



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **Investičního fondu Čechy, a.s., v likvidaci**, se sídlem Zlín, Dlouhá 2699, IČ: 60193000, zastoupeného JUDr. Milanem Vašíčkem, MBA, advokátem se sídlem Brno, Lidická 57, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.3.2011, č.j. 2327/11-1200-702271,

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. Předmět řízení

[1] Žalobu podanou u Krajského soudu v Brně dne 28.4.2011 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14.3.2011, č.j. 2327/11-1200-702271, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně, platebnímu výměru, ze dne 10.2.2000, č.j. 27396/00/303915/3407 č. 154, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 1999 ve výši 7.350.902,- Kč.

II. Obsah žaloby

[2] Podle žalobce žalovaný překvalifikoval hodnocení věci obsažené v původním rozhodnutí, které bylo zrušeno v předcházejícím soudním řízení, když svůj současný právní názor již nadále neopírá o ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ale o absolutní neplatnost smluv o převodu akcií uzavřených mezi původními a novými akcionáři žalobce pro obcházení zákona ve smyslu ust. § 39 zákona č. 44/1964 Sb., občanský zákoník, v jehož důsledku mělo dojít k nedovolenému snížení základu daně a tím i ke snížení daňové povinnosti.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného z důvodu nepřezkoumatelnosti, kterou podle něj způsobuje označení „ZDP“ a absence označení znění zákona o daních z příjmů, které bylo žalovaným aplikováno, neboť ust. „36 odst. 2 písm. a) bod 7. ZDP“ se v průběhu času mnohokrát změnilo a při vydání napadeného rozhodnutí právně neexistovalo. Napadané rozhodnutí je dle žalobce dále nepřezkoumatelné proto, že žalovaný neuvádí, jaká konkrétní částka měla být žalobcem oklikou vyplacena původním akcionářům, z jaké konkrétní částky byla vypočtena srážková daň a jak k této částce žalovaný došel.

[4] Žalobce dále napadl rozhodnutí žalovaného i z důvodu nesprávného právního posouzení věci. Dle žalobce nelze souhlasit s tím, že tok finančních prostředků dokazuje, že podíly na likvidačním zůstatku fakticky obdrželi původní akcionáři žalobce. Naopak žalobce tvrdí, že uzavřené smlouvy o převodu akcií měly pro zúčastněné ekonomický smysl, neboť šlo o přenesení ekonomického rizika na nové nabyvatele akcií, které vyplývalo z odsouhlasené, ale doposud nerealizované likvidace společnosti. Žalobce zároveň namítl, že oproti postupu žalovaného ve věci mělo být nejprve vymezeno údajně obcházené ustanovení zákona a teprve poté vyvozován závěr o neplatnosti.

[5] Dle žalobce nemůže být za chování in fraudem legis považován postup, kdy účastník postupuje dovořeným způsobem, jehož důsledkem je daňová povinnost v určité výši, přičemž kdyby tímto způsobem nepostupoval, vznikla by mu daňová povinnost vyšší. Jelikož maximalizace daňové povinnosti nebyla uložena zákonem, nelze chování původních akcionářů označit za obcházení zákona a zároveň není možné konstatovat obcházení zákona bez označení ustanovení, které je obcházeno. Nadto dle žalobce bylo v souzené věci ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) bod 7 zákona o daních z příjmů naplněno. Žalobce dále uvádí, že „*Cestu zvolenou původními akcionáři lze považovat za běžně akceptovatelnou a dovolenou daňovou optimalizaci*“. Žalobce dále konstatuje, že „*setrvává na stanovisku, že k obcházení zákona v daném případě nedošlo, a to ani jeho jednáním, ani v důsledku jednání jeho někdejších akcionářů či jiných osob. Veškeré zpochybňované smlouvy o převodu cenných papírů jsou platnými právními úkony a jako takové měly za následek převod akcií z původních akcionářů na akcionáře nové. Noví akcionáři se stali příjemci likvidačního zůstatku, který posléze, po provedení zákonné srážky ve výši 25% daňového základu [přesně tak jako tom v minulosti hovořilo ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) bod 7 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů], zinkasovali. Následně vyplatili původním akcionářům kupní cenu za nakoupené akcie. Rozdíl mezi nákupní cenou akcií a hodnotou vyplaceného likvidačního zůstatku představoval zisk (marži) nových akcionářů za to, že byly ochotni se na transakci podílet a nést nepominutelné ekonomické riziko imanentní každé obchodní transakci.*“ Latentní riziko dle žalobce spočívalo v možnosti přihlášení se nového věřitele likvidované společnosti, což mohlo vést ke snížení likvidačního zůstatku, ačkoliv formálně vypočteného, které tak nadále zůstával „*právem ve své podstatě relativním*“. Transakce měla ekonomický smysl, když prodávající

eliminovali své potencionální ekonomické riziko a kupujícím přinesla transakce v konečném důsledku zisk.

[6] Závěrem k tomuto bodu žalobce opětovně namítl, že neexistuje povinnost daňového subjektu maximalizovat daňovou povinnost, naopak daňová optimalizace je dle žalobce zcela legitimní a legální. Žalobce situaci přirovnal k chování správce daně, kdy by tento vyměřoval daň z příjmů z libovolně vysoké částky s argumentací, že zaměstnanec úmyslně nevydělává více, aby nemusel platit vyšší daň. Zároveň namítl, že je chybná argumentace žalovaného, že smlouvy o převodu akcií jsou neplatné z daňového hlediska, neboť právní řád nezná neplatnost pouze z pohledu určitého právního odvětví.

[7] V závěrečném žalobním bodu namítl žalobce prekluzi práva vyměřit daň, když nepřekročitelný desetiletý limit pro pravomocné vyměření daně uplynul dne 31.12.2009 a platební výměr se stal pravomocným až v důsledku vydání a doručení napadeného rozhodnutí dne 16.3.2011. Ze všech shora uvedených důvodů navrhl žalobce zrušit žalobou napadené rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný se k žalobě vyjádřil ve svém podání, doručeném soudu dne 20.9.2011, ve kterém nejprve zrekapituloval skutečnosti zjištěné v řízení před správcem daně, následně i obsah rozhodnutí správních soudů předcházejících vydání žalobou napadeného rozhodnutí a postup žalovaného před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí.

[9] K jednotlivým žalobním námitkám uvedl žalovaný následující. Ohledně zkratky „ZDP“ odkázal na str. 2 napadeného rozhodnutí, kde použití zkratky „ZDP“ v následujícím textu rozhodnutí uvádí formulací „*podle § 36 odst. 2 písm. a) bod 7. z.č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP)*“, přičemž dále konstatuje, že hmotněprávní norma je vždy aplikována ve znění pro příslušné zdaňovací období, za které byla daň vyměřena, což je žalobci samozřejmě známo, což vyplývá z textu vyjádření žalovaného ze dne 21.12.2010. Žalobní námitku považoval žalovaný za ryze formalistickou. Ohledně správnosti výše základu daně žalovaný uvedl, že výše daně nikdy nebyla zpochybněna odvoláním, a proto se k ní odvolací orgán také v odůvodnění rozhodnutí nikterak nevyjadřoval. Ve věci samotného výpočtu odkázal žalovaný na zprávu o výsledku daňové kontroly, č.j. 15753/00/303933/1759 a konstatoval, že správce daně postupoval při výpočtu daně správně.

[10] Ohledně právního posouzení věci odkázal žalobce v plném rozsahu na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný k formulaci o neplatnosti smluv z daňového hlediska uvedl, že předmětné smlouvy hodnotil v rámci daňového řízení, a to jako předběžnou otázku, když postupoval v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu.

[11] Následně se žalovaný obsažně vyjádřil k namítané prekluzi práva, když zejména uvedl, že žalobce opominul dopad úkonů v rámci odvolacího řízení na běh prekluzivní lhůty a zejména stavění běhu prekluzivní lhůty po dobu probíhajících soudních řízení ve smyslu ust. § 41 s.ř.s., jak ho dovodila konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu. Závěrem pak žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

IV. Replika žalobce

[12] Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, doručenou soudu dne 12.10.2011, kde k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že znění právního předpisu musí být z rozhodnutí objektivně seznatelné, neboť v opačném **případě neobjektivně** nepřezkoumatelné, přičemž žalobci není známo, které ustanovení zákona o daních z příjmů žalovaný aplikoval, když jen v roce 1999 byl příslušný předpis pětkrát novelizován.

[13] K obcházení zákona žalobce zopakoval argumenty obsažené v žalobě a na tuto odkázal.

[14] Velmi obsažně se následně žalobce vyjádřil k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň, když srovnal jak úpravu zákona o správě daní a poplatků, tak dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád a předložil paralelu s ustanovením § 408 odst. 1 obchodního zákoníku. Dle žalobce není desetiletý limit jak dle zákona o správě daní a poplatků, tak i daňového řádu lhůtou, nýbrž pouze mezním časovým limitem, který nelze stavět. Opačný výklad by byl v rozporu se zásadou právní jistoty. Uvedené žalobce dovozuje ze znění ust. § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků a ust. § 148 odst. 5 daňového řádu, přičemž v rámci svého výkladu odkázal i na ustanovení § 148 odst. 4 daňového řádu, který samostatně upravuje stavění lhůt dle daňového řádu a který má, dle žalobce, aplikační přednost před ustanovením § 41 s.ř.s. z důvodu speciality a novosti. Běh času by měl být dle žalobce vykládán shodně jak pro zákon o správě daní a poplatků, tak i pro daňový řád, neboť jakékoliv stavění desetiletého limitu by vedlo k neúměrnému prodlužování daňových řízení a vyměřování daní.

V. Posouzení věci krajským soudem

[15] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

[16] Soud přezkoumal napadená rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s.ř.s.). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s., poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

V.a K nepřezkoumatelnosti

[17] Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí nemůže způsobit používání zkratky ZDP. Žalovaný předpis, který byl dále v textu žalobou napadeného rozhodnutí označován zkratkou „ZDP“ na str. 2 napadeného rozhodnutí řádně označil číslem, pod kterým je předpis publikován ve Sbírce zákonů a jeho plným názvem, tedy cituji „z.č. 258/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP)“. Námitka je v rovině použití zkratky „ZDP“ zcela účelová, když naopak používání zkratky „ZSDP“ pro zákon o správě daní a poplatků žalobce nesporně.

[18] Námitka absence označení znění zákona o daních z příjmů, které bylo žalovaným aplikováno, taktéž není důvodná. Daňový subjekt je povinen odvést daň podle hmotněprávní úpravy platné a účinné pro příslušné zdaňovací období. Správce daně pak obecně z hlediska hmotného práva není oprávněn přezkoumávat daňovou povinnost podle jiného právního

předpisu (nebo jiného znění zákona), než podle jakého měl daňový subjekt splnit svou daňovou povinnost.

[19] V záhlaví žalobou napadeného rozhodnutí je výslovně specifikováno zdaňovací období, pro které je daň na základě daňové kontroly vyměřována, tedy za zdaňovací období roku 1999. V roce 1999 byla v ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů provedena jediná změna, a to zákonem č. 129/1999 Sb., která však nabývala účinnosti 1.1.2000. Tedy ustanovení, podle kterého byla vyměřována daň, bylo po celé příslušné zdaňovací období obsahově stejné.

[20] Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí soud shledal, že bylo na věc aplikováno správné ustanovení se správnou sazbou daně, platné a účinné pro rozhodné zdaňovací období. Je patrné, že byla aplikována sazba daně platná pro zdaňovací období roku 1999, když právě novelou provedenou zákonem č. 129/1999 Sb. byla sazba daně snížena na 15 %.

[21] Soud tak považuje za formalismus, pokud by zrušil rozhodnutí žalovaného jako nepřezkoumatelné s tím, že výsledkem takového rozhodnutí by bylo pouze doplnění označení účinného znění zákona, které však bylo ve věci evidentně aplikováno. A to vše zejména za situace, kdy žalobní námitky směřující do nesprávného právního posouzení jsou zcela určité a přezkoumatelné v tomto řízení.

[22] Ani to, že dle žalobce žalovaný neuvádí, jaká konkrétní částka měla být žalobcem oklikou vyplacena původním akcionářům, z jaké konkrétní částky byla vypočtena srážková daň a jak k této částce žalovaný došel, nemůže způsobit nepřezkoumatelnost, neboť taková odvolací námitka nebyla vznesena, a to ani ve vyjádření odvolatele ze dne 21.12.2010, kde žalobce toliko rozporoval právní názor žalovaného ohledně obcházení zákona.

[23] Na základě shora uvedených skutečností neshledal soud dostatek důvodů pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost.

V.b K obcházení práva

[24] V souzené věci dovedl žalovaný, že právní úkony akcionářů žalobce jsou stíženy neplatností ve smyslu ustanovení § 39 občanského zákoníku, dle kterého je neplatný právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu, nebo jej obchází, anebo se přiči dobrým mravům.

[25] Obcházení zákona právním úkonem (in fraudem legis) popisuje odborná literatura následovně: „*V těchto případech právní úkon sice v přímém rozporu s výslovným zákonným zákazem není, avšak svými účinky zákonu, jeho účelu a smyslu (ratio legis) odporuje neboli obchází jej. Může jít např. o použití prostředku, který sice není sám o sobě zákonem zakázán, avšak sleduje cíl záměrně dosáhnout výsledek, který není předvídan a není žádoucí.*“ (Jiří Švestka, Jiří Spáčil, Marta Škárová, Milan Hulmák a kolektiv Občanský zákoník I, II, 2. vydání, Praha 2009)

[26] Uvedený názor je v souladu s obecnými závěry Nejvyššího soudu, obsaženými v jeho judikatuře, např. v rozhodnutí ve věci sp. zn. 22 Cdo 505/2002, ze dne 13.3.2003, odkázal Nejvyšší soud na dřívější judikaturu, když uvedl: „*Nejvyšší soud v rozsudku z 29. 4. 1999, sp. zn. 2 Cdon 1659/97, uveřejněném v Soudní judikatuře 12/1999 pod č. 121, vyslovil právní*

názor, že „právními úkony, jimiž se zákon obchází, jsou – na rozdíl od úkonů zákona odporujících – právní úkony, které sice neodporují výslovnému zákazu zákona, které však svými důsledky směřují k výsledku zákona odporujícímu“. Ke shodnému právnímu názoru již dříve dospěl Nejvyšší soud SSR v rozsudku z 31. 1. 1974, sp. zn. 2 Cz 113/73, publikovaném ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. 35, ročník 1975. Podle rozsudku Nejvyššího soudu ČSR z 16. 8. 1974, sp. zn. 3 Cz 32/74, publikovaného ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek pod č. 33, ročník 1975 „smlouva která svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se přičí zájmům společnosti (nyní jde o rozpor s dobrými mravy) je absolutně neplatná; není rozhodné, zda účastníci smlouvy o důvodu její neplatnosti věděli“.

[27] Obdobně pak Nejvyšší soud ve věci sp. zn. 22 Cdo 1712/2004 uvedl, že „obcházení zákona spočívá ve vyloučení závazného pravidla záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázáný, v důsledku čehož se uvedený stav stane z hlediska pozitivního práva nenapadnutelným, představuje postup, kdy se někdo chová podle práva, ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího.“

[28] S ohledem na obsah podání účastníků řízení má soud za to, že není mezi žalobcem a žalovaným spor ohledně skutkového stavu. V případě žalobce probíhala likvidace společnosti, a to na základě rozhodnutí mimořádné valné hromady, která byla svolána mimo jiné na žádost akcionáře Ing. M. N. V době, kdy byla známa akcionářům předpokládaná výše likvidačního zůstatku, převedli akcionáři Ing. M. N., Ing. P. N. a MUDr. K. N. své akcie na osoby blízké, případně provedli převod akcií mezi sebou navzájem, a to za cenu ve výši rovnající se téměř předpokládané výši likvidačního zůstatku a s dobou splatnosti kopírující termín výplaty likvidačního zůstatku.

[29] Ze zjištěného skutkového stavu taktéž vyplývá, že v den výplaty likvidačního zůstatku byla na účet prodávajících převedena kupní cena akcií, a to přímo z bankovních účtů, na které byly vyplaceny likvidační zůstatky.

[30] Tento skutkový stav ani sám žalobce nepopírá a jak sám žalobce konstatuje, v souzené věci vykonal daňovou optimalizaci za účelem snížení daňové povinnosti.

[31] Nejvyšší správní soud se tím, zda konkrétní specifikované jednání může být obcházením zákona, zabýval v rozsudku ze dne 30. března 2005, č.j. 1Afs 4/2004-100, když uvedl: „Skutkové okolnosti věci nasvědčují tomu, že se o dissimulaci jednat nemůže, neboť se zde zcela evidentně nedostává jejích pojmových znaků. Prodej akcií a jejich zpětný nákup nebyl právním úkonem předstíraným, jímž by strany dávaly najevo něco, co ve skutečnosti nechtějí. ... Tím ovšem nemá být řečeno, že právní úkony prodeje a následné koupě akcií, uskutečněné za účelem snížení daňového základu a s tím spojeného zkrácení výše daně z příjmů, a obejití povinnosti tvorby opravné položky, jsou platnými. Dle názoru Nejvyššího správního soudu jsou tyto úkony neplatné z důvodu obcházení zákona; jde tedy o právní úkony *in fraudem legis* (§ 39 občanského zákoníku). Tyto úkony se nepřičí výslovnému zákazu zákona, neboť žalobci nic nezakazuje prodávat a nakupovat akcie, ale obcházejí povinnost vytvořit opravnou položku: pokud by žalobce akcie neprodal a nazpět nekoupil, nedosáhl by tím snížení ocenění jejich účetní hodnoty z 368,87 Kč na 87,28 Kč, a byl by proto povinen k těmto akciím, u nichž došlo k přechodnému snížení jejich ocenění, vytvořit opravnou položku.

...

Ke kvalifikaci právního úkonu jako úkonu in fraudem legis se nevyžaduje úmyslu účastníků, ale rozhodující je objektivní výsledek právního úkonu (tj. obejití práva). „

[32] V predestinované věci Nejvyšší správní soud považoval za úkony *in fraudem legis* úkony daňového subjektu, kterými daňový subjekt snížil uměle daňový základ a vyhnul se povinnosti vytvořit opravnou položku. V nyní souzené věci žalobce svými zákonem dovolenými úkony přímo snížil daňový základ a tím zkrátil výši daně z příjmů. Jakkoliv lze s žalobcem souhlasit, že žádný z daňových předpisů nepřikazuje žalobci maximalizovat jeho daňovou povinnost, nelze připustit výklad, že jakákoliv daňová „optimalizace“ je přípustná.

[33] Již z ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vyplývá, že správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Tomuto ustanovení odpovídá povinnost daňových subjektů odvádět daň ve správné a stanovené výši.

[34] Podle ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) bod 7. zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období, zvláštní sazba daně z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky pro poplatníky uvedená v § 2 a 17, pokud není v odstavci 1 stanoveno jinak, činí 25 %, a to z podílu na likvidačním zůstatku akcionáře v akciové společnosti, společníka ve společnosti s ručením omezeným, komanditisty v komanditní společnosti a člena družstva ve družstvu, s výjimkou uvedenou v písmenu c).

[35] Ze zjištěného skutkového stavu je patrné, že v době uzavírání smluv o převodu cenných papírů původní akcionáři znali předpokládanou výši likvidačního zůstatku i dobu jeho výplaty a následně uzavřeli smlouvy tak, aby snížili daňový základ a likvidační zůstatek po odečtení zanedbatelné části (zaokrouhleně 1,57 %), byl vyplacen přímo k rukám části původních akcionářů, a to prostřednictvím osob blízkých, resp. osob spojených se žalobcem.

[36] Soud má tak za prokázané, že žalobce si byl vědom předpokládané výše likvidačního zůstatku a tím i výše daně, kterou bude třeba z likvidačního zůstatku v souladu se zákonem odvést. Akcionáři žalobce si tedy byli vědomi přibližné výše své zákonné povinnosti odvést daň a právě za této situace a zcela mimo vší pochybnost se záměrem vyhnout se plnění své daňové povinnosti a maximalizovat svůj vlastní zisk smlouvami uzavřenými v souladu se zákonem snížili základ daně, čímž popřeli smysl zákona o daních z příjmů, tedy řádné zdanění příjmů vymezených tímto zákonem. Maximalizace osobního majetkového prospěchu byla jediným smyslem celé transakce. Pokud by původní akcionáři chtěli eliminovat ekonomické riziko, mohli postoupit cenné papíry kdykoliv v průběhu likvidace. O účelovosti jejich postupu svědčí totiž právě to, že tak činili až ve chvíli, kdy již byla známa výše likvidačního zůstatku a byla připravena valná hromada společnosti, která měla již definitivně rozhodnout o rozdělení likvidačního zůstatku.

[37] Úkony akcionářů žalobce byly dle názoru soudu vedeny výlučně snahou a úmyslem vyhnout se zdanění příjmu podle zákona, resp. získat ve svůj prospěch likvidační zůstatek v maximální částce. O tom svědčí nejenom doba splatnosti kupní ceny cenných papírů a uzavření smluv mezi osobami blízkými, ale i vzájemné převody akcií mezi původními akcionáři. Úmyslem původních akcionářů žalobce bylo uměle snížit základ daně a obejít tak povinnost odvést z likvidačního zůstatku daň v zákonné výši.

[38] Zcela nepřipadný je argument žalobce s možným zdaněním platu zaměstnanců. V případě žalobce nešlo o hypotetickou výši likvidačního zůstatku, kterou by snad správce

daně volnou úvahou dovodil. V souzené věci bylo dne 10.3.1999 oznámeno v Obchodním věstníku svolání valné hromady žalobce, která měla rozhodovat o rozdělení likvidačního zůstatku. Dle ustanovení § 187 odst. 1 písm. i) zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění účinném v době svolání valné hromady, do působnosti valné hromady náleží rozhodnutí o zrušení společnosti s likvidací, jmenování a odvolání likvidátora, včetně určení výše jeho odměny, schválení návrhu rozdělení likvidačního zůstatku. Nicméně valná hromada pro účely rozdělení likvidačního zůstatku nemůže být svolána dříve než po ukončení likvidace (srov. ust. § 75 odst. 1 obchodního zákoníku v dobovém znění: *Ke dni skončení likvidace sestaví likvidátor účetní závěrku a předloží ji společníkům ke schválení spolu s konečnou zprávou o průběhu likvidace a návrhem na rozdělení majetkového zůstatku, jenž vyplýne z likvidace (likvidační zůstatek), mezi společníky.*) Z uvedeného je zřejmé, že jestliže byly smlouvy o převodu cenných papírů uzavřeny v době svolávání valné hromady k rozdělení likvidačního zůstatku, museli mít akcionáři k dispozici již návrh na rozdělení likvidačního zůstatku, účetní závěrku a konečnou zprávu o průběhu likvidace. Není zde tedy zdaňován hypotetický likvidační zůstatek.

[39] Soud v této rovině uzavírá, že dospěl k závěru, že úmyslem žalobce, resp. původních akcionářů žalobce, bylo úkony, které se nepříčí výslovnému zákazu zákona, obejít v situaci, kdy mu byl znám budoucí základ daně a tím i daňová povinnost, stanovení daně v řádné výši, neboť pokud by nedošlo k převodům cenných papírů, nedosáhl by žalobce snížení likvidačních zůstatků některých akcionářů a byl by proto povinen zaplatit daň v částce vypočítané z nesníženého základu daně.

[40] Postup žalovaného ve smyslu aplikace ustanovení § 39 občanského zákoníku je plně v souladu s názory zaujatými Nejvyšším správním soudem, ať již v předcházejícím kasačním rozhodnutí v souzené věci, nebo v již jednou citovaném rozhodnutí ve věci sp.zn. 1Afs 4/2004, ve kterém uvedl, že *„Na právní úkony absolutně neplatné ve smyslu § 39 občanského zákoníku (ať již pro rozpor se zákonem, jeho obcházení, nebo pro rozpor s dobrými mravy) nedopadá § 2 odst. 7 daňového řádu, neboť ten se týká toliko dissimulace. Otázku, zda je právní úkon neplatný či nikoliv, má správce daně buď vyřešenu pravomocným rozhodnutím soudu, nebo-při absenci takového rozhodnutí-si ji sám posoudí jako předběžnou ve smyslu § 28 odst. 1 daňového řádu.“*

[41] Jakkoliv se formulace žalovaného o neplatnosti právních úkonů „z daňové hlediska“ jeví nesprávnou, neboť právní úkon je buď platný nebo neplatný, jedná se toliko o formulační vadu, která v žádném případě nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a bylo by přepjatým formalismem soudu, pokud by pro takovou vadu zrušil napadené rozhodnutí. V napadeném rozhodnutí se žalovaný řádně vyrovnává s důvody, pro které považuje posuzované právní úkony za neplatné, svůj názor ohledně neplatnosti opírá o případné ustanovení občanského zákoníku. Důvody neplatnosti tedy posoudil řádně ve smyslu případných právních předpisů a skutečnost, že z důvodů posuzování věci na základě ustanovení § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků označil úkony za neplatné z daňového hlediska není rozhodné. Naopak taková formulace spíše zdůrazňuje, že neplatnost právních úkonů byla shledána v rámci daňového řízení.

[42] Ze shora uvedených důvodů neshledal soud námitky proti právnímu posouzení věci žalovaným jako důvodné.

V.c K prekluzi práva

[43] Argumentaci žalobce ohledně prekluze práva neshledal soud případnou. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 16. 3. 2011, tedy v době, kdy již byl účinný zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nabyl účinnosti 1.1.2011.

[44] Podle ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

[45] Na prvním místě tedy bylo posoudit, zda správci daně uplynula lhůta pro vyměření daně podle zákona o správě daní a poplatků.

[46] Podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.

[47] Podle odst. 2 cit. ustanovení, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

[48] Podle ust. § 41 s.ř.s. stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.

[49] Z citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků je zřejmé, že „... vyměřit a doměřit daň lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání...“

[50] Nejvyšší správní soud se v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, čj. 7 Afs 20/2007-73, č. 2055/2010 Sb. NSS mimo jiné vyjadřoval i ke lhůtě dle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a to tak, že uvedl, že „*Jiný je ovšem charakter konečné desetileté prekluzivní lhůty pro vyměření (doměření) daně upravené v ustanovení § 47 odst. 2 věty druhé daňového řádu, v němž se stanoví: Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do*

deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Z dikce tohoto ustanovení je patrné, že zde daňový řád nepřipouští možnost, že by tato lhůta, která je vždy konečným limitem pro možnost změny daňové povinnosti (ať už ve prospěch nebo v neprospěch daňového subjektu) a kterou není možné přerušit jakýmkoliv úkonem správce daně (jinou otázkou je možnost stavění jejího běhu podle § 41 s. ř. s.), mohla být modifikována či ponechána stranou na základě jiného ustanovení daňového řádu.“

[51] Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č.j. 1 Afs 9/2008-59 konstatoval, že „*lhůtu pro vyměření (doměření) daně není možné počítat pouze podle daňového řádu, ale v případě soudního řízení je nutné zohlednit i ustanovení soudního řádu správního: po dobu soudního řízení se tříletá lhůta pro vyměření (doměření) daně staví a její běh pokračuje až po pravomocném skončení řízení před soudem. Jelikož se jedná o stavění lhůty (nikoliv o její přerušování, kdy lhůta po odpadnutí překážky běží od začátku), část lhůty, která uběhla před zahájením soudního řízení a část lhůty, která uběhla po něm, se sčítají.“*

[52] Případně obdobně již v dřívějším rozhodnutí č.j. 1 Afs130/2004-90, ze dne 15.12.2005, uvedl Nejvyšší správní soud: „*Krom toho se Nejvyšší správní soud neztotožňuje se žalovaným ani v tom, že lhůta pro vyměření daně uplynula k 31. 12. 2003: žalovaný zde zapomíná na ustanovení § 41 s. ř. s., podle něž po dobu řízení před soudem neběží mj. lhůty pro zánik práva ve věcech daní. Toto ustanovení se přitom vztahuje jak na běh lhůt subjektivních, tak na běh lhůt objektivních. Žalovaný má pravdu v tom, že desetiletá lhůta počítaná od konce zdaňovacího období, v němž žalobci vznikla povinnost podat daňové přiznání, by uběhla dne 31. 12. 2003. Ve věci však bylo dne 25. 4. 2001 zahájeno řízení před Krajským soudem v Plzni a okamžikem účinnosti soudního řádu správního, tj. 1. 1. 2003, se zastavila zákonná lhůta k vyměření daně, a to jak tříletá subjektivní běžící od 31. 12. 2001 (tj. od konce toho roku, v němž žalovaný dne 26. 2. 2001 zamítl žalobcovu odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru), tak desetiletá objektivní běžící od 31. 12. 1993. V případě, že by v dalším řízení před soudem bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, by tak objektivní lhůta, která by jinak skončila 31. 12. 2003, běžela ještě rok od právní moci rozhodnutí správního soudu. Žalovanému by byla zachována i subjektivní lhůta, která by jinak skončila 31. 12. 2004: hypoteticky by totiž běžela ještě dva roky od právní moci rozhodnutí soudu. Jelikož však subjektivní lhůta vždy končí nejpozději s koncem lhůty objektivní, správce daně by mohl využít k doměření daně jen zbývající výše zmíněný jeden rok.“ Jakkoliv se citovaný rozsudek prioritně týkal jiné právní otázky, závěry Nejvyššího správního soudu ohledně běhu lhůty jsou vyjádřeny mimo vší pochybnost.*

[53] Z výše citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků a soudního řádu správního a z na citovaná ustanovení navazující judikatury je patrné, že ohledně prekluzivní desetileté lhůty ve spojení s § 41 s. ř. s. judikatura dovodila, že neběží-li po dobu řízení před soudem lhůty pro zánik práva ve věcech daní, neběží ani konečná desetiletá lhůta.

[54] Při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí se tedy soud musel nejprve vyrovnat s možností prekluze podle zákona o správě daní a poplatků. Nejprve soud přezkoumal běh desetileté prekluzivní lhůty. Běh lhůty byl stavěn soudními řízeními vedenými u Krajského soudu v Brně pod sp.zn. 29Ca 364/2002, a to od 13.11.2002 do 6.10.2004 (22 měsíců a 23 dní), dále u Nejvyššího správního soudu ve věci sp.zn. 2 Afs 204/2004 od 19.10.2004 do 25.8.2006 (22 měsíců a 6 dní), u Krajského soudu v Brně pod sp.zn. 30Ca 89/2007 od 11.4.2007 do 4.6.2009 (25 měsíců a 24 dnů), u Nejvyššího správního soudu pod sp.zn. 8 Afs 66/2009 od 18.6.2009 do 22.6.2010 (12 měsíců a 4 dny) a konečně opět u Krajského soudu v Brně pod sp.zn. 30Af 53/2010 od 22.6.2010 do 23.8.2010 (2 měsíce a 1 den). Celkem tedy

jednotlivá řízení před soudy obou stupňů trvala 7 let a 28 dnů, přičemž po tuto dobu ze shora uvedených důvodů neběžela lhůta dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nelze tedy dospět k závěru, že by uplynula desetiletá prekluzivní lhůta.

[55] Ohledně tříleté lhůty shledal soud, že tato lhůta měla uplynout dne 31.12.2003. Běh této lhůty byl stavěn dne 13.11.2002 a k tomuto dni zbývalo z tříleté lhůty 12 měsíců a 27 dnů. Třináct dnů z lhůty uplynulo v mezidobí mezi právní mocí rozsudku ve věci 29Ca 364/2002 a podáním kasační stížnosti proti tomuto rozhodnutí. Od právní moci rozhodnutí ve věci 2 Afs 204/2004, tedy ode dne 25.8.2006 běžela správci daně lhůta v délce 12 měsíců a 14 dnů. V průběhu této lhůty byly učiněny úkony správce daně v odvolacím řízení – výsledky svědků (listopad 2006), u nichž byl přítomen zástupce žalobce, resp. o nichž byl žalobce zpraven. V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č.j. 2 Afs 52/2005 – 94 (č. 953/2006 Sb. NSS) Nejvyšší správní soud charakterizoval úkon dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu obecně tak, že „*musí být nutně výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem.*“, což dle názoru soudu výsledky svědků beze zbytku splňují. Tedy tříletá lhůta počala opětovně běžet 31.12.2006.

[56] Tato lhůta byla opětovně stavěna dne 11.4.2007, tedy po uplynutí necelých 4 měsíců od počátku jejího běhu, a to žalobou proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9.2.2007, žalobci doručeno 12.2.2007. Po opětovném rozběhnutí lhůty dne 23.8.2010 bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí, které nabylo právní moci 16.3.2011, tedy zcela ve lhůtě, jež počala běžet 31.12.2006, a to aniž soud byl nucen hodnotit vliv výzvy žalovaného ze dne 7.12.2010 na běh prekluzivní lhůty.

[57] Je tedy zřejmé, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně neuplynula před účinností nového daňového řádu. Soud se tedy musel zabývat otázkou, zda nastala prekluze práva vyměřit daň ve smyslu ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu, dle kterého lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

[58] Jakkoliv je soudu známo normované znění ustanovení § 148 odst. 4, daňového řádu, které upravuje stavění lhůt pro vyměření daně, neshledal soud důvod odchýlit se od původně v judikatuře Nejvyššího správního soudu zaujatých právních názorů. Ač by bylo lze ze systematického řazení ustanovení odst. 5 za úpravu stavění lhůt dovodit, že na běh času dle odst. 5 nemá vliv stavění lhůt ve smyslu odst. 4 citovaného ustanovení, dospěl soud k závěru, že podobný výklad nemá oporu v ustanovení § 41 s.ř.s. Citované ustanovení s.ř.s. totiž nijak nereflektovalo změnu daňového řádu a nebyla pro lhůtu dle ustanovení § 148 stanovena žádná výjimka z pravidla obsaženého v citovaném ustanovení s.ř.s. Soud ani nedospěl k závěru, že by daňový řád byl ve vztahu k s.ř.s. předpisem speciálním, když právě naopak má za to, že s.ř.s. je s ohledem na charakter soudního přezkumu oním zvláštním předpisem ve vztahu obecnosti a speciality. V této souvislosti pak nezbyvá, než odkázat na obecnou zásadu právní *Lex posterior generali non derogat legi priori speciali*, tedy pozdější obecný zákon neruší předchozí zákon speciální.

[59] Z tohoto důvodu neshledal soud, že by nastala prekluze práva dle ustanovení § 148 daňového řádu, protože ze všech shora uvedených důvodů neshledal námitku prekluze práva vyměřit daň důvodnou.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[60] Lze uzavřít, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem. Žalobní námitky, uplatněné žalobcem, nejsou důvodné, protože soudu nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zamítnout.

[61] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u č e n í : 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 Brně dne 29.2.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu