejpozději k datu 31. 12. 2007, kdy účtoval o jejich přecenění na částku 0 Kč, přičemž skutečnosti nastalé v roce 2007 jsou takového charakteru, že je třeba je považovat za skutečnosti svědčící o pravděpodobném trvalém znehodnocení předmětných cenných papírů a částka 7.600.000 Kč měla tak být odúčtována na vrub výsledku hospodaření již v roce 2007, nikoliv až při prodeji těchto akcií v roce 2009.

27. Žalovaný učinil závěr, že žalobce v roce 2009 zahrnul do daňově účinných nákladů částku 7.600.000 Kč z titulu pořizovací ceny akcií, když hodnota těchto akcií měla být snížena již v roce 2007 na vrub finančních nákladů, které lze zároveň uznat za daňově účinné. Tím, že žalobce účetním postupem porušil ustanovení § 51 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 25 odst. 3, § 7 a § 8 zákona o účetnictví, dopustil se zároveň porušení ustanovení 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, a proto částku 7.600.000 Kč zahrnutou do základu daně z příjmů zdaňovacího období roku 2009 nelze považovat za částku naplňující podmínky daně ustanovením § 24 odst. 1 v kontextu s ustanovením § 23 odst. 1 ZDP.

Právní hodnocení

A.

28. Mezi účastníky je sporné, zda žalobce postupoval správně, když částku 7.600.000 Kč představující pořizovací cenu akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. zaúčtoval na vrub

účetních nákladů a zahrnul do daňově účinných nákladů při prodeji těchto akcií v roce 2009, či zda měl uvedenou částku zaúčtovat na vrub nákladů a zahrnout do základu daně již v roce 2007 z titulu přecenění předmětných akcií.

29. Pro zodpovězení této otázky bylo rozhodné posouzení, kdy došlo k pravděpodobně trvalému snížení hodnoty realizovatelných akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. a kdy byl žalobce oprávněn o snížení jejich hodnoty účtovat na vrub finančních nákladů.

30. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27.7.2007, čj. 8Afs 75/2005-130 uvedl: „*Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.*“ V daném případě se krajský soud plně ztotožnil se závěry učiněnými žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jak bude dále uvedeno, proto na počátku vyložení svých závěrů citoval z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu.

B.

31. Základem daně z příjmů je podle § 23 odst. 1 ZDP *rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti vdaném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců tohoto ustanovení.* Podle § 24 odst. 1 ZDP *se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmu pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.* Podle § 23 odst. 10 ZDP *se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud tento nebo zvláštní předpis nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daně jiným způsobem.* Zvláštním předpisem, na který toto ustanovení zákona o daních z příjmů odkazuje je zákon o účetnictví a jeho prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb. Nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP mohou být pouze náklady zúčtované v souladu s účetními předpisy, pokud zákon o daních z příjmů nestanoví jinak.

32. Žalobce je ve smyslu § 1 odst. 2 písm. a) zákona o účetnictví *právníckou osobou, která má sídlo na území České republiky*, proto se na něj vztahuje zákon o účetnictví. Podle § 2 zákona o účetnictví je tak účetní jednotkou *účtující o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.* Podle § 3 odst. 1 část první věty před středníkem zákona o účetnictví *účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období").* Podle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví *účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.* Podle odst. 2 tohoto ustanovení je *zobrazení věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka*

může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz. Podle § 8 odst. 1 zákona o účetnictví účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Podle odst. 2 tohoto ustanovení je účetnictví účetní jednotky správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.

33. *Oceňování cenných papírů je v zákoně o účetnictví upraveno v § 27, kde je v odst. 1 pod písm. a) uvedeno, že se z jednotlivých složek majetku a závazků k okamžiku ocenění podle § 24 odst. 2 písm. b) reálnou hodnotou oceňují cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů pořízených v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování, cenných papírů představujících účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou. Podle odst. 4 tohoto ustanovení se pro účely tohoto zákona jako reálná hodnota použije a) tržní hodnota, b) ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici nebo tato nedostatečně představuje reálnou hodnotu; metody ocenění použité při kvalifikovaném odhadu nebo posudku znalce musí zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě, c) ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, nelze-li postupovat podle písmen a) a b).*

34. *Žalobce v roce 2007 snížil počet vlastněných akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. na 5.635 ks, což představovalo podíl na hlasovacích právech 19,999 %. Jak správně konstatoval správce daně i žalovaný nejednalo se v případě těchto akcií prodaných v roce 2009 Janu Vondryskovi o cenné papíry představující podíl s podstatným či rozhodujícím vlivem. Protože byly tyto akcie žalobcem evidovány na účtu dlouhodobého finančního majetku, nejednalo se ani o cenné papíry určené k obchodování. Podle § 27 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví se jednalo o cenné papíry, které měly být oceněny reálnou hodnotou.*

35. *V případě změny, resp. snížení, reálné hodnoty cenných papírů je účetní postup upraven v ustanovení § 51 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., podle kterého změny reálných hodnot ostatních cenných papírů oceňovaných reálnou hodnotou (realizovatelné cenné papíry) se účtují prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41. Je-li prokázáno, že došlo ke snížení hodnoty (znehodnocení) těchto cenných papírů, které je pravděpodobně trvalé, zaučtuje se znehodnocení bez zbytečného odkladu na příslušné účty finančních nákladů. Výše tohoto znehodnocení odpovídá kladnému rozdílu mezi oceněním realizovatelného cenného papíru při jeho nabytí a stávající reálnou hodnotou se zohledněním předchozích ztrát ze znehodnocení. Pokud následně po zaučtování znehodnocení na účty finančních nákladů dojde k prokazatelnému zvýšení reálné hodnoty realizovatelných dluhových cenných papírů, je zvýšení reálné hodnoty zaučtováno nejvýše ve výši zaučtovaného znehodnocení podle předchozí věty na účty finančních výnosů.*

36. *Podle § 25 odst. 2 zákona o účetnictví účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna*

předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.

37. Z uvedených ustanovení vyplývá, že se o přecenění realizovatelných cenných papírů účtuje ve smyslu § 51 odst. 2 věta první vyhlášky č. 500/2002 Sb. prostřednictvím rozvahových účtů pouze za situace, kdy se nejedná o snížení jejich reálné hodnoty, které je pravděpodobně trvalé. V případě pravděpodobného trvalého snížení reálné hodnoty realizovatelných cenných papírů je účetní jednotka povinna ve smyslu § 51 odst. 2 věta druhá vyhlášky č. 500/2002 Sb. při respektování zásady opatrnosti obsažené v § 25 odst. 2 zákona o účetnictví zúčtovat snížení hodnoty realizovatelných cenných papírů výsledkovým způsobem, tj. zúčtováním na vrub finančních nákladů. Takto zúčtovaná částka je pak ve smyslu § 23 odst. 1 ZDP a § 24 odst. 1 ZDP považována za oprávněný daňový výdaj (náklad).

C.

38. Snížením reálné hodnoty cenných papírů a jeho zaúčtováním na účet finančních nákladů se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, čj. 7 Afs 64/2013 – 22, dostupném na www.nssoud.cz, kde řešil otázku, zda žalobce předložil relevantní důkazní prostředky a zda jimi prokázal pravděpodobnost trvalého snížení reálné hodnoty jím nakoupených akcií, jakož i oprávněnost zaúčtování příslušné částky do daňově uznatelných nákladů. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl: „*Změna reálné hodnoty cenných papírů musí být prokázána, přičemž v případě snížení hodnoty cenných papírů musí být splněno kritérium pravděpodobné trvalosti. Z právní úpravy lze ve vazbě na procesní povinnost stěžovatele, tj. nést podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu v daňovém řízení důkazní břemeno, dovodit, že ten mohl k účetnímu snížení hodnoty cenných papírů za použití ust. § 51 odst. 2 vyhlášky přistoupit pouze za situace, že k takovému snížení objektivně došlo. Povinnosti stěžovatele pak bylo tuto skutečnost prokázat. Stěžovatel předložil účetní záznamy a doklady, jakož i další listinné důkazy, kterými prokazoval svá tvrzení o snížení hodnoty nakoupených akcií, ale správní orgány, včetně krajského soudu, tyto důkazy vyhodnotily jako nedostačující, tedy pouze obecného charakteru, které nemohly mít v žádném případě konkrétní vypovídací schopnost svědčící ve prospěch reálného snížení hodnoty předmětných cenných papírů.*“ V nyní posuzovaném případě se jedná rovněž o změnu reálné hodnoty cenných papírů, konkrétně o snížení reálné hodnoty cenných papírů. Rovněž v daném případě bylo na žalobci, aby změnu reálné hodnoty cenných papírů prokázal. Bylo na žalobci, a nikoli na správci daně či žalovaném, aby prokázal, že byl postup, kterým k 31. 12. 2007 účtoval o snížení hodnoty realizovatelných cenných papírů, v souladu se zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 500/2002 Sb., tedy aby prokázal, že snížil hodnotu realizovatelných cenných papírů, aniž by se jednalo o pravděpodobně trvalé snížení jejich reálné hodnoty, a že tedy správně o tomto snížení účtoval prostřednictvím rozvahových účtů.

39. Otázkou důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Závěry své konstantní judikatury shrnul například v rozsudku ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 103, dostupném na www.nssoud.cz, kde uvedl, že je „*daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má*

povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124).“

40. Uvedené závěry Nejvyššího správního soudu lze aplikovat i na dokazování vedené podle nového daňového řádu. Dokazování v daňovém řízení je upraveno zejména v ustanovení § 92 odst. 2 d.ř., podle něhož *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Podle § 92 odst. 3 d.ř. *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle § 92 odst. 4 d.ř. *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*. Podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost,*

správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

D.

41. V účetnictví žalobce byla ke dni 1. 1. 2009 na straně MD účtu 063 11 - Ostatní dlouhodobé cenné papíry a vklady - Stavební podnik Klatovy evidována částka 7.600.000 Kč. Zároveň byla tato částka evidována na straně MD účtu 414 00 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků a na straně Dal účtu 063 12 - Ostatní dlouhodobé cenné papíry a vklady - Stavební podnik Klatovy, kde představovala přecenění akcií Stavebního podniku Klatovy, a.s. na základě vnitřního účetního dokladu č. 99 7. Stejně hodnoty byly na těchto účtech vykázány i ke dni 31. 12. 2007 a ke dni 31. 12. 2008. Dne 31. 12. 2009 bylo odúčtováno přecenění akcií Stavebního podniku Klatovy, a.s. v částce 7.600.000 Kč na vrub účtu 063 12 - Ostatní dlouhodobé cenné papíry a vklady - Stavební podnik Klatovy a ve prospěch účtu 414 00 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků a zároveň byla tato částka zúčtována na vrub nákladového účtu č. 561 01 - Prodané cenné papíry a ve prospěch účtu 063 11 - Ostatní dlouhodobé cenné papíry a vklady - Stavební podnik Klatovy. Z uvedeného je zřejmé, že žalobce zahrnul částku 7.600.000 Kč do daňově účinných nákladů a do základu daně z příjmů teprve za zdaňovací období roku 2009 v souvislosti s prodejem 5.635 ks akcií Stavebního podniku Klatovy, a.s. Prodejní cena těchto akcií 1.900 Kč byla zúčtována na vrub účtu 211 01 - Pokladna Světovar a ve prospěch účtu 661 00 - Tržby z prodeje cenných papírů a vkladů. Žalobce tak v roce 2009 z dané obchodní operace realizoval ztrátu 7.598.100 Kč.

42. Žalobce předložil čtyři smlouvy o převodu vlastnického práva k cenným papírům Stavebního podniku Klatovy a.s. Jednalo se o smlouvu ze dne 14. 6. 2007 uzavřenou mezi žalobcem jako nabyvatelem a P.V., jako převodcem, na základě které žalobce nabyl akcie Stavebního podniku Klatovy a.s., a to 25.425 ks akcií, jejichž nominální hodnota byla 1.000 Kč za akcii a kupní cena 400 Kč za akcii, a 135 ks akcií v nominální hodnotě 100.000 Kč za akcii, jejichž kupní cena byla 40.000 Kč za akcii. Celková kupní cena za tyto nakoupené akcie činila 15.570.000 Kč. Dále žalobce předložil dvě smlouvy o prodeji těchto akcií, a to smlouvu ze dne 18. 6. 2007, kterou uzavřel jako převodce s nabyvatelem, společností CE HOLDING, akciová společnost, Guldenerova 3, Plzeň, týkající se 15.100 ks akcií v nominální hodnotě 1.000 Kč za akcii, jejichž prodejní cena byla 410 Kč za akcii a celková prodejní cena akcií činila 6.191.000 Kč. Dále smlouvu ze dne 24. 9. 2007 uzavřenou s nabyvatelem, společností OK Záchlumí, a.s., Záchlumí 45, Stříbro, týkající se 4.825 ks akcií v nominální hodnotě 1.000 Kč za akcii, jejichž prodejní cena byla 400 Kč za akcii a celková prodejní cena činila 1.930.000 Kč. Žalobce tak v roce 2007 snížil počet vlastněných akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. na 5.635 ks, což představovalo podíl na hlasovacích právech 19,999 % a nejednalo se tak o podíl s podstatným ani rozhodujícím vlivem. Dále žalobce předložil smlouvu ze dne 16. 11. 2009, kterou uzavřel jako převodce s J.V., jako nabyvatelem, týkající se 5.500 ks akcií (*dále též „předmětné akcie“*) v nominální hodnotě 1.000 Kč za akcii, jejichž prodejní cena činila 0,10 Kč za akcii a 135 ks akcií v nominální hodnotě 100.000 Kč za akcii, jejichž prodejní cena činila 10 Kč za akcii, celková prodejní cena činila 1.900 Kč.

43. Správce daně dále ve smyslu § 92 odst. 2 d.ř. zjistil, že Stavební podnik Klatovy a.s. vykazoval ve druhém pololetí roku 2007 vlastní kapitál v záporných hodnotách, když ke dni 22. 7. 2007 činil -151.255 tisíc Kč, ke dni 25. 7. 2007 činil -120.226 tisíc Kč a ke dni 31. 12. 2007 činil - 144.135 tisíc Kč. Obdobně zjistil z účetní závěrky Stavebního podniku Klatovy a.s. k 31. 12. 2006, že i zde byl vlastní kapitál vykázán v záporné výši. Dále zjistil z usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 26. 7. 2007, čj. 46 K 34/2007-221, zveřejněného ve Sbírce listin vedené u Obchodního rejstříku, že v den nákupu akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. žalobcem, tj. dne 14. 6. 2007, bylo zahájeno řízení, v němž se společnost Stavební podnik Klatovy a.s. domáhala prohlášení konkursu na svůj majetek. Z textu usnesení vyplývá, že společnost Stavební podnik Klatovy a.s. dne 28. 6. 2007 vzala návrh na prohlášení konkursu zpět. Protože však Komerční banka a.s. Praha, jako jeden z dalších navrhovatelů, trvala na návrhu, byl konkurs na majetek společnosti Stavební podnik Klatovy a.s. v likvidaci uvedeným usnesením vyhlášen. Dne 23. 7. 2007 vstoupila společnost Stavební podnik Klatovy a.s. do likvidace. Dalším podkladem pro rozhodnutí bylo ve smyslu § 92 odst. 4 d.ř. správcem daně učiněné zjištění z dokladové inventury ke dni 31. 12. 2007, že žalobce evidoval akcie Stavebního podniku Klatovy a.s. na straně MD účtu 063 11 ve výši 7.600.000 Kč a na straně Dal účtu 063 12 ve výši – 7.600.000 Kč.

44. Správce daně v souladu s § 92 odst. 4 d.ř. vyzval žalobce (výzvou ze dne 19. 10. 2011) k prokázání, že byla částka 7.600.000 Kč, tj. pořizovací cena předmětných akcií (zúčtovaná na vrub účtu 561 01 – Prodané cenné papíry a vklady) oprávněně uplatněna jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a k prokázání, jakým způsobem byla stanovena kupní cena akcií, z jakého důvodu byl nákup realizován, jakým způsobem byla stanovena jejich prodejní cena a jakým způsobem, kdy a na jakou hodnotu byly tyto akcie přecenovány. V odpovědi žalobce uvedl, že byla kupní cena dohodnuta s prodávajícím a vycházela z aktuální tržní ceny (na akcii koupenou za 400 Kč připadal vlastní kapitál ze zveřejněné účetní závěrky za rok 2005 ve výši 1.300 Kč), že bylo účelem nákupu držet akcie podniku a v budoucnu získat dividendový výnos, a že byla prodejní cena v roce 2009 stanovena s ohledem na to, že společnost Stavební podnik Klatovy a.s. byla v úpadku. K přecenění akcií žalobce uvedl, že byly akcie přecenovány k rozvahovému dni na reálnou hodnotu a její výše byla stanovena na nulu. Žádný listinný důkaz k přecenění předmětných akcií k 31. 12. 2007 žalobce nepředložil. Soud proto shodně jako správce daně a žalovaný konstatuje, že žalobce k přecenění akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. na nulovou hodnotu ke dni 31. 12. 2007 toliko tvrdil v odpovědi na výzvu správce daně, že bylo provedeno na základě informací o konkursu této společnosti, avšak žádné písemné podklady k přecenění předmětných akcií správci daně nepředložil. Ve stejné výši byly předmětné akcie evidovány ke dni 31. 12. 2008 a v účetnictví žalobce za rok 2008 nebyly zjištěny žádné účetní operace týkající se předmětných akcií.

45. Na podporu svých tvrzení ohledně účtování přecenění akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. žalobce v odvolání navrhl vyslechnout Ing. M.L., jednatele auditorské společnosti HZ Plzeň, spol. s r.o., který byl vyslechnut za přítomnosti žalobce dne 12. 9. 2012. Svědek uvedl, že byl v letech 2007 - 2009 auditorem žalobce a s Ing. H. konzultoval před nákupem akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. ekonomickou situaci tohoto podniku dle účetní závěrky roku 2005, která byla zveřejněna na internetu. Uvedl, že byl Stavební podnik Klatovy a.s. běžnou firmou s velkým obratem, firmou, která pracovala i pro státní sféru. Na

dotaz žalobce, proč společnost žalobce k 31. 12. 2007 neúčtovala o trvalém snížení hodnoty akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. nákladově, ale pouze majetkově, svědek uvedl, že prohlášení trvalého znehodnocení majetku je proces nevratný. Jsou případy, kdy účetní jednotka, která projde konkursem a konkurs je ukončen soudem, není vymazána z obchodního rejstříku a společnost čeká na uplynutí desetileté lhůty k promlčení závazků a po 10 letech opět obnoví svou činnost. Důvodem jsou nezcizitelná práva. Na dotaz, zda žalobce postupoval podle stanoviska Ministerstva financí vyjádřeného v Koordinačním výboru č. 155/13.12.06 o přecenění realizovatelných cenných papírů při trvalém snížení jejich reálné hodnoty a zda byly zohledněny všechny podstatné skutečnosti, které měly vztah k hodnotě akcií Stavebního podniku Klatovy a.s., svědek uvedl, že zohledňovali všechny známé informace, které měli k dispozici, tj. i ty, které byly zveřejněny v Obchodním rejstříku. Žalobce neměl zástupce v dozorčí radě ani v představenstvu, tudíž neměl žádné informace o dění ve Stavebním podniku Klatovy a.s. Konkursní správce je z Brna, takže získávání od něj informací nad rámec obchodního rejstříku bylo složité. K dotazu, zda měl žalobce kromě známých informací, že byl na majetek společnosti prohlášen konkurs, že je společnost v likvidaci, a informací z činnosti auditora u jiných společností a z poslední známé účetní závěrky, ještě jiné informace, svědek uvedl, že neměl, pouze se bralo v úvahu, že se může jednat i o šikanózní konkurs. Na dotaz, zda je samotná likvidace společnosti důvodem pro trvalé snížení hodnoty akcií, svědek uvedl, že vstup do likvidace rozhodně není důvodem pro trvalé snížení hodnoty akcií. Při vstupu do likvidace se předpokládá, že budou splaceny závazky společnosti a akcionářům vyplacen likvidační podíl. V žádném případě se nemůže jednat o trvalé znehodnocení akcií na základě vstupu do likvidace. Na dotaz, zda byl žalobce informován, že měla společnost Stavební podnik Klatovy a.s. v roce 2006 záporný vlastní kapitál, svědek uvedl, že tuto závěrku žalobce neznal, dodnes nebyla zveřejněna a normální smrtelník se k ní nedostane. Určitě se k ní může dostat finanční úřad jako k příloze daňového přiznání, ale akcionář se k téhle informaci může dostat jedině, pokud je zveřejněna. Svědek tak vycházel ze zveřejněných údajů v Obchodním rejstříku, tj. ze závěrky r. 2005 a dalších skutečností. Tam byl kladný vlastní kapitál. Dle svědka bylo účtování závěrkových operací k 31. 12. 2007 ohledně akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. správné, a jestliže byl v roce 2007 přeceněn majetek proti účtu 414, nemůže být jinak proúčtováno, než nazpět při prodeji proti účtu 414. Jinak by vykazoval účet 414 nesprávný zůstatek. K dotazu svědek uvedl, že neměl v roce 2007 ani poté žádný vztah ke Stavebnímu podniku Klatovy a.s. ani neměl žádné informace o ekonomické situaci této společnosti, vyjma informací veřejně známých. Uvedl, že bez nahlédnutí do Obchodního rejstříku neví důvod, z jakého se Stavební podnik Klatovy a.s. dne 14. 6. 2007 domáhal prohlášení konkursu ani důvod vstupu do likvidace dne 20. 7. 2007. Vstup do likvidace má však vliv na ocenění akcií minimální. Na dotaz, z jakého důvodu nedošlo k 31. 12. 2007 k trvalému znehodnocení akcií Stavebního podniku Klatovy a.s., svědek uvedl, že základní důvodem je, že společnost nebyla vymazána z Obchodního rejstříku a není tak stoprocentní jistota, že ukončí v budoucnu svou činnost. Dalším důvodem bylo, že je proces trvalého znehodnocení majetku nevratný. Dále svědek uvedl, že mají akcionáři právo asi měsíc před konáním valné hromady nahlédnout do účetní závěrky společnosti, mají právo hlasovat na valné hromadě, klást otázky na valné hromadě, podávat návrhy. Akcie Stavebního podniku Klatovy a.s. byly v roce 2007 oceněny na základě známých skutečností, přihlíželo se k poslední známé účetní závěrce, zda je společnost v konkursním řízení apod. Přistupovalo se k tomu velice obezřetně. K dotazu, na základě jakých informací provedl žalobce přecenění akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. na nulovou reálnou hodnotu k 31.

12. 2007, když svědek uvádí, že má vstup do likvidace na ocenění akcií vliv minimální, svědek uvedl, že se domnívá, že bylo přecenění provedeno na základě toho, že byla společnost v konkursu. Přecenění žalobce se svědkem konzultoval. Dle svědka byla do přecenění akcií promítnuta zásada opatrnosti podle zákona o účetnictví. K dotazu, z jakého důvodu neprovedl žalobce přecenění akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. na aktuální hodnotu, když se dle názoru žalobce nejednalo o trvalé znehodnocení, svědek uvedl, že jde o trvalé znehodnocení, až když je společnost vymazána z Obchodního rejstříku a dodnes nedošlo k trvalému znehodnocení těchto akcií. Z důvodu zásady opatrnosti se neměnilo ocenění akcií po celou dobu držby. Svědkovi nebylo známo, zda žalobce někoho pověřil výkonem akcionářských práv, neznal jméno Jana Vondrysky, který byl pověřen výkonem akcionářských práv a nevěděl, jakým způsobem J.V. informoval akcionáře o úkonech prováděných na valné hromadě. Svědek uvedl, že má akcionář u každé obchodní společnosti právo na informace o hospodaření podniku, ale nevěděl, jakým způsobem toto právo uplatňoval žalobce, nevěděl, bez nahlédnutí do zápisu z valné hromady, jakým způsobem bylo projednáno na valné hromadě dne 20. 7. 2007 prohlášení vstupu do likvidace a na základě čeho bylo toto rozhodnutí učiněno. Uvedl, že se předpokládá, vstupuje-li se do likvidace, že budou uspokojeny veškeré závazky a něco zbyde na akcionáře.

46. Svědek dovozoval trvalé znehodnocení akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. teprve ze skutečnosti, že by byla společnost emitenta vymazána z obchodního rejstříku a tím by byla dána stoprocentní jistota, že ukončí svou činnost, a byl by tak nevratný proces trvalého znehodnocení majetku této společnosti. Podle svědka nedošlo k 31. 12. 2007 k trvalému znehodnocení akcií Stavebního podniku Klatovy a.s., neboť tato společnost nebyla vymazána z obchodního rejstříku. Za této situace byl dle svědka postup, kterým účtoval žalobce při přecenění akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. k 31. 12. 2007, promítnutím zásady opatrnosti podle zákona o účetnictví do účetního postupu žalobce. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že takový závěr není správný. Pokud by došlo k trvalému znehodnocení akcií obchodní společnosti teprve po té, kdy by byla vymazána z obchodního rejstříku, nemohlo by se jednat o snížení hodnoty existujícího majetku, neboť za majetek nelze považovat akcie neexistující společnosti. Jak bylo již uvedeno, účetní postup při přecenění, resp. snížení, reálné hodnoty cenných papírů je upraven v § 51 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Uvedené ustanovení nepředpokládá existenci jistoty o tom, že snížení hodnoty cenných papírů bude trvalé, ale stanoví *„je-li prokázáno, že došlo ke snížení hodnoty (znehodnocení) cenných papírů, které je pravděpodobně trvalé, zaúčtuje se znehodnocení bez zbytečného odkladu na příslušné účty finančních nákladů.“* V uvedeném ustanovení je upraven i postup, dojde-li následně po zaúčtování znehodnocení na účty finančních nákladů k prokazatelnému zvýšení reálné hodnoty realizovatelných cenných papírů. V takovém případě se zvýšení reálné hodnoty zaúčtuje nejvýše ve výši zaúčtovaného znehodnocení na účty finančních výnosů. Výpověď svědka hodnotí soud shodně s žalovaným tak, že nepřinesla žádné informace, které by svědčily tomu, že znehodnocení akcií Stavebního podniku Klatovy a.s., o němž žalobce účtoval k 31. 12. 2007, bylo pouze dočasného charakteru. Žalovaný správně argumentoval i v případě vyjádření svědka o možném šikanózním postupu v případě konkursu na majetek společnosti Stavební podnik Klatovy a.s., když konstatoval, že správce daně nezjistil žádnou skutečnost, která by tomu svědčila, a ani žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek, který by toto tvrzení podporoval. Stavební podnik Klatovy a.s. dne 14. 6. 2007 navrhl jako dlužník prohlášení konkursu na svůj majetek a k jeho návrhu se připojilo 9 věřitelů, mezi nimi i

Komerční banka, a.s., Praha. Již samotný počet a postavení věřitelů nesvědčí tvrzení svědka, že se mohlo jednat o šikanózní konkurs. Pokud svědek uvedl, že neví, proč společnost Stavební podnik Klatovy a.s. vstoupila do likvidace, nemohl současně kvalifikovaně tvrdit, že akcie této společnosti nebyly znehodnoceny způsobem, který je pravděpodobně trvalý.

47. Žalobce byl od 14. 6. 2007 akcionářem společnosti Stavební podnik Klatovy a.s., lze říci, jak to činí žalovaný, že byl vzhledem k počtu vlastněných akcií této společnosti jejím poměrně významným akcionářem. Pokud žalobce a obdobně i svědek tvrdí, že při snížení reálné hodnoty předmětných akcií k 31. 12. 2007 žalobce neznal ekonomickou situaci Stavebního podniku Klatovy a.s., protože neměl své zástupce v dozorčí radě a v představenstvu, a že mu byla známa, obdobně jako při koupi těchto akcií, jen účetní závěrka k 31. 12. 2005, která byla vyčíslena v kladných hodnotách, nelze tuto argumentaci akceptovat. Pravděpodobné trvalé znehodnocení akcií k 31. 12. 2007 bylo nutno dovodit ze všech okolností, které byly k tomuto datu veřejně známé a žalobce je měl jako akcionář možnost získat. Žalobce měl jako akcionář Stavebního podniku Klatovy a.s. obchodním zákoníkem stanovená práva, na jejichž základě se mohl účastnit a hlasovat na valné hromadě či se domáhat informací týkajících se této společnosti, tedy i informací o její ekonomické situaci, zejména o ekonomické situaci k 31. 12. 2007, když k tomuto datu přistoupil ke snížení reálné hodnoty předmětných akcií. V roce 2007 byly sestaveny 3 účetní závěrky společnosti Stavební podnik Klatovy a.s., a to ke dni 22. 7. 2007, ke dni 25. 7. 2007 a ke dni 31. 12. 2007. Všechny byly sestaveny po datu, kdy se žalobce stal akcionářem společnosti Stavební podnik Klatovy a.s. Žalobce je tak mohl z titulu svého postavení požadovat k nahlédnutí. Pokud svého práva v tom směru nevyužil, nemůže argumentovat neznalostí ekonomické situace Stavebního podniku Klatovy a.s. ve svůj prospěch. O stavu Stavebního podniku Klatovy a.s. k 31. 12. 2007 a o prohlášení konkursu na majetek této společnosti byl žalobce zcela prokazatelně informován, když na základě těchto informací zaúčtoval snížení hodnoty předmětných akcií na částku 0 Kč. Jak uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí: „*daňový subjekt tuto skutečnost nepopírá, když ve svém vyjádření ze dne 18. 5. 2012 k výsledkům kontrolního zjištění a rovněž i v odvolání uvádí, že informace o prohlášení konkursu na Stavební podnik Klatovy a.s. byla veřejně dostupná od 30. 7. 2007 a ve vyjádření ze dne 18. 5. 2012 uvádí, že na základě ostatních dostupných informací - zahájení konkursu společnosti Stavební podnik Klatovy a.s. k 26. 7. 2007 a vzhledem ke složité situaci týkající se schválení účetní závěrky za rok 2006 a relevantních vykazovaných hodnot v této závěrce se společnost OSONA rozhodla zaúčtovat změnu reálné hodnoty cenných papírů, které nejsou určeny k obchodování, rozvahově. Z tohoto vyjádření a chování daňového subjektu lze dovozovat, že měl nejpozději k datu 31. 12. 2007 informace o nedobré finanční situaci Stavebního podniku Klatovy a.s. Na tuto situaci daňový subjekt zareagoval tím, že ke dni 31.12.2007 provedl přecenění akcií Stavebního podniku Klatovy a.s., které měl v držení, na částku ve výši 0,- Kč.*“ Shodně s žalovaným soud na základě uvedeného činí závěr, že měl žalobce již v roce 2007 informace o skutečnostech zapříčínujících znehodnocení předmětných akcií, a to nejen na základě vyhlášeného konkursu na majetek Stavebního podniku Klatovy a.s., ale i s ohledem na stav majetku a hospodaření této společnosti. To byl důvod, proč žalobce účtoval o snížení ceny předmětných akcií. Protože však nesprávně vyhodnotil, že se nejedná o snížení hodnoty (znehodnocení) cenných papírů, které je pravděpodobně trvalé, účtoval o tomto úkonu nesprávně, jak bylo uvedeno. Soud se shoduje se správními orgány, že bylo třeba skutečnosti, které nastaly v roce 2007 a žalobci byly známy, resp. jako akcionáři

společnosti Stavební podnik Klatovy a.s. známy být měly, jsou takového charakteru, že je třeba je považovat za skutečnosti svědčící pravděpodobnému trvalému znehodnocení předmětných cenných papírů a částka 7.600.000 Kč měla tak být odúčtována na vrub výsledku hospodaření již v roce 2007, nikoliv až při prodeji těchto akcií v roce 2009.

48. Soud tak dospěl shodně s žalovaným k závěru, že pravděpodobně trvalému znehodnocení akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. v roce 2007 nasvědčují skutečnosti zjištěné správcem daně z veřejně dostupných rejstříků, tedy zejména vstup této společnosti do likvidace dne 23. 7. 2007 vyhlášený rozhodnutím jediného akcionáře, paní R., v notářském zápise ze dne 20. 7. 2007 a následné prohlášení konkursu na majetek společnosti Stavební podnik Klatovy a.s. dne 26. 7. 2007 usnesením Krajského soudu v Brně čj. 46 K 34/2007-221. Dále je nutno zohlednit, že Stavební podnik Klatovy a.s. vykazoval již od roku 2006 záporný vlastní kapitál (kumulované daňové ztráty přesahující vlastní zdroje společnosti). Dle názoru soudu bylo povinností žalobce si uvedené informace obstarat, a jako významnému akcionáři společnosti Stavební podnik Klatovy a.s. mu v tom nic nebránilo. Pravděpodobnost trvalého snížení hodnoty tak, jak je uvedena v § 51 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se jeví jako nepochybná při vstupu emitenta cenných papírů do likvidace či do konkursního nebo vyrovnávacího řízení, neboť uvedená řízení směřují k zániku dané společnosti a v případě, kdy účetní jednotka vykazuje kumulované ztráty, nelze objektivně očekávat jejich vyrovnání budoucími zisky z hospodaření daňového subjektu. Nelze tak předpokládat zvýšení reálné hodnoty takových cenných papírů a proto snížení jejich hodnoty není možné považovat za dočasné. Skutečnost, že žalobce snížil reálnou hodnotu akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. a do účetní závěrky roku 2007 tuto hodnotu ve výši 0 Kč vykázal, svědčí o tom, že si byl vědom pravděpodobně trvalého snížení reálné hodnoty předmětných akcií.

49. Dle názoru soudu došlo již v roce 2007 k pravděpodobně trvalému znehodnocení žalobcem vlastněných akcií Stavebního podniku Klatovy a.s., které mělo být bez zbytečného odkladu zaúčtováno na účet finančních nákladů a nikoliv na rozvahový účet z účtové skupiny 41, jak učinil žalobce. Žalobce tak svým postupem porušil ustanovení § 51 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 25 odst. 3, § 7 a § 8 zákona o účetnictví, neboť trvalé znehodnocení cenných papírů nebylo možné promítnout do výsledku hospodaření až v případě jejich prodeje v roce 2009, ale mělo o něm být účtováno v době, kdy pravděpodobně trvalé snížení jejich hodnoty nastalo. Žalobce tak měl částku 7.600.000 Kč zúčtovat na vrub finančních nákladů jako účetní případ účetního období roku 2007 a v tomto roce byla také způsobilá ovlivnit základ daně z příjmů. Hodnota akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. měla být již v rámci účetní závěrky k 31. 12. 2007 vykazována jako nulová bez zůstatku ve výši 7.600.000 Kč na účtu z účtové skupiny 41, kde by tyto mohly být vedeny pouze při jejich dočasném znehodnocení.

50. Správný je proto i závěr žalovaného, že žalobce tím, že „nepostupoval při vedení účetnictví ohledně způsobu zúčtování přecenění akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. v roce 2007 v souladu s výše citovanými účetními předpisy, nelze považovat za správný ani účetní zápis, kterým daňový subjekt dne 31. 12. 2009 zaúčtoval částku 7.600.000 Kč vnitřním účetním dokladem č. 65 15 na vrub účtu 063 12 - Ostatní dlouhodobé cenné papíry a vklady Stavební podnik Klatovy a.s. se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 414 00 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků. Tímto zápisem totiž došlo k opětovnému navýšení hodnoty cenných papírů na příslušném majetkovém účtu účtové skupiny 06 na částku

7.600.000 Kč, přestože tyto akcie byly trvale znehodnoceny. Zároveň je nesprávný i účetní zápis provedený téhož dne ve prospěch účtu 063 11 - Ostatní dlouhodobé cenné papíry a vklady Stavební podnik Klatovy a.s. se souvztažným zápisem na vrub účtu 561 01 - Prodané cenné papíry a vklady, který byl proveden z důvodu prodeje 5.635 ks akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. J.V., neboť reálná hodnota akcií v době jejich vyřazení byla ve výši 0 Kč, když pravděpodobně trvalé znehodnocení těchto cenných papírů zcela prokazatelně nastalo již v roce 2007 a v tomto roce měla částka 7.600.000 Kč zatížit finanční náklady daňového subjektu a potažmo jeho základ daně z příjmů. V roce 2009 nebyla zjištěna žádná skutečnost, která by svědčila o tom, že došlo k opětovnému zhodnocení uvedených akcií. Naopak prodejní cena, tedy 0,10 Kč za akcii v nominální hodnotě 1 000,- Kč, resp. 10 Kč za akcii v nominální hodnotě 100 000,- Kč, za kterou byly akcie prodány, také svědčí tomu, že znehodnocení předmětných akcií bylo trvalé.“

51. Soud se rovněž ztotožňuje s žalovaným v závěru, že nesprávným účtováním částky 7.600.000 Kč, představující znehodnocení hodnoty žalobcem vlastněných akcií Stavebního podniku Klatovy a.s., došlo k vykázání nesprávného výsledku hospodaření v roce 2007 a 2009, a tím k nesprávnému vykázání základu daně z příjmů za zdaňovací období jak roku 2007, tak roku 2009. Částka 7.600.000 Kč představuje daňový náklad roku 2007 z titulu pravděpodobně trvalého snížení hodnoty akcií Stavebního podniku Klatovy a.s. a nelze ji tak ve smyslu ustanovení § 23 odst. 10 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uznat za daňový náklad zdaňovacího období kalendářního roku 2009 ve formě žalobcem deklarované pořizovací ceny prodaných akcií společností Stavební podnik Klatovy a.s.

Závěr

52. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

53. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému v souvislosti s řízením náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 30. září 2014

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková