



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobkyně: R E A L – A X I S, s. r. o.**, se sídlem v Roudnici nad Labem, ul. Kratochvílova č. p. 2659, PSČ 413 01, IČ 272 76 333, zastoupené Mgr. Petrem Muchou, advokátem se sídlem v Praze 10, ul. Černomořská č. p. 419/10, PSČ 101 00, proti **žalovanému: O d v o l a c í m u f i n a n č n í m u ř e d i t e l s t v í**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 427/31, poštovní příhrádka 351, PSČ 602 00, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12. 11. 2010, č. j. 9897/10-1200-501482,**

t a k t o :

I. Žaloba **s e z a m í t á .**

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou u zdejšího soudu v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12. 11. 2010, č. j. 9897/10-1200-501482, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Roudnici nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 2. 2010, č. j. 7910/10/198971506440, ve znění rozhodnutí ze dne 18. 2. 2010, č. j. 9060/10/198971506440, o opravě zřejmých omylů a nesprávností, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 260.400,-Kč. Současně se žalobkyně domáhala i zrušení výše uvedeného dodatečného platebního výměru ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností a požadovala, aby soud uložil žalované straně uhradit jí náklady předmětného soudního řízení.

Na tomto místě je třeba uvést, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. S ohledem na tuto skutečnost se ve smyslu ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve

spojení s ust. § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bez dalšího stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

V žalobě žalobkyně uvedla žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející dodatečný platební výměr ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností považuje za nezákonné pro porušení ust. § 47 a ust. § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z důvodu nesplnění zákonných předpokladů pro možnost zahájení daňové kontroly, dále pro porušení ust. § 2 odst. 1, odst. 3 a odst. 7 daňového řádu při zjišťování skutkového stavu věci, když ten je v rozporu se skutečnostmi uvedenými v předmětném správním spise. Vedle toho žalobkyně považuje žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné s ohledem na absenci sdělení úvah, kterými se původní žalovaný při hodnocení důkazů řídil.

V návaznosti na právě uvedené skutečnosti žalobkyně namítla, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě daňové kontroly zahájené dne 8. 6. 2009, třebaže nebyly splněny podmínky pro provedení této kontroly u žalobkyně. Podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) totiž je možné daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. K případnému vyměření či doměření daně může dojít jen za předem daných důvodů a jen v omezené lhůtě, která má dle ust. § 47 odst. 1 daňového řádu prekluzivní charakter. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 – 94, přitom musí být úkon přerušující a tedy prolongující prekluzivní lhůtu učiněn správcem daně jako výrazem jeho procesní aktivity, který vychází z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Nové otevření běhu prekluzivní lhůty je dle Nejvyššího správního soudu možné ve smyslu čl. 4 Ústavy jen takovým úkonem správce daně, který je veden konkrétními pochybnostmi, když průlom do prekluzivní lhůty musí být podpořen mimořádnými a především odůvodněnými případy. Žalobkyně je proto přesvědčena, že u ní provedená daňová kontrola byla provedena v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny a ust. § 16 a ust. § 47 daňového řádu, když správce daně neměl žádné konkrétní důvody, natož pak mimořádné důvody, pro které dotyčnou daňovou kontrolu zahájil. Z protokolu ze dne 8. 6. 2009 o zahájení daňové kontroly vyplývá, že na dotaz žalobkyně nebyl správce daně schopen uvést žádné konkrétní důvody, pro které zahajuje tuto daňovou kontrolu, když sdělení správce daně o tom, že se jedná o běžné prověření daňového základu a daňové povinnosti za zdaňovací období není sdělením konkrétních důvodů tak, jak ve své judikatuře požaduje Nejvyšší správní soud. Žalobkyně trvá na tom, že z protokolu ze dne 8. 6. 2009 o zahájení daňové kontroly vyplývá, že správce daně opětovně otevřel prekluzivní lhůtu ve smyslu ust. § 47 daňového řádu aniž by pro to měl konkrétní důvod. Tímto postupem, který následně akceptoval i původní žalovaný, byla žalobkyně zkrácena na svých právech.

Vedle toho v návaznosti na výše uvedené skutečnosti žalobkyně namítla, že skutková zjištění žalované strany nemají oporu v provedeném dokazování. Základní nesoulad mezi žalobkyní a žalovanou stranou spočíval ve stanovení nabývací ceny akcií společnosti PRAGMA 2000, a. s., které žalobkyně nabyla a následně zcizila. Žalobkyně přitom v daňovém řízení tvrdila a prokazovala, že v případě převodu 300 kusů akcií dne 28. 4. 2006 na Ing. R. V., za 5.000.000,-Kč nedošlo ke ztrátě na straně žalobkyně, neboť tento převod akcií je třeba společně se způsobem jejich nabytí žalobkyní posuzovat v souvislosti celého obchodního záměru žalobkyně, kdy není možné izolovaně hodnotit jednotlivé právní úkony, ke kterým došlo v roce 2005, 2006 a 2007. Dle žalobkyně původní žalovaný pochybil, pokud se ztotožnil se skutkovými závěry správce daně, jenž izolovaně hodnotil nabytí akcií a prominutí dluhu, ke kterému došlo dne 2. 5. 2007. Z provedeného dokazování, a to listinných

důkazů a svědeckých výpovědí vyplývá, že jednotlivé právní úkony žalobkyně spojené s nabytím a převodem akcií ve společnosti PRAGMA 2000, a. s., tvořily jeden celek, kdy jednotlivé obchodněprávní vztahy na sebe navazovaly a byly vzájemně podmíněny.

Žalobkyně trvá na tom, že při správném hodnocení jednotlivých důkazů samostatně a všech důkazů společně je nutno dospět k závěru, že unesla své důkazní břemeno ohledně daňové uznatelnosti ztráty ve výši 1.084.337,35 Kč z prodeje akcií společnosti PRAGMA 2000, a. s., kupujícím Ing. R. V., kdy tento prodej měl úzkou vazbu na ještě další obchodní transakce společnosti GKR HOLDING, a. s., dále p. J. D., dále společnosti LOBSTER, s. r. o., popř. žalobkyně. Tyto obchodní transakce z let 2005, 2006 a 2007, které předcházely či následovaly po prodeji akcií společnosti PRAGMA 2000, a. s., kupujícímu Ing. R. V., pak žalobkyně v žalobě detailně popsala.

Dále žalobkyně uvedla, že nesouhlasí se závěrem původního žalovaného i správce daně o tom, že z hlediska podnikatelského záměru lze jednotlivé skutečnosti, a to nákup pohledávky, developerský projekt, nákup a prodej akcií, označit za jeden obchodní případ, ovšem z hlediska účetních a daňových předpisů je nutné jednotlivé obchodní transakce rozdělit a zahrnout do účetnictví společnosti tak, aby byly v souladu s účetními a daňovými předpisy. Tento přístup žalované strany dle žalobkyně představuje nepřípustnou mechanickou aplikaci daňových předpisů bez ohledu na jejich smysl a účel, neboť tímto způsobem nelze uměle izolovat jevy jen podle jejich účetního a daňového zařazení. I správce daně je povinen zabývat se účelem soukromoprávního úkonu učiněného daňovým subjektem, a pokud je v souladu s platným právním řádem, tak tento úkon promítnout do platných účetních a daňových zákonů.

Vedle toho žalobkyně nesouhlasí ani s tím, jakým způsobem žalovaná strana hodnotila svědecké výpovědi, ohledně nichž uzavřela, že neprokazují tvrzení žalobkyně. Tito svědci přitom dle žalobkyně ve svých výpovědích přímo nebo nepřímo uváděli i účel, pro který byly úkony provedeny. Jednotlivé svědecké výpovědi pak prokazují účel jednání žalobkyně a skutečnosti rozhodné pro stanovení nabývací ceny akcií. Žalobkyně je přesvědčena, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nevyplývá, proč původní žalovaný, ač sám tyto důkazy hodnotil jako pravdivé a potvrzující průběh událostí, neshledal, že by tyto důkazy prokazovaly tvrzení žalobkyně. V tomto rozsahu se původní žalovaný dostatečně s provedenými důkazy nevypořádal, když navíc tyto důkazy nehodnotil v jejich vzájemné souvislosti a především v souvislosti s provedenými listinnými důkazy. Navíc původní žalovaný ani listinné důkazy nehodnotil, když se spokojil pouze s konstatováním jejich existence. Chybné závěry původního žalovaného jsou důsledkem nesprávné aplikace ust. § 2 odst. 1 daňového řádu o zákonnosti postupu správce daně a ust. § 2 odst. 3 daňového řádu o volném hodnocení důkazů. Původní žalovaný totiž opomněl, že výše citované subjekty, které byly účastny právních jednotlivých vztahů, jednaly plně v rozsahu svých soukromoprávních oprávnění, kdy sledovaly právem nezakázaný účel celého obchodního záměru. Právě účel, ke kterému jednotlivé subjekty včetně žalobkyně směřovaly, měl být jedním z interpretačních nástrojů při výkladu obsahu jednotlivých smluvních ujednání. Původní žalovaný pochybil, pokud obsah jednotlivých úkonů neposuzoval podle výkladových pravidel stanovených soukromoprávními předpisy, tj. zákonem č. 40/1964 Sb., občanský zákoník a zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. V rozporu se zásadou zákonnosti je to, pokud správce daně pomine existenci jiných právních předpisů, než jsou předpisy daňové, takže pokud původní žalovaný rezignoval na posouzení jednání jednotlivých subjektů optikou soukromoprávních předpisů, pak nemohl jednotlivá jednání vykládat a hodnotit. Dle žalobkyně chybné skutkové posouzení předmětného případu je dáno i v důsledku porušení zásady neformálnosti zakotvené v ust. 2 odst. 7 daňového řádu, neboť původní žalovaný

nehodnotil jednotlivé úkony žalobkyně a dalších subjektů podle jejich skutečného obsahu, nýbrž jen podle jejich formálního označení a následného zaúčtování. Původní žalovaný ovšem měl posuzovat jednotlivé úkony podle jejich skutečného obsahu a nikoliv podle jejich formální klasifikace.

Na podporu svého přesvědčení to tom, že žaloba byla podána důvodně, žalobkyně v závěru žaloby navrhla, aby soud svědecky vyslechl T. K., J. O. a A. K.

Původní žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu pro nedůvodnost.

K věci původní žalovaný uvedl, že v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 uplatnila žalobkyně v souladu s ust. § 34 odst. 1 zákona č. 586/1991 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový zákon“), odečet daňové ztráty z minulých let v celkové částce 1.664.966,-Kč, a to z roku 2005 ve výši 43.660,-Kč a z roku 2006 ve výši 1.621.306,-Kč. Na základě daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 2006 pak byla výše citovaným dodatečným platebním výměrem dodatečně snížena daňová ztráta o částku 1.084.337,35 Kč a nově stanovena ztráta za toto zdaňovací období ve výši 536.969,-Kč s tím, že jen do výše této částky mohla být ztráta z roku 2006 uplatněna v roce 2007.

K námitce nezákonnosti uskutečněné daňové kontroly pak původní žalovaný vyjádřil přesvědčení, že tato kontrola byla ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 Afs 56/2010 – 65, zahájena v souladu se zákonem a zakládala běh nové prekluzivní lhůty dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu. Žalobou napadené rozhodnutí se týkalo doměření daňové povinnosti žalobkyně za zdaňovací období roku 2006, a proto tříletá prekluzivní lhůta počala běžet dnem 31. 12. 2006, přičemž zahájením daňové kontroly dne 8. 6. 2009 byl založen nový běh tříleté prekluzivní lhůty, takže konec této lhůty nově připadl až na den 31. 12. 2012. Dodatečný platební výměr přitom byl vydán již dne 10. 2. 2010 a tedy před marným uplynutím dotyčné prekluzivní lhůty.

K námitkám ohledně nesprávných skutkových zjištění původní žalovaný poznamenal, že v rámci daňové kontroly správce daně sdělil žalobkyni své pochybnosti ohledně daňové uznatelnosti ztráty z prodeje akcií společnosti PRAGMA 2000, a. s., a poskytl jí dostatečný prostor k prokázání, že částka 1.084.337,35 Kč je daňově uznatelná. Byly konány výslechy svědků navržených žalobkyní za účelem vysvětlení souvislostí prodeje akcií s dalšími právními akty. K tomu původní žalovaný doplnil, že v průběhu daňové kontroly byl ze strany žalobkyně správci daně objasněn celý podnikatelský záměr, jehož prodej akcií byl jeho součástí. Správce daně ovšem již v průběhu daňové kontroly seznámil žalobkyni se svým stanoviskem, že ekonomickou souvislost jednotlivých kroků sice nepopírá, avšak pro správné stanovení daňové povinnosti je nutné postupovat dle daňového zákona, který umožňuje zohlednit tuto provázanost pouze podle jím stanovených pravidel. V této souvislosti pak původní žalovaný podrobně popsal jednotlivé obchodní transakce z let 2005, 2006 a 2007, které předcházely či následovaly po prodeji akcií společnosti PRAGMA 2000, a. s., kupujícím Ing. R. V. a jichž se účastnili p. J. D., dále společnost GKR HOLDING, a. s., dále společnost LOBSTER, s. r. o., popř. žalobkyně. Původní žalovaný je přesvědčen, že skutkový stav byl zjištěn v daném případě dostatečně a byl hodnocen v souladu se zákonnými zásadami. Taktéž právní úkony byly posuzovány podle skutečného obsahu a nebylo zjištěno, že by daňový subjekt zastíral stav skutečný stavem formálně právním.

Žalobkyně ve svém účetnictví zachytila pořizovací cenu 498 ks akcií, které označila pořadovým číslem 103-500 v souladu s účetními předpisy. Pořizovací cena „balíků“ akcií

odpovídala pořizovací ceně pozemku, jehož vkladem do základního kapitálu získala žalobkyně 498 kusů akcií společnosti PRAGMA 2000, a.s. Správce daně vycházel z účetnictví žalobkyně, neboť shledal, že o akciích bylo účtováno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) a v souladu s příslušnou vyhláškou č. 500/2002 Sb. V průběhu daňového řízení přitom žalobkyně sama zpochybnila výši pořizovací ceny dotyčných akcií, když se domnívala, že by v ceně akcií měla být zohledněna skutečnost, že jí byla v roce 2007 prominuta společností LOBSTER, s.r.o., část závazku ve výši 2.138.000,-Kč. Závazek, jenž byl částečně žalobkyni prominut, vznikl žalobkyni na základě smlouvy o postoupení pohledávky za p. J. D. ze dne 19. 8. 2005. Díky sledu dalších úkonů se od této částky odvinula pořizovací cena „balíku“ 498 kusů akcií společnosti PRAGMA 2000, a.s. K prominutí závazku se dle původního žalovaného váží 2 listiny, a to dohoda o prominutí dluhu ve smyslu smlouvy o smlouvě budoucí ze dne 30. 11. 2006 a dohoda o prominutí dluhu ze dne 2. 5. 2007, kdy předmětem obou těchto smluv je prominutí části závazku, nikoliv změna smlouvy o postoupení pohledávky ze dne 19. 8. 2005, na základě níž žalobkyně získala pohledávku za p. D. ve výši 18.285.449,-Kč za 10.100.000,-Kč. Původní žalovaný trvá na tom, že dlužná částka, kterou měla žalobkyně uhradit, byla žalobkyní jakožto dlužníkem v těchto smlouvách potvrzena a dle těchto smluv byla za smluvených podmínek částečně prominuta. Nebyla tedy stanovena nižší cena za postoupení pohledávky, tj. sleva z ceny, nýbrž úhrada závazku vzniklého na základě smlouvy o postoupení pohledávky byla částečně prominuta. Dále původní žalovaný trvá na tom, že každý z těchto právních úkonů má jiný účetní a daňový dopad. Z pohledu účetního se nejedná o změnu pořizovací ceny, nýbrž o prominutí závazku. Smlouvy nebyly podkladem pro zaúčtování změny pořizovací ceny, ale byly v souladu s účetními předpisy zaúčtovány jako snížení závazku ve prospěch výnosů. Účtování mohlo být a také bylo provedeno až v okamžiku, kdy byla stanovena konkrétní výše prominuté částky. Dohoda o prominutí dluhu tak neměla vliv na stanovení nabývací, tj. pořizovací, ceny akcií, takže následně neovlivnila ani daňovou uznatelnost ztráty z prodeje akcií. Tento závěr byl žalobkyni sdělen v průběhu daňového řízení. Skutečností tak zůstává, že žalobkyně účtovala zcela v souladu s účetními předpisy, takže správce daně neměl důvod účetnictví zpochybnit a stejně tak správce daně nerozporoval skutečnosti zjištěné při svědeckých výpovědích, přičemž je zřejmé, že všechny dotyčné právní úkony byly činěny jako součást jediného podnikatelského záměru. Správce daně ovšem nemá možnost posuzovat ziskovost celého záměru v ekonomickém slova smyslu, když je povinen dbát, aby daňová povinnost byla určena v zákonem stanovené výši za každé zdaňovací období, ve kterém byl podnikatelský záměr uskutečňován.

Závěrem původní žalovaný zdůraznil své přesvědčení, že žalobkyně v předmětném případě nebyla nijak zkrácena na svých právech, dále že původní žalovaný nerozhodoval v rozporu s daňovým řádem ve vazbě na daňový zákon a také vydal přezkoumatelné rozhodnutí.

Při ústním jednání před soudem konaném dne 6. 11. 2013 právní zástupce žalobkyně setrval na všech žalobních tvrzeních, přičemž doplnil, že již netrvá na provedení svědeckých výpovědí T. K., J. O. a A. K., neboť tyto svědci byli náležitě vyslechnuti v daňovém řízení. Dále právní zástupce žalobkyně zdůraznil, že v dané věci žalovaná strana zjevně učinila nesprávné závěry, když náležitě nezkoumala skutečný obsah jednotlivých právních úkonů žalobkyně a jejích obchodních partnerů při uskutečňování developerského projektu. Díky tomu ze strany žalované nebyla náležitě zodpovězena otázka, jaké reálné finance žalobkyně vynaložila na dotyčný projekt. Právní zástupce žalobkyně trval na tom, že žalovaná strana měla zohlednit kauzalitu jednotlivých právních úkonů, a tedy neměla postupovat ryze formálně. Žalobkyně činila pouze právně souladné úkony, ovšem žalovaná strana díky svému

přístupu *de facto* dvakrát zdanila finance žalobkyně, a to v souvislosti s prominutím závazku ve vztahu ke společnosti LOBSTER, s. r. o., a v souvislosti s předmětnou daňovou ztrátou. Na podporu těchto závěrů právní zástupce žalobkyně poukázal na skutečnost, že doktrína i judikatura Nejvyššího správního soudu hovoří o tom, že daňové orgány mají povinnost v pochybnostech postupovat mírněji vůči daňovým subjektům, což se v daném případě nestalo. Dále právní zástupce žalobkyně uvedl, že žalovaná strana pochybila, pokud uzavřela, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně rozporované daňové ztráty, když Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, v rozsudku sp. zn. 59 Ca 6/2002 dovedl, že důkazní břemeno v těchto případech tíží správce daně a nikoliv daňový subjekt. Pro žalobkyni je neakceptovatelné, aby správce daně provedené svědecké výpovědi nerozporoval, avšak případ uzavřel s tím, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.

Téhož ústního jednání se stávající žalovaný, a to Odvolací finanční ředitelství, nezúčastnil, když z tohoto ústního jednání se písemným podáním ze dne 5. 11. 2013 omluvil s tím, že výslovně souhlasil, aby se ústní jednání uskutečnilo v jeho nepřítomnosti.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu a uskutečněném ústním jednání před soudem dospěl soud k závěru, že žaloba není v daném případě důvodná.

Předně soud uvádí, že žalobou napadené rozhodnutí soud vyhodnotil jako dostatečně zdůvodněné tak, jak vyžaduje ust. § 50 odst. 3 daňového řádu, a proto neshledal toto rozhodnutí zatížené nepřezkoumatelností pro nedostatečné zdůvodnění, pro které by byl soud jej nucen bez dalšího zrušit v intencích ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., aniž by se soud vymezil k samotné podstatě věci. Do zdůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se plně promítly skutkové a především pak právní okolnosti daného případu.

Taktéž jako naprosto nedůvodnou soud vyhodnotil námitku žalobkyně o nezákonnosti uskutečněné daňové kontroly, když soud neshledal, že by nebyly splněny podmínky pro provedení této kontroly u žalobkyně. Otázkou nutnosti uvedení důvodů zahájení daňové kontroly se již zabývala četná judikatura včetně Nejvyššího správního soudu, která je konzistentní a ucelená, přičemž lze poukázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, který je dostupný na www.nssoud.cz a ze kterého vyplývá, že uvádět důvody daňové kontroly při jejím zahájení ze strany správce daně není bezpodmínečně nutné, když současná judikatura správních soudů vypracovala podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly. K tomu soud doplňuje, že argumentaci žalobkyně usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, v daném případě soud vyhodnotil jako nepříhodnou, když jednak v dotyčném usnesení bylo klíčové posouzení toho, zda platební výměr, jímž se daň vyměřuje, je či není možno považovat za úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, přičemž rozšířený senát Nejvyššího

správního soudu dovodil, že platební výměr tímto úkonem není, a jednak dílčí závěry v tomto usnesení vyslovené o tom, že prekluzivní lhůtu není možno znovu otevřít bez konkrétního důvodu a jen pro eventuální budoucí možné pochybnosti, byly zjevně překonány následnou judikaturou Nejvyššího správního soudu a potažmo i Ústavního soudu včetně výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, na nějž myšlenkově navázal Nejvyšší správní soud v řadě svých dalších rozhodnutí (např. č. j. 8 Afs 63/2010 - 106, č. j. 9 Afs 54/2010 - 84 a č. j. 5 Afs 13/2010 - 58, které jsou dostupné na www.nssoud.cz), a také Ústavní soud, když ten dne 3. 11. 2010 rozhodl ve věci I. ÚS 378/10 o odmítnutí ústavní stížnosti, přičemž v tomto rozhodnutí akceptoval výše předestřené závěry Nejvyššího správního soudu. Ústavní soud ve výše citovaném odmítnutí uvedl: „*Ústavní soud zdůrazňuje, (a to zvláště při srovnání s argumentací uvedenou v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 pod bodem 36. a 39.), že nejen správní soudy, ale ani Ústavní soud neshledal, že v nyní souzené věci trpěl úkon daňové kontroly zásadním nedostatkem, pro který jej lze hodnotit jako ryze formální a proto neústavní úkon. Z obsahu Protokolu o ústním jednání u FÚ dne 14. 1. 2009 (str. 3 dole a str. 4 nahoře; dále jen "Protokol") lze jednoznačně seznat, že po otázce zmocněného zástupce stěžovatelky na důvody provedení daňové kontroly u stěžovatelky FÚ uvedl, že důvodem zahájení kontroly ... je ověření oprávněnosti nároku na odpočet ... ověření osvobozených plnění ... ověření úplnosti účetnictví atd. Ústavní soud v této souvislosti uvádí, že tato sdělení jsou typickými a obvyklými skutečnostmi, jež jsou v kontrolní činnosti daňových úřadů předmětem daňové kontroly a jejich běžné ověření nepředstavuje neobvyklou či snad dokonce šikanózní formu výkonu daňové správy; proto také ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nestanoví pro daňovou kontrolu žádné podmínky s výjimkou nezbytně nutného rozsahu, jenž má sloužit dosažení zákonného účelu (srov. § 16 odst. 1 věta druhá zákona o správě daní a poplatků).*“

V daném konkrétním případě je v protokole ze dne 8. 6. 2009, uvedeno, že je zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007. Vycházejí z výše citovaného závěru Ústavního soudu shledal soud, že uvedené zahájení daňové kontroly nevykazuje neobvyklou či snad šikanózní formu výkonu daňové správy. V tomto směru soud tedy dospěl k závěru, že zahájení daňové kontroly je nutno považovat za řádný úkon správce daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, v jehož důsledku počala běžet nová tříletá lhůta pro dodatečné vyměření daně. Zahájení daňové kontroly tedy shledal soud jako souladné se zákonem a ústavním pořádkem. Žalobou napadené rozhodnutí se týkalo doměření daňové povinnosti žalobkyně za zdaňovací období roku 2007, a proto tříletá prekluzivní lhůta počala běžet dnem 31. 12. 2007, přičemž zahájením daňové kontroly dne 8. 6. 2009 byl založen nový běh tříleté prekluzivní lhůty, takže konec této lhůty nově připadl až na den 31. 12. 2012. Dodatečný platební výměr přitom byl vydán dne 10. 2. 2010 a nabyl právní moci již dne 25. 11. 2010, kdy bylo tehdejšímu zástupci žalobkyně doručeno žalobou napadené rozhodnutí, což zjevně nastalo před marným uplynutím dotyčné prekluzivní lhůty.

K námitkám ohledně nesprávně zjištěného skutkového stavu věci soud předně uvádí, že předmětné zvýšení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 žalobkyni a dodatečné doměření daňové povinnosti ve výši 260.400,-Kč se plně odvíjí od závěrů obsažených v rozhodnutí původního žalovaného ze dne 12. 11. 2010, č. j. 9896/10-1200-501482, jímž byla dodatečně snížena ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 o částku 1.084.337,35 Kč, a vůči němuž směřovala žaloba žalobkyně vedená u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Af 3/2011, která byla pro nedůvodnost zamítnuta rozsudkem ze dne 13. 11. 2013, č. j. 15 Af 4/2011 - 43. K tomu soud doplňuje, že pokud byla na základě daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 2006 žalobkyni pravomocně dodatečně snížena daňová ztráta o částku

1.084.337,35 Kč a nově stanovena ztráta za toto zdaňovací období ve výši 536.969,-Kč, tak jen do výše této částky mohla být ztráta z roku 2006 uplatněna v roce 2007. Pro daný případ jsou tak určující pravomocné závěry správce daně a potažmo původního žalovaného o dodatečném snížení ztráty žalobkyně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 o částku 1.084.337,35 Kč.

V návaznosti na právě uvedené skutečnosti soud v souvislosti s pravomocně dodatečně sníženou daňovou ztrátou o částku 1.084.337,35 Kč v roce 2006 uvádí, že z obsahu správního spisu mj. vyplývá, že žalobkyně zakoupila v roce 2006 na základě smlouvy ze dne 4. 4. 2006 od společnosti GKR HOLDING, a. s., 102 kusů akcií o jmenovité hodnotě jedné akcie 10.000,-Kč s tím že v důsledku nákupu dotyčných akcií se žalobkyně stala jediným akcionářem společnosti PRAGMA 2000, a. s. Následně se žalobkyně jakožto jediný akcionář společnosti PRAGMA 2000, a. s., rozhodla ke zvýšení základního kapitálu této společnosti o 4.980.000,-Kč vložením pozemků v k. ú. Praha – Braník pořízených žalobkyní v roce 2005 od p. J. D. na základě kupní smlouvy ze dne 26. 9. 2005 za kupní cenu 10.100.000,-Kč, tj. ze stávajícího základního kapitálu ve výši 1.020.000,-Kč navýšit základní kapitál na výši 6.000.000,-Kč, a to upsáním nových kmenových akcií v listinné podobě v počtu 498 kusů. Dotyčný nepeněžitý vklad v podobě pozemků v k. ú. Praha – Braník byl oceněn znaleckým posudkem znalce Ing. I. Z. ze dne 24. 4. 2006 na částku 4.990.650,-Kč. Dále z obsahu správního spisu vyplývá, že poté žalobkyně dne 28. 4. 2006 uzavřela se společností PRAGMA 2000, a. s., smlouvu o upsání 498 kusů kmenových akcií v listinné podobě znějících na majitele, kdy každá akcie měla jmenovitou hodnotu 10.000,-Kč. Žalobkyně zaúčtovala předpis navýšení počtu akcií na základě příslušného notářského zápisu a smlouvy o upsání akcií, v níž je uvedeno, že úhrada akcií proběhne nepeněžitým vkladem pozemků v k. ú. Praha – Braník v účetní hodnotě 10.100.000,-Kč. Vedle toho žalobkyně zaúčtovala vyřazení pozemků v účetní hodnotě 10.100.000,-Kč na úhradu navýšení základního kapitálu společnosti PRAGMA, a. s., upsáním 498 kusů akcií. Dále soud z obsahu správního spisu zjistil, že žalobkyně akcie společnosti PRAGMA 2000, a. s., které získala v roce v roce 2006, ještě v tomtéž roce 300 kusů těchto akcií prodala na základě smlouvy ze dne 4. 4. 2006 kupujícímu Ing. R. V. za kupní cenu 5.000.000,-Kč. Pro daný případ má pak význam i to, že nabývací cenu jedné akcie žalobkyně vypočetla jako podíl pořizovací ceny pozemku ve výši 10.100.000,-Kč a počtu 498 kusů akcií, které svým vkladem získala, tj. $10.100.000,-Kč / 498 \text{ kusů} = 20.280,1245 \text{ Kč}$. Této skutečnosti pak odpovídá fakt, že žalobkyně do základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 zahrnula výnos 5.000.000,-Kč z uskutečněného prodeje a náklad – pořizovací cenu 300 kusů prodaných akcií v částce 6.084.337,35 Kč. Dále z obsahu správního spisu vyplývá, že v rámci daňové kontroly správce daně sdělil žalobkyni své pochybnosti ohledně daňové uznatelnosti ztráty z prodeje 300 kusů akcií společnosti PRAGMA 2000, a. s., a poskytl jí dostatečný prostor k prokázání, že částka 1.084.337,35 Kč je daňově uznatelná. Vedle toho z obsahu správního spisu mj. vyplývá, že v rámci daňového řízení byly uskutečněny svědecké výslechy mj. T. K., J. O. a A. K., jichž se účastnil i tehdejší zástupce žalobkyně.

Pro vyhodnocení předmětné žaloby má klíčový význam, že ekonomická souvislost jednotlivých obchodních transakcí z let 2005, 2006 a 2007, které předcházely či následovaly po prodeji akcií společnosti PRAGMA 2000, a. s., kupujícími Ing. R. V. a jichž se účastnili p. J. D., dále společnost GKR HOLDING, a. s., dále společnost LOBSTER, s. r. o., popř. žalobkyně, nemá pro daný případ zásadní význam, jak mylně dovozovala žalobkyně, když pro správné stanovení daňové povinnosti je nutné postupovat dle daňového zákona, který umožňuje zohlednit tuto provázanost pouze podle jím stanovených pravidel, což již správně podotkl původní žalovaný. Tento závěr soudu odpovídá skutečnosti, že v daňovém právu

může a má být prováděna autonomní klasifikace daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky, a to v případech posuzování daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) ve smyslu ust. § 24 odst. 1 a násl. daňového zákona, jak již vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200, který je publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2489/2010 a také na www.nssoud.cz. Žalobkyně by měla vzít v potaz skutečnost, že v daném případě bylo nutné z hlediska účetních a daňových předpisů jednotlivé obchodní transakce z let 2005, 2006 a 2007 v konkrétních letech rozdělit a zahrnout do účetnictví žalobkyně tak, aby byly v souladu nejen s platnými účetními předpisy, nýbrž i platnými daňovými předpisy.

V daném případě je předmětem přezkumu žalobou napadené rozhodnutí, které se týká daňové povinnosti žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve vazbě na pravomocně dodatečně sníženou daňovou ztrátu o částku 1.084.337,35 Kč ve zdaňovacím období 2006, a to v souvislosti s prodejem výše uvedených 300 kusů akcií společnosti PRAGMA 2000, a. s., kdy správce daně a potažmo původní žalovaný s poukazem na ust. § 24 odst. 2 písm. w) daňového zákona dospěli k závěru, že daňově uznatelná je nabývací cena akcií jen do výše příjmů z prodeje těchto akcií.

Podle ust. § 24 odst. 2 písm. w) daňového zákona platí, že daňově uznatelným výdajem (nákladem), jež se odečítá ze základu daně, je nabývací cena akcie, která není oceňována v souladu se zvláštním právním předpisem reálnou hodnotou, a to jen do výše příjmů z prodeje této akcie.

Pro vyhodnocení předmětné žaloby tak ztrácí na relevanci, že žalobkyně ve svém účetnictví o nákupu a následném prodeji akcií společnosti PRAGMA 2000, a. s., účtovala sice zcela v souladu s účetními předpisy, takže správce daně neměl důvod účetnictví zpochybnit a stejně tak správce daně neměl důvod rozporovat skutečnosti zjištěné při svědeckých výpovědích, kdy bylo zřejmé, že všechny dotyčné právní úkony byly činěny jako součást jediného podnikatelského záměru. Nicméně v dané věci je podstatná skutečnost, že správce daně a potažmo žalovaný neměli v dotyčném daňovém řízení kompetenci posuzovat ziskovost celého záměru developerského projektu v ekonomickém slova smyslu, který dle žalobkyně byl realizován postupně v letech 2005, 2006 a 2007, když byli povinni dbát, aby daňová povinnost byla určena v zákonem stanovené výši za každé zdaňovací období, ve kterém byl podnikatelský záměr uskutečňován – v daném případě tak v rámci svého pravomocného závěru o dodatečném snížení daňové ztráty žalobkyně o částku 1.084.337,35 Kč v roce 2006 hodnotili správně a jen rok 2006 ve vztahu k daňové povinnosti žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006, kdy ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období ve svém daňovém přiznání uplatnila jako daňově uznatelný výdaj nabývací cenu 300 kusů akcií společnosti PRAGMA 2000, a. s., v částce 6.084.337,35 Kč.

Již výše bylo zmíněno, že sama žalobkyně nabývací cenu jedné akcie vypočetla jako podíl pořizovací ceny pozemku ve výši 10.100.000,-Kč a počtu 498 kusů akcií, které svým vkladem získala, tj. $10.100.000,-\text{Kč} / 498 \text{ kusů} = 20.280,1245 \text{ Kč}$. Ke způsobu stanovení nabývací ceny jedné akcie společnosti PRAGMA 2000, a. s., tak jak byl proveden žalobkyní, soud uvádí, že nemá důvod jej jakkoliv rozporovat, když vůči tomuto způsobu stanovení nabývací ceny jedné akcie nebylo nic namítáno ze strany účastníků v řízení před soudem a ani vůči němu ni nenamítal správce daně a původní žalovaný v daňovém řízení. Způsob stanovení nabývací ceny jedné akcie přitom dle názoru soudu představuje standardní a pro tento případ vhodnou metodu ke stanovení nabývací ceny jedné akcie společnosti PRAGMA 2000, a. s., která se nazývá tzv. metodou účetní hodnoty, jež vychází z informací zjištěných v účetnictví, kdy schopnost zobrazit reálnou hodnotu akcie ke dni ocenění je omezena platnými postupy

účtování. Při učinění závěru soudu o standardním a vhodném způsobu stanovení nabývací ceny jedné akcie soud přihlížel ke skutečnosti, že se jednalo o nové kmenové akcie v listinné podobě znějících na majitele společnosti PRAGMA 2000, a. s., jejímž jediným akcionářem byla právě a jen žalobkyně, přičemž žalobkyně tyto akcie získala oproti pozemku v k. ú. Praha – Braník v účetní hodnotě 10.100.000,-Kč. Ostatně podle ust. § 27 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví platí, že reálnou hodnotou se neoceňují mj. cenné papíry představující účast s rozhodným nebo podstatným vlivem, což v daném případě nastalo, jelikož žalobkyně byla v době prodeje dotyčných akcií jediným akcionářem společnosti PRAGMA 2000, a. s., jak již soud poznamenal výše. A v ust. § 25 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví je zakotveno, že cenné papíry jsou oceňovány pořizovacími cenami, již se ve smyslu ust. § 25 odst. 5 písm. a) téhož zákona rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. V této souvislosti soud směrem k žalobkyni poznamenává, že by měla mít na paměti, že do pořizovací ceny jakéhokoliv majetku v zásadě mohou být zahrnuty pouze náklady, které vznikly v souvislosti s pořízením tohoto majetku a bylo možné je vyčíslit v okamžiku zaevidování majetku do účetnictví, v případě předmětných akcií v rámci roku 2006.

Pro daný případ je tedy podstatné, že žalobkyně nabývací cenu jedné akcie legitimně ohodnotila částkou 20.280,1245 Kč, takže pořizovací cenu 300 kusů prodaných akcií vyčísila částkou 6.084.337,35 Kč. S ohledem na výše popsané skutkové a právní okolnosti daného případu je pak zjevné, že v daném případě bylo nutné při posuzování daňové uznatelnosti nabývací ceny 300 kusů akcií společnosti PRAGMA 2000, a. s., které žalobkyně získala v roce 2006 za pořizovací cenu 6.084.337,35 Kč a následně je ještě v témže roce prodala za cenu 5.000.000,-Kč, aplikovat výše zmíněné ust. § 24 odst. 2 písm. w) daňového zákona. Daňově účinným výdajem tak není pořizovací cena 300 kusů akcií v částce 6.084.337,35 Kč, jak uvedla žalobkyně ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006, nýbrž pouze výnos z prodeje dotyčných akcií, který dosáhl výše jen 5.000.000,-Kč, když ve smyslu ust. § 24 odst. 2 písm. w) daňového zákona daňově účinná mohla být jen nabývací cena akcií do výše příjmů z jejich následného prodeje.

Na základě výše uvedených skutečností soud uzavírá, že žalobkyně nedůvodně napadá snížení žalobkyní vykázané daňové ztráty v jejím daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 o částku 1.086.337,35 Kč, představující rozdíl mezi pořizovací cenou 300 kusů akcií v částce 6.084.337,35 Kč a výnosem z prodeje dotyčných akcií ve výši 5.000.000,-Kč, které mělo za důsledek ve zdaňovacím období roku 2007 zvýšení základu předmětné daně a vznik dodatečné daňové povinnosti ve výši 260.400,-Kč, s tím, že z tohoto důvodu žalobkyně mohla v roce 2007 uplatnit dodatečně vyměřenou ztrátu za rok 2006 maximálně do výše 536.969,-Kč. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem soud proto vyhodnotil jako neopodstatněné námitky žalobkyně o tom, že žalovaná strana učinila zjevně nesprávné závěry a ve věci postupovala ryze formálně a v rozporu s ust. § 2 odst. 1, odst. 3 a odst. 7 daňového řádu, když dle žalobkyně náležitě nezkoumala skutečný obsah jednotlivých právních úkonů žalobkyně a jejích obchodních partnerů při uskutečňování developerského projektu v letech 2005, 2006 a 2007. Jako námitky nemající relevanci pro vyhodnocení předmětné žaloby soud posoudil i námitky žalobkyně v tom směru, že žalovaná strana náležitě nezodpověděla otázku, jaké reálné finance žalobkyně vynaložila s dotyčným developerským projektem, a že žalovaná strana nepřipustně pominula kauzalitu jednotlivých právních úkonů, díky čemuž měly být dvakrát zdaněny tytéž finance žalobkyně. Správce daně a potažmo původní žalovaný nepochybili, pokud v daňovém řízení jím provedené svědecké výpovědi nerozporovali, avšak případ uzavřeli s tím, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně neuznané daňové ztráty, a to s ohledem na jednoznačně danou právní úpravu zakotvenou v ust. § 24 odst. 2 písm. w) daňového zákona, díky níž

neměli důvod rozporovat skutečnosti zjištěné při svědeckých výpovědích, z nichž sice zřejmě vyplývalo, že všechny dotyčné právní úkony byly činěny jako součást jediného podnikatelského záměru, nicméně tato skutečnost neměla pro daný případ relevanci.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba z pohledu uplatněných žalobních námitek není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly a ani je nepožadoval.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 13. listopadu 2013

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová