



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **KOOPERACE, s.r.o.**, se sídlem v Chornici, Trnavská 50, zast. JUDr. Evou Hrbáčkovou, advokátkou v Třebíči, Bráfova 50, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 18. dubna 2012, čj. 837/12-1200-604859, 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 :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo její

odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu v Moravské Třebové (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdilo.

Napadené rozhodnutí označila za nepřezkoumatelné s tím, že jejím vydáním došlo k porušení jejich práv v řízení o doměrku daně z příjmů právnických osob.

Uvedla dále, že správci daně předložila při probíhající daňové kontrole obsáhlý materiál a odůvodnění svého postupu účtování, správy svého majetku a příslušné dispozice s ním a podrobné zpřesňující stanovisko, které se týkalo hlavní oblasti pozornosti správce daně, tedy prověření splatnosti účtování a uplatnění nákladů z přecenění majetkových cenných papírů.

Správce daně dle žalobkyně již při vydání výzvy ze dne 2. 5. 2011 předjímal své závěry o doměrku daně a s argumenty žalobkyně se objektivně nevypořádal, což v konečném důsledku znamenalo, že řízení ukončil nesprávným právním závěrem. Připustila, že stát má sice navenek vrchnostenské postavení, jeho podstata je však založena na smluvním základě. Znamená to dle žalobkyně, že každý daňový subjekt má ve vztahu ke státu nejen řadu povinností, především pak povinnost respektovat právní řád, ale i řadu práv. Na základě toho musí stát prostřednictvím svých institucí pohlížet na daňové subjekty nejen jako na plátce, ale současně musí zajišťovat transparentnost, předvídatelnost a přiměřenost, protože jinak nemůže zmíněnou legitimizační funkci naplňovat. Z toho dovodila, že žalobkyně jako daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinna v daňovém přiznání uvádět a k jejichž průkazu byla správcem daně vyzvána i v průběhu daňového řízení. Naproti tomu správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost účetních a jiných povinných evidencí. Správci daně však zákon nedává oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, nýbrž pouze toho, co tvrdí daňový subjekt sám.

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že se správce daně i žalovaný odchýlili od zákonného právního postupu v šetření u žalobkyně. Žalovaný dospěl k závěru, že si žalobkyně neoprávněně snížila výsledek hospodaření tím, že zvýšila náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů konkrétními, údajně nesprávnými účetními kroky.

Žalobkyně předně konstatovala, že správce daně nesprávně posoudil tři smlouvy o úplatném převodu akcií uzavřené s prodávajícím L. K., které se týkaly BIO AMETYST, a.s., EKO OLEKSOVICE, a.s., a BIO KANADA, a.s., když je vyhodnotil k tíži žalobkyně. Uvedla, že je zcela na jejím podnikatelském záměru, za jakým účelem podnik provozuje. Nemůže být v rámci svobody podnikání akciovým společenstvem vytýkáno, že zacílily svoji pozornost na určitou výhodu, kterou byly dotace při založení a provozování ekologického sadovnictví. Tyto společnosti, jak žalobkyně uvedla, byly založeny na dobu neurčitou a řádně i nadále existují.

Dále žalobkyně konstatovala, že správce daně nesprávně posoudil dotační pravidla, když uvedl, že výše dotace zůstala v pětiletém dotačním cyklu pro roky 2008 až 2011 shodná, ovšem pokud jde o posouzení na hektar plochy. Pokud se na dotace pohlíží přes naplnění provozních podmínek, měněných pro každý rok, pak shodu nelze nalézt. Upozornila, že po roce 2008 byly podmínky provádění agroenvironmentálních opatření nastaveny výrazně jinak. Následně každý jednotlivý rok je vydávána ve Sbírce zákonů pozměňování metodika postihující pěstební povinnosti v návaznosti na každoroční změny v počtu minimálních živých jedinců - stromků - na hektar. Provázanost u již založených a ošetřovaných sadů na daleko větší náklady, nezbytné v průběhu měněných jednotlivých roků tohoto dotačního titulu, je pak zřejmá a hlavně jiná, než byla v době, kdy se o dotační titul příslušná akciová společnost ucházela. Upozornila, že pořizovací technika na rozteč původně vysázených jedinců je v dalším roce nepoužitelná. Podnikatelský záměr nastavený podle zákona na určité období v samotném začátku nemůže pak v průběhu jeho realizace obstát. Toto nesystémové opatření nemůže být dle žalobkyně dáváno k tíži nejen samotné akciové společnosti, ale i k tíži žalobkyně samotné, která byla nucena v samotném závěru roku 2008 stanovit skutečně reálnou hodnotu akcií pořízených za kupní cenu, která vycházela z naprosto jiných souvislostí.

Podrobný rozbor v ekonomické analýze projektu ekologických sadů ve volné krajině správce daně ani žalovaný dle žalobkyně správně nevyhodnotili. Žalobkyně dále uvedla, že pro kontrolu propočtů jakož i pro obhajobu tvrzených skutečností opatřila odborné vyjádření specializované společnosti – znalecké kanceláře ProFag Ivančice, s.r.o. Je z něho zřejmé, že pro výpočty tržní hodnoty akcií zvolila žalobkyně naprosto správný postup, její úvahy se opírají o reálné propočty dopadající v konečném důsledku na výslednou cenu akcií. Znalecká kancelář se vypořádala také s propojením na měněná dotační pravidla, což výrazně dopadá na výsledek. Upozornila na konstatování znalecké kanceláře i ohledně odpovědi na otázku týkající se trvalého znehodnocení akcií k datu sestavení účetní závěrky. Žalobkyně vytýká státu jeho nestálost v poskytování podpory, z čehož pro podnikatele snažícího se dosáhnout zisku vyplývá nečekaně mnoho rizik, která navíc nepředpokládá.

Trvalé znehodnocení hodnoty všech tří akciových společností správce daně nedůvodně zpochybňuje, stejně tak zpochybňuje i správnost zaúčtování oceňovacího rozdílu u převáděných cenných papírů do vlastnictví žalobkyně. Zcela svévolná je dle žalobkyně ze strany státu úvaha, resp. zpochybňování trvalého snížení reálné, tedy tržní ceny akcií. Pokud akciová společnost zvolila jako prioritní vazbu na státem dotovanou oblast konkrétní části zemědělského podnikání, pak měla zřejmý a jasný směr svého dalšího rozvoje. V důsledku jednostranné změny dotačních pravidel, podnikatelem nezaviněné, je doložení propočtů ztrát jasným odůvodněním trvale deklasované tržní ceny akcií. Na tom nic nezmění stav zapsaný v obchodním rejstříku zmíněných akciových společností ani přivolávání likvidačního nebo insolvenčního konce, jak uvádí žalovaný.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně postupoval v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), konkrétně jeho ust. § 92 odst. 3, když na žalobkyni požadoval, aby prokázala výsledek hospodaření, který uvedla na ř. 10 řádného daňového tvrzení ve výši 490 918 Kč a další skutečnosti, které uvedla v účetní závěrce, sestavené k 31. 12. 2008. Účetní závěrka je nedílnou součástí řádného daňového tvrzení (viz § 72 odst. 2 daňového řádu), tvoří ji rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, která vysvětluje a doplňuje informace uvedené v účetních výkazech (viz § 18 odst. 1 zákona o účetnictví). Výkaz zisku a ztráty slouží ke zjištění výsledku hospodaření. Žalobkyně uvedla ve výkazu zisku a ztráty, a to konkrétně ve výpočtové položce „Výsledek hospodaření před zdaněním“ částku 491 tis. Kč, přičemž v položce „L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů“ vykázala částku 2 520 tis. Kč. Údaj v této položce se uvádí na základě stavu účtu 564-Náklady z přecenění majetkových cenných papírů. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobkyně na uvedený účet učinila účetní zápis (na vrub účtu zaúčtovala částku 2 520 000 Kč) na základě účetního dokladu o přecenění akcií.

Dále žalovaný konstatoval, že podle § 24 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) byla žalobkyně povinna (jednalo se podle zákona o účetnictví o účetní jednotku) při ocenění akcií, které nabyla na základě smluv o úplatném převodu akcií a evidovala je na účtu 063-Realizovatelné cenné papíry a podíly, postupovat v souladu s ustanovením § 27 zákona o účetnictví. Pro účely zákona o účetnictví se jako reálná hodnota používá tržní hodnota vyhlášená na burze nebo jiném regulovaném trhu, ocenění provedené kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, případně ocenění podle zvláštních právních předpisů (viz § 27 odst. 4 zákona o účetnictví). Nemohla-li žalobkyně reálnou hodnotu takto objektivně stanovit, mohla ji určit oceněním podle § 25 zákona o účetnictví (realizovatelné cenné papíry se oceňují pořizovací cenou). Podle § 27 odst. 6 zákona o účetnictví byla žalobkyně povinna o oceňovacím rozdílu účtovat v souladu s účetními metodami, to znamená, že oceňovací rozdíl u realizovatelných cenných papírů měla zaúčtovat prostřednictvím rozvahových účtů.

Žalovaný zdůraznil, že míru pravděpodobnosti nelze vymezit jinak, než správní úvahou. Správní úvaha správce daně vycházela z právního stavu, který představuje zákon o účetnictví. Mezi základní povinnosti, které jsou zákonem o účetnictví uloženy, náleží vedení účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví (vymezen v § 2 zákona o účetnictví). To znamená, že v případě trvalého snížení hodnoty akcií (dlouhodobého finančního majetku evidovaného na účtu 063-Realizovatelné cenné papíry a podíly) musí existovat téměř 100% pravděpodobnost, že byl tento majetek skutečně znehodnocen. V kontextu s požadavkem takové míry pravděpodobnosti trvalého znehodnocení nebylo možné, aby žalobkyně unesla důkazní břemeno předložením důkazních prostředků, které vyjadřovaly pouze její subjektivní názor, a to, že k trvalému znehodnocení předmětných akcií došlo.

Žalobkyně, jak žalovaný dále uvedl, v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení nepředložila důkazní prostředky, které by prokazovaly, jakou

objektivní metodu (ve smyslu zákona o účetnictví) pro ocenění akcií použila. V příloze účetní závěrky neuvedla žádnou informaci o způsobu stanovení reálné hodnoty ani popis použitého modelu při ocenění reálnou hodnotou, ačkoliv se jedná o informaci, která se podle § 7 odst. 5 zákona o účetnictví a § 39 odst. 5 písm. c/ vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „vyhláška“), uvádí povinně. V přílohách účetního dokladu o přecenění akcií způsob výběru objektivní metody ani metoda přecenění obsaženy nebyly. Odhad hodnoty akcií, který byl proveden v jedné z příloh účetního dokladu o přecenění akcií, a to na základě diskontovaných budoucích výsledků hospodaření, nelze dle žalovaného považovat za věrohodný, průkazný a objektivní důkaz o reálné hodnotě akcií. Jednalo se o odhad (bez přiložení ověřitelné informace od akciových společností a bez uvedení jména toho, kdo ho provedl nebo verifikoval) dílčího výsledku hospodaření, kterého by akciové společnosti mohly dosáhnout v letech 2009 až 2013, kdyby provozovaly pouze ekologické sadovnictví, a to za shodných dodavatelsko-odběratelských podmínek a dotační podpory. Odhad byl proveden na základě předpokladu časově a věcně omezené podnikatelské činnosti akciových společností. Správnost tohoto předpokladu nepotvrdily výpisy z obchodního rejstříku.

Žalovaný dále uvedl, že nepochybně, že si žalobkyně pořídila akcie na základě smluv o úplatném převodu akcií. Prodávajícím byl pan L. K., který byl současně členem dozorčí rady v EKO OLEKSOVICE, a.s., a předsedou dozorčí rady ve zbývajících dvou akciových společnostech. Výše kupní ceny akcií zcela závisela na dohodě s prodávajícím. Tento právní vztah nebyl správcem daně zpochybňován, proto je ve věci irrelevantní posuzovat, na základě čeho smluvní strany dospěly k dohodě o výši kupní ceny převáděných akcií.

Pořizovací cena akcií, jak žalovaný dále konstatoval, se stává daňovým nákladem podle zákona č. 586/1992 Sv., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) až v momentě jejich prodeje. Tento daňový náklad je omezen výší příjmů, který je prodejem akcií dosažen. Žalobkyně akcie neprodala, ale již v roce jejich pořízení si uplatnila do daňových nákladů (prostřednictvím výsledkového zaúčtování oceňovacího rozdílu) téměř 67 % pořizovací ceny akcií, a to na základě tvrzení, že nakoupené akcie byly (během cca ½ roku od jejich nákupu) znehodnoceny a jejich reálná hodnota poklesla na cca 33 % jejich kupní (pořizovací) ceny. Podle žalobkyně byla hodnota akcií znehodnocena v důsledku náhlé změny dotačních podmínek.

K předložené Ekonomické analýze žalovaný konstatoval, že obsahuje obecný text, který se zabývá případnou ekonomickou situací akciových společností v budoucích letech. Analýza neuvažuje s tím, že by se akciové společnosti pokusily ztrátu způsobenou snížením dotace minimalizovat formou běžného zemědělského hospodaření (jak daňový subjekt v odvolání tvrdí). Analýza předpokládá, že u akciových společností dojde k nákupu nové zemědělské techniky a k jednorázovému nákladu na dosadbu stromů, aniž by zvažovala specifiku dodavatelsko-odběratelských vztahů (neuvažuje o jejich změně), které spočívaly v tom, že ekologické sady provozovaly akciové společnosti formou nakoupených služeb.

Akciové společnosti nevlastnily žádné pozemky ani zemědělskou techniku (viz účetní závěrky). Kalkulace nákladů byla podložena obecnými nabídkami dodavatelů na pokosení trávníku, traktory a jejich speciální příslušenství a příkopovou sekačku. Obdobné argumenty použila žalobkyně již ve vyjádření, které předložila při ústním jednání dne 16.8.2011 a správce daně je hodnotil ve zprávě o kontrole. Ekonomickou analýzu a argumenty v ní uvedené, nepovažoval žalovaný za věrohodný a průkazný důkaz o tom, že předmětné akcie byly k 31. 12. 2008 trvale znehodnoceny.

Žalovaný dále uvedl, že dotační podmínky nebyly v nařízení vlády pevně stanoveny na dobu pěti let. Bližší podmínky pro poskytnutí dotací byly pravidelně měněny. Akciové společnosti byly do dotačního cyklu zařazeny, v roce 2009 si žádost o dotaci nepodaly, ale v roce 2010 o ni opět požádaly. V registru příjemců dotací si žalovaný ověřil, že v roce 2010 dostala BIO AMETYST, a.s., na ekologické zemědělství dotaci cca 2 011 tis. Kč. Rovněž tak BIO KANADA, a.s., přijala v roce 2010 dotaci na ekologické zemědělství cca 2 042 tis. Kč a EKO OLEKSOVICE, a.s., přijala dotaci na ekologické zemědělství ve výši 1 275 tis. Kč. Mimo to akciové společnosti přijaly (v letech 2008 až 2010) další zemědělské dotace (např. SAP/S, TOP-UP a další agroenvironmentální opatření), a to v řádech milionů korun. Nelze tedy osvědčit tvrzení žalobkyně, že se projekt stal nerealizovatelný a na základě toho došlo k trvalému znehodnocení akcií.

Bylo zjištěno, jak žalovaný dále konstatoval, že akciové společnosti ve své činnosti dále pokračovaly, a to i při změně dotačních podmínek. Z účetních výkazů, které přiložila žalobkyně k odvolání, bylo ověřitelné, že v roce 2010 výnosy z dotací akciovým společnostem stouply a u všech akciových společností došlo v tomto roce k nárůstu vlastního kapitálu, a to právě z důvodu růstu výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření před zdaněním vzrostl u BIO KANADA, a.s., z 78 tis. Kč na 238 tis. Kč, u BIO AMETYST, a.s., z -535 tis. Kč na 389 tis. Kč a u EKO OLEKSOVICE, a.s., z -356 tis. Kč na 37 tis. Kč. Správce daně ani žalovaný nezpochybňovali, že akciové společnosti (formou nakupovaných služeb) provozovaly ekologické zemědělství (což dokládá žalobkyně předložením certifikačního protokolu), ani nerozporovali definici ovocného sadu, kterou žalobkyně k odvolání přiložila. Oba dva důkazní prostředky byly ovšem ve věci prokázání trvalého snížení hodnoty akcií zcela irelevantní, neboť s hodnotou akcií přímo nesouvisely.

Žalovaný tak konstatoval, žalobkyně nesplnila svoji povinnost (viz § 86 odst. 3 písmeno c/ daňového řádu) a správci daně v průběhu daňové kontroly nepředložila důkazní prostředky, které by správce daně mohl osvědčit za důkazy prokazující, že vykázala výsledek hospodaření v daňovém přiznání ve správné výši. Žalobkyně, a to ani na výzvu správce daně, nepředložila důkazní prostředky, které by mohl správce daně osvědčit jako věrohodné a průkazné důkazy o tom, že akcie byly trvale znehodnoceny, a to právě v částce 2 520 000 Kč, protože povinností žalobkyně bylo (ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu) vše, co uvedla v daňovém přiznání a jeho nedílných součástech, prokázat.

V písemném vyjádření k žalobě vyslovil žalovaný přesvědčení, že žalobkyní předložené důkazní prostředky hodnotil v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu a postupoval přitom v souladu s § 5 daňového řádu, to znamená, že při dokazování hodnotil důkazy podle své úvahy a současně postupoval v souladu se zákonem o účetnictví, zákonem o daních z příjmů a vyhláškou. V celém daňovém řízení byl posuzován každý důkaz jednotlivě a ve vzájemné souvislosti a bylo přihlédnuto ke všemu, co vyšlo najevo. Setrval na svém závěru, že správce daně v daňovém řízení zákonným způsobem prokázal, že žalobkyně důkazní břemeno neunesla a že nesplnila svoji povinnost a ani na výzvu správce daně nepředložila důkazní prostředky, které by mohly být osvědčeny jako věrohodné a průkazné důkazy o tom, že akcie byly trvale znehodnoceny, a to právě v částce 2 520 000 Kč, přestože povinností žalobkyně bylo (ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu) vše, co uvedla v daňovém přiznání a jeho nedílných součástech, prokázat.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami provedl následující hodnocení.

Ze skutkových okolností projednávané věci nepochybně vyplývá, že žalobkyně nabyla na základě tří smluv o úplatném převodu listinných akcií na jméno uzavřených dne 30. 6. 2008 s L. K. akcie, které představovaly 9 % podíl na základním kapitálu emitentů, a to obchodní společnosti BIO AMETYST, a.s., obchodní společnosti EKO OLEKSOVICE, a.s., a obchodní společnosti BIO KANADA, a.s. Na základě těchto úkonů vystavila žalobkyně dne 31. 7. 2008 účetní doklad č. 850701 a na vrub účtu 063-Realizovatelné cenné papíry a podíly a ve prospěch závazkového účtu 325-Ostatní závazky zaúčtovala částku 3 270 000 Kč, která představovala celkovou pořizovací cenu akcií. Následně dne 31. 12. 2008 vystavila žalobkyně účetní doklad číslo 851223, kterým zaúčtovala přecenění akcií na jí stanovenou reálnou hodnotu, a to tak, že rozdíl (2 520 000 Kč) mezi pořizovací cenou akcií (3 270 000 Kč) a jí stanovenou reálnou hodnotou akcií (750 000 Kč) zaúčtovala na vrub účtu 564-Náklady z přecenění majetkových cenných papírů a ve prospěch účtu 063-Realizovatelné cenné papíry a podíly. Správce daně s tímto postupem nesouhlasil a žalobkyni vyzval k předložení důkazních prostředků, které by prokázaly, že snížení hodnoty akcií bylo ke dni 31. 12. 2008 pravděpodobně trvalé. Na výzvu reagovala žalobkyně sdělením, že akciové společnosti byly založeny výhradně za účelem provozování ekologického sadovnictví, které bude významně podpořeno dotacemi. Hodnota projektu ekologického sadovnictví a tím i sama hodnota akciových společností se podle mínění žalobkyně snížila, neboť podmínky pro poskytnutí dotace byly neočekávaně změněny.

Nato správce daně reagoval sdělením, že akciové společnosti nebyly založeny výhradně za účelem provozování ekologického sadovnictví, neboť z obchodního rejstříku vyplynulo, že předmětem podnikání byla i jiná zemědělská činnost. Dotační podmínky nebyly pevně stanoveny na dobu pěti let. Bližší podmínky pro poskytnutí těchto dotací byly pravidelně měněny. Žádost o zařazení do dotačního projektu s pětiletým cyklem podávaly akciové společnosti s tím, že po zařazení do tohoto

projektu budou muset o dotaci každoročně žádat. Sama výše dotace zůstala pro roky 2008, 2009, 2010 a 2011 shodná. K tomu správce daně odkázal na nařízení vlády č. 79/2007 Sb., ze dne 11.4.2007, o podmínkách provádění agroenvironmentálních opatření, ve znění platném pro rok 2008 a 2009. Pokud akciové společnosti nepodaly žádost o dotaci na rok 2009 nebo podmínky stanovené pro tento rok nesplnily, mělo to přímý vliv pouze na výši dotace na rok 2009. Akciové společnosti mohly v následujících letech pětiletého dotačního cyklu, do kterého byly zařazeny, o dotaci opět žádat, a to i když změněné podmínky nesplnily. V přezkoumávaném případě byla v roce 2010 dotace akciovým společnostem poskytnuta, byť ve snížené výši.

Nato žalobkyně reagovala písemným sdělením, v němž uvedla, že akciové společnosti uvažovaly o chovu ovcí, ale od tohoto záměru ihned upustily, protože v praxi byly škody na sadech (ve srovnání s efektem pastvy) vysoké. Výkon ostatní podnikatelské činnosti akciové společnosti předpokládaly pouze v minimálním rozsahu. Konstatovala, že výše dotace zůstala zachována, avšak za podmínky, že minimální počet stromů bude 200/ha. Konstatovala, že akciové společnosti se rozhodly o dotaci nežádat, neboť dodatečné splnění této podmínky by si vyžádalo zvýšení nákladů na dosadbu stromů (118/ha) a změnu údržby ploch v sadech. Při změně sponu stromů by nebylo možné používat běžnou zemědělskou techniku, ale údržba by se musela provádět ručně, protože speciální sadovnická technika by byla investicí v řádech milionů korun. K tomu doložila kalkulaci nákladů spojených s navýšením počtu jedinců na hektar.

Předmětem sporu je tedy posouzení skutečnosti, zda došlo k trvalému snížení hodnoty akcií a zda tedy byla žalobkyně oprávněna o snížení hodnoty nakoupených akcií účtovat a následně i upravit svoji daňovou povinnost k dani z příjmů. Dále je předmětem sporu posouzení, zda správce daně a žalovaný postupovali v souladu s daňovým řádem (viz § 92 odst. 3 daňového řádu), když na žalobkyni požadovali, aby prokázala výsledek hospodaření, který uvedla na ř. 10 řádného daňového tvrzení a další skutečnosti, které uvedla v účetní závěrce sestavené k 31.12.2008.

Odpověď na nastolené otázky je nutno především hledat v zákoně o účetnictví, dle něhož jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Takto vedené účetnictví je pak nedílným podkladem pro daňové řízení, neboť pro zjištění základu daně se vychází dle ust. § § 23 odst. 2 a 10 zákona o daních z příjmů právě z účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví. Dle § 7 odst. 2 zákona o účetnictví je zobrazení předmětu účetnictví věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu a je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití zákon o účetnictví a vyhláška ukládá. Na daný případ pak dopadá i ust. § 24 odst. 1 zákona o účetnictví, dle něhož je žalobkyně povinna při ocenění akcií, které nabyla na základě smluv o úplatném převodu akcií a evidovaných na účtu 063-Realizovatelné cenné papíry a podíly, postupovat v souladu s ustanovením § 27 zákona o účetnictví a tedy ocenit je reálnou hodnotou, již se dle ust. § 27 odst. 4 rozumí hodnota tržní. Jestliže žalobkyně nemohla reálnou hodnotu stanovit objektivně (viz § 27 odst. 7 zákona o

účetnictví), mohla ji stanovit oceněním podle § 25 zákona o účetnictví. Podle § 27 odst. 6 zákona o účetnictví byla žalobkyně povinna o oceňovacím rozdílu účtovat v souladu s účetními metodami, to znamená, že oceňovací rozdíl u realizovatelných cenných papírů měla zaúčtovat prostřednictvím rozvahových účtů ve smyslu ust. § 51 odst. 2 vyhlášky, dle něhož se změny reálných hodnot ostatních cenných papírů oceňovaných reálnou hodnotou (realizovatelné cenné papíry) 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. 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.

Daná ustanovení tak vymezují účetní postup v případě snížení hodnoty cenných papírů či následném zvýšení této reálné hodnoty. Je přitom nepochybné, že dle objektivních kritérií musí být taková změna hodnoty cenných papírů prokázána, přičemž u snížení hodnoty je rovněž vyžadováno kritérium pravděpodobné trvalosti. Z dané právní úpravy pak lze ve vazbě na procesní povinnost žalobkyně - nést v průběhu daňového řízení důkazní břemeno dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu a prokazovat všechny skutečnosti, které je povinna uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních - dovodit, že žalobkyně mohla k účetnímu snížení hodnoty cenných papírů za použití zmíněného ust. § 51 odst. 2 vyhlášky přistoupit pouze za situace, že k takovému snížení objektivně došlo. Tuto skutečnost pak žalobkyně musela doložit hodnověrnými důkazy.

Z důkazního řízení vedeného správcem daně vyplynulo, že žalobkyně se své povinnosti nést důkazní břemeno nezhostila, i když k tomu byla správcem daně vyzvána a nepředložila důkazní prostředky, které by prokazovaly, jakou objektivní metodu pro ocenění akcií použila. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že „v přílohách účetního dokladu o přecenění akcií způsob výběru objektivní metody ani metoda přecenění obsaženy nebyly. Odhad hodnoty akcií, který byl proveden v jedné z příloh účetního dokladu o přecenění akcií, a to na základě diskontovaných budoucích výsledků hospodaření, nelze považovat za věrohodný, průkazný a objektivní důkaz o reálné hodnotě akcií, a to na základě dále uvedeného. Jednalo se o odhad (bez přiložení ověřitelné informace od akciových společností a bez uvedení jména toho, kdo ho provedl nebo verifikoval) dílčího výsledku hospodaření, kterého by akciové společnosti mohly dosáhnout v letech 2009 až 2013, kdyby provozovaly pouze ekologické sadovnictví, a to za shodných dodavatelsko-odběratelských podmínek a dotační podpory. Odhad byl proveden na základě předpokladu časově a věcně omezené podnikatelské činnosti akciových společností. Správnost tohoto předpokladu nepotvrdily výpisy z obchodního rejstříku. Akciové společnosti byly do obchodního rejstříku zapsány dne 28. 12. 2007, a to za účelem podnikání, jehož

předmětem byla i ostatní zemědělská činnost (rostlinná a živočišná výroba a poskytování služeb pro zemědělství a zahradnictví), přičemž činnost akciových společností mohla být kdykoliv dále rozšiřována. Bylo zjištěno, že žádná z akciových společností nevstoupila v roce 2008 nebo v roce 2009 do likvidace nebo insolvenčního řízení.“

Pokud si tedy žalobkyně již v roce pořízení akcií uplatnila do daňových nákladů nadpoloviční výši pořizovací ceny akcií, a to na základě tvrzení, že nakoupené akcie byly během půlročního období znehodnoceny a jejich reálná hodnota poklesla na cca 33 % , lze pouze konstatovat, že tak učinila v rozporu se zákonem o daních z příjmů, když svoje tvrzení o trvalém snížení hodnoty akcií dostatečně neprokázala, ačkoliv k tomu byla ve smyslu ust. § 86 odst. 3 písm. c/ daňového řádu správcem daně řádně vyzvána. Krajský soud ve shodě s žalovaným, na jehož zdůvodnění v plném rozsahu odkazuje, hodnotil jako nedostačující jak důkazy předložené při samotném podání daňového přiznání, tak i důkazy a sdělení předkládaná dále v průběhu daňového řízení. Jednalo se o ekonomickou analýzu projektu ekologických sadů ve volné krajině, účetní výkazy sestavené k 31.12.201, zprávu o hodnocení č. H 0302011118, vydanou certifikačním orgánem Biokont CZ, s.r.o., kopii znění ustanovení § 3i zákona o zemědělství a kopii podrobných podmínek vydaných k nařízení vlády. Jednalo se o důkazy pouze obecného charakteru, které nemohly mít v žádném případě konkrétní vypovídací schopnost svědčící ve prospěch úvahy žalobkyně o reálném snížení hodnoty cenných papírů. Dále žalobkyně předložila k prokázání svého tvrzení tabulku nazvanou „podklad pro trvalé závěrkové přecenění akcií“. V rámci daňového řízení pak reagovala na pochybnosti správce daně také podrobným sdělením. Správce daně s její argumentací nesouhlasil a žalovaný ve shodě s tímto názorem konstatoval, že „dotační podmínky nebyly pevně stanoveny na dobu pěti let, přičemž bližší podmínky pro poskytnutí těchto dotací byly pravidelně měněny. Žádost o zařazení do dotačního projektu s pětiletým cyklem podávaly akciové společnosti s tím, že po zařazení do tohoto projektu budou muset o dotaci každoročně žádat. Sama výše dotace zůstala pro roky 2008, 2009, 2010 a 2011 shodná. Pokud akciové společnosti nepodaly žádost o dotaci na rok 2009 nebo podmínky stanovené pro tento rok nesplnily, mělo to přímý vliv pouze na výši dotace na rok 2009. Akciové společnosti mohly v následujících letech pětiletého dotačního cyklu, do kterého byly zařazeny, o dotaci opět žádat, a to i když změněné podmínky nesplnily. V přezkoumávaném případě byla v roce 2010 dotace akciovým společnostem poskytnuta, byť ve snížené výši. Akciovým společnostem nebyla předmětná dotace poskytnuta pouze v roce 2009, v roce 2010 tuto dotaci již akciové společnosti obdržely, a to ve výši 510 EUR/ha. Snížená dotace byla vyplácena při nesplnění podmínky počtu životaschopných jedinců na hektar. Tvrzení žalobkyně o tom, že se akciové společnosti rozhodly o dotace nežádat, se nepotvrdilo. Akciové společnosti dotaci (být sníženou) obdržely, aniž by musely vynaložit náklady na dosadbu stromů a změnu údržby sadů. Z účetních závěrek, které společnosti BIO AMETYST, a.s., a BIO KANADA, a.s., sestavily za roky 2008 a 2009, lze ověřit, že společnosti BIO AMETYST, a.s., a BIO KANADA, a.s., v těchto letech vykazovaly pouze náklady na nakoupené služby, nikoliv náklady na pořízení sadovnické techniky (případně ovcí) nebo jiného majetku.

Žádný dlouhodobý hmotný majetek ani zásoby akciové společnosti v předložených rozvahách neevidovaly. Údaje obsažené ve výkaze zisku a ztráty jednotlivých akciových společností odpovídají zjištění správce daně, že akciové společnosti ekologické sady provozovaly na pronajatých pozemcích, a to formou nakoupených služeb.“

V rámci přezkumného řízení hodnotil krajský soud i další důkaz předložený žalobkyní s podanou žalobou a to „Vyjádření ke způsobu a výši ocenění akcií a k jejich trvalému znehodnocení“ vypracované znaleckou kanceláří Pro FaG Ivančice, s.r.o. Vyplynulo z něho, že bylo vypracováno na základě žádosti žalobkyně o vyjádření ke třem položeným otázkám. Na první otázku - zda je metodika výpočtu ocenění akcií a vlastní výpočet hodnoty akcií pro jejich prodej s přihlédnutím k platným dotačním podmínkám správná – znalecká kancelář konstatovala, že zvolená metoda ocenění pro výpočet hodnoty je v souladu s běžně užívanou metodikou pro oceňování akcií. Stejně tak v odpovědi na druhou otázku potvrdila i výpočet hodnoty akcií pro závěrkové ocenění s tím, že použití informací získaných po datu, ke kterému je ocenění zpracováno, majících vliv na cenu akcií, bylo správné. Závěrem pak v odpovědi na třetí otázku konstatovala, že změna dotační politiky, na níž bylo podnikání a.s. postaveno, má za následek trvalé znehodnocení akcií tak, jak žalobkyně při sestavování účetní závěrky předpokládala. Takto prezentované závěry znalecké kanceláře nemohou být považovány za dostatečný důkaz prokazující správnost postupu žalobkyně při zohlednění nákladové položky v daňovém řízení. Ve své podstatě se jedná o posouzení a následné potvrzení správnosti postupu žalobkyně při ocenění hodnoty akcií bez podrobnějšího odůvodnění, tedy vyslovení názoru, jež je v rozporu s názorem žalovaného. K tomu krajský soud uvádí, že posuzování účetních postupů ve vazbě na jednotlivé úkony v daňovém řízení přísluší toliko správci daně, který je k takové činnosti zmocněn daňovým řádem a to za účelem správy daní, tedy správného zjištění a stanovení daňové povinnosti a zabezpečení jejich úhrady. Nezpochybnitelnost možnosti jeho odborného posouzení je tak garantována zákonem.

Krajský soud se tak přiklonil k názoru žalovaného, že žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky a neprokázala, že snížení reálné hodnoty odkoupených akcií bylo trvalé a že zaúčtování této částky do daňově uznatelných nákladů bylo oprávněné. V postupu správce daně i žalovaného tak, jak byl podrobně shora popsán, nespátňuje žádná procesní pochybení a konstatuje, že odpovídá požadavkům a principům daňového řádu.

Z uvedených důvodů musel krajský soud žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Krajský soud ze správního spisu nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozsudku.

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 Hradci Králové dne 29. dubna 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu