



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce **FORTEL-TRI spol. s r.o.**, se sídlem v Těrlicku, Horní Těrlicko 788, zastoupeného Mgr. Alexandrem Wojnarem, advokátem se sídlem v Českém Těšíně, Havlíčkova 190/12, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 9.2.2010 č.j. 9507/09-1202-802360, ve věci daně z příjmů,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 9.2.2010 č.j. 9507/09-1202-802360 se pro vady řízení **z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 6.800,- Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Alexandra Wojnara, se sídlem v Českém Těšíně, Havlíčkova 190/12.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 9.2.2010 č.j. 9507/09-1202-802360, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Havířově ze dne

1.9.2009 č.j. 68383/09/370911804139, jímž byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, v níž uvedl, že žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Havířově (dále jen správce daně), kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2006 na základě závěru správce daně o nemožnosti uznat vynaložený náklad žalobce na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v částce 5.000.000,- Kč plynoucí z uzavřené opční smlouvy ze dne 14.5.2004, když dle žalovaného je tato opční smlouva absolutně neplatným právním úkonem. Ačkoliv žalobce ve svém odvolání uvedl dostatek přesvědčivých právních argumentů svědčících o platnosti a účinnosti uzavřené opční smlouvy, žalovaný k těmto argumentům nepřihlédl a nijak se jimi meritorně nezabýval, pouze se spokojil s opakovaným konstatováním týkajícím se jeho závěru o absolutní neplatnosti opční smlouvy. V další části žaloby se žalobce zabýval aspekty právního institutu opce a jeho právním rámcem. Závěrem žaloby žalobce označil za nesprávný postup žalovaného, který si jednostranně učinil neobjektivní vlastní úsudek v otázce platnosti daného právního úkonu, což vedlo ke zkrácení práv žalobce na správné stanovení jeho daňové povinnosti za rok 2006.

Žalovaný ve vyjádření uvedl především odkaz na odůvodnění napadeného rozhodnutí, když podstatná část žalobních námitek byla již uplatněna jako námitky v odvolání. Dále žalovaný setrval na svém právním názoru, že žalobcem předložená opční smlouva není z hlediska své povahy a svého obsahu opční smlouvou. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že dne 23.1.2009 byla Finančním úřadem v Havířově jako správcem daně (dále jen správce daně) u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2006. Dle Zprávy o daňové kontrole správce daně neuznal jako výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP) výdaj ve výši 5.000.000,- Kč, který žalobce zaúčtoval do daňově účinných nákladů roku 2006 s textem „zmařená opce“. Podle správce daně však došlo k rozhodným skutečnostem týkajícím se nemožnosti získat nemovitosti do vlastnictví v souvislosti s opční smlouvou uzavřenou dne 14.5.2004 již v roce 2004. V protokolu o ústním jednání ze dne 31.8.2009 č.j. 66657/09/370931801166 správce daně změnil text uvedený ve Zprávě o daňové kontrole týkající se neuznání výdaje vyplývajícího z opční smlouvy tak, že uvedl, že *na základě předložené dokumentace a sdělení žalobce v protokolech o ústním jednání č.j. 4695/09/370931801166 a č.j. 54005/09/370931801166 a ze samotné opční smlouvy vyplynulo, že podmínky uvedené v této smlouvě nebyly splněny, takže nedošlo k jejímu naplnění a obchodní transakce se neuskutečnila. Žalobci proto v souvislosti s opční smlouvou nevznikly ani žádné výdaje popsané ve smlouvě. Žalobce neprokázal, že náklad ve výši 5.000.000,- Kč byl vynaložen v souvislosti s jeho podnikatelskou činností a v souladu s ust. § 24 odst. 1 ZDP.* Opční smlouva ze dne 14.5.2004 byla uzavřena podle ust. § 269 odst. 2

zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, v platném znění (dále jen Ob.Z.) mezi žalobcem jako budoucím prodávajícím z opční smlouvy a V. B. jako budoucím kupujícím z opční smlouvy. Předmětem opční smlouvy je právo prodávajícího za uvedených podmínek prodat kupujícímu nemovitosti specifikované v bodě II smlouvy za sjednanou kupní cenu potom, co tyto nemovitosti nabude prodávající do svého výlučného vlastnictví (prodejní opce), a rovněž povinnost kupujícího ve stanovené lhůtě tyto nemovitosti za sjednanou kupní cenu koupit od prodávajícího do svého výlučného vlastnictví, přičemž za uvedené právo opce (prodejní opci) zaplatí prodávajícímu sjednanou opční úplatu. Z čl. I bod 3. Smlouvy vyplývá povinnost pro prodávajícího nabýt předmětné nemovitosti do svého výlučného vlastnictví nejpozději do dne 30.11.2004, aby následně mohl využít své prodejní opce. V čl. II bodě 2. smluvní strany sjednaly, že budoucí kupní cena předmětných nemovitostí činí 9.000.000,- Kč včetně DPH a kupující má povinnost za tuto kupní cenu nemovitosti od prodávajícího koupit. V čl. II bod 4. je ujednáno, že prodávající je povinen z titulu prodejní opce zaplatit kupujícímu opční úplatu ve výši 5.000.000,- Kč, která je splatná na výzvu kupujícího nejpozději do 30 dnů od podání návrhu na zahájení řízení o povolení vkladu vlastnického práva předmětných nemovitostí ve prospěch kupujícího. V případě uplatnění práva opce prodávajícího nepřevést předmětné nemovitosti nakupujícího, bude opční úplata splatná nejpozději do 60 dnů od zániku práva opce. Z čl. III bod 1. pak vyplývá, že prodejní opce platí ode dne nabytí předmětných nemovitostí do výlučného vlastnictví prodávajícího a trvá do 30.6.2006. V protokolu ze dne 15.6.2009 č.j. 54005/09/370931801166 žalobce uvedl, že po uzavření opční smlouvy zahájil jednání se společností RODZENAK s.r.o. jako současným vlastníkem nemovitostí, které jsou předmětem opční smlouvy, s nímž uzavřel dne 26.6.2004 smlouvu o půjčce a zástavní smlouvu k předmětným nemovitostem. Dne 20.9.2004 uzavřel se jmenovanou společností smlouvu o smlouvě budoucí kupní, následně však zjistil, že na předmětu prodeje vážnou omezení vlastnického práva, která znemožňují kupní smlouvu uzavřít (nájemní vztah, rodinný dům nebyl zkolaudován). Dopisem ze dne 30.11.2004 žalobce informoval budoucího kupujícího z opční smlouvy, že vzhledem k porušení závazku ze strany společnosti RODZENAK s.r.o. není schopen stát se vlastníkem nemovitostí uvedených v opční smlouvě ve lhůtě do 30.11.2004. Na základě uvedených skutečností pak žalobce zaúčtoval do daňové účinných nákladů roku 2006 částku 5.000.000,- Kč s textem „zmařená opce“. Na základě závěrů uvedených ve Zprávě o daňové kontrole ve znění změny uvedené v protokolu ze dne 31.8.2009 č.j. 66657/09/370931801166 vydal správce daně dne 1.9.2009 dodatečný platební výměr, jímž žalobci dodatečně vyměřil daň ve výši 1.200.000,- Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, v němž namítl nesprávnost závěru správce daně, že nedošlo k naplnění smlouvy a obchodní transakce se neuskutečnila, neboť skutečnost, že obchod nemohl uskutečnit, neznamená, že náklady za tím účelem vynaložené nelze považovat za náklady podle ust. § 24 odst. 1 ZDP. Dále vyslovil nesouhlas s názorem správce daně, že nedošlo k naplnění opční smlouvy a provedl výčet provedených úkonů, které byly nezbytné k nabytí nemovitostí. Namítl také nesprávnost závěru, že mu nevznikla povinnost zaplatit kupujícímu opční úplatu ve výši 5.000.000,- Kč, neboť tato povinnost se neváže na skutečnost, že žalobce nabude do svého vlastnictví nejpozději do 30.11.2004 uvedené nemovitosti, ale na opční právo volby vztahující se k následnému prodeji. Jelikož žalobce neuplatnil své právo opce k uzavření realizační smlouvy, právo opce zaniklo, a proto je zřejmé, že žalobce je zavázán a povinen k opční úplatě ze smlouvy (čl. II bod 4. opční smlouvy). Dále žalobce uvedl, že vlastník nemovitostí od počátku postupoval zjevně nečestným a zřejmě i podvodným způsobem. Žalobce podal dne

29.6.2006 u Krajského soudu v Ostravě věřitelský návrh na prohlášení konkursu na majetek dlužníka společnosti RODZENAK s.r.o. a soud konkurs prohlásil. V další části odvolání žalobce argumentoval, z jakých důvodů proúčtoval náklady z neuplatněného práva opce v roce 2006 a nikoli v roce 2004 s tím, že opce může být uplatněna nejpozději v den sjednaný ve smlouvě, tzv. „maturity“. V posuzované věci je tímto dnem den 30.6.2006, tj. den, do kterého trvá prodejní opce (bod III opční smlouvy).

O podaném odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného, který v jeho odůvodnění po konstataci obsahu odvolání, popisu obsahu opční smlouvy dospěl k závěru, že žalobcem předložená opční smlouva není z hlediska své povahy a svého obsahu opční smlouvou, což rozvedl na str. 6 až 8 napadeného rozhodnutí a následně konstatoval absolutní neplatnost předmětné opční smlouvy. Poté se na str. 8 odst. 4 a násl. vypořádal s odvolacími námitkami, především s odkazem na již vyslovený názor o absolutní neplatnosti opční smlouvy.

Podle ust. § 50 odst. 3 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP) odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání.

Podle ust. § 48 odst. 7 ZSDP do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat.

Žalobní námitku, že postup žalovaného, který si jednostranně učinil vlastní úsudek v otázce platnosti právního úkonu, byl nesprávný a vedl ke zkrácení práv žalobce na správné stanovení jeho daňové povinnosti, shledal krajský soud důvodnou. Z ustálené rozhodovací praxe správních soudů vztahující se k průběhu odvolacího řízení vyplývá, že pokud je daňové řízení doplňováno ve smyslu ust. § 50 odst. 3 věta čtvrtá ZSDP a jedná se o doplnění zásadní, nikoliv pouze dílčího charakteru, je nezbytné v souladu s právem daňového subjektu na součinnost v daňovém řízení (garantovaným ust. § 2 odst. 2 a 9 ZSDP) a zásadou dvojinstančnosti řízení seznámit daňový subjekt s výsledky doplněného dokazování, jakož i s výsledkem, k němuž odvolací orgán na základě provedeného doplnění dokazování dospěl. Opačný postup odvolacího orgánu ve svém důsledku představuje krácení shora uvedených práv daňového subjektu (srov. přiměřeně např. rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18.2.2008 č.j. 15Ca 162/2007-112). Rovněž je vhodné na tomto místě zmínit judikát Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 27.5.2005 č.j. 4 Afs 34/2003-74, podle kterého *dospěje-li odvolací orgán po doplnění dokazování k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, seznámí s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. Ten poté v souladu s ust. § 48 odst. 7 ZSDP může ještě v průběhu odvolacího řízení doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, formulovat nové námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci případně vyloučily. Nerespektuje-li odvolací orgán takový postup, porušuje zásadu dvojinstančnosti.* K uvedené judikatuře správních soudů krajský soud doplňuje, že předpokladem povinnosti odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s jiným právním posouzením, k němuž dospěl odvolací orgán, nemusí být nutně doplnění dokazování. Úplně stejná (ve svých důsledcích) situace pro daňový subjekt nastane, jestliže, aniž by bylo jakkoliv doplňováno daňové řízení, dospěje odvolací orgán na základě obsahu správního spisu k jinému právnímu názoru než prvoinstanční správní

orgán. Předpokladem realizace práva daňového subjektu vyplývajícího z ust. § 48 odst. 7 ZSDP, tj. práva moci až do rozhodnutí doplňovat údaje odvolání a pozměňovat ho, je vědomost o jiném od prvostupňového správce daně odlišném právním hodnocení věci, k němuž dospěl odvolací orgán. V posuzované věci bylo toto procesní právo žalobce vyplývající z § 48 odst. 7 ZSDP postupem žalovaného zkráceno. Žalobce obsahem svého odvolání reagoval na právní závěry správce daně vyjádřené ve Zprávě o daňové kontrole, která byla podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru. Ve Zprávě o daňové kontrole ani v jejím dodatku, tj. protokolu ze dne 31.8.2009, správce daně nedospěl k závěru o absolutní neplatnosti opční smlouvy, naopak věc posuzoval hmotněprávně podle ustanovení ZDP. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí vyslovil zcela jiný hmotněprávní názor, když předmětnou opční smlouvu shledal od počátku za absolutně neplatnou. Ve světle tohoto svého právního názoru se pak vypořádal s námitkami žalobce v podstatě formálním způsobem, neboť uvedené námitky směřovaly proti zcela jiným závěrům, které učinil správce daně. Provedený postup nejen, že zkrátil žalobce na jeho procesním právu vyplývajícím z ust. § 48 odst. 7 ZSDP, ale také porušil zásadu dvojinstančnosti řízení a zásadu součinnosti (§ 2 odst. 2 a 9 ZSDP).

Za této procesní situace shledal krajský soud nepřipadným vyjadřovat se k dalším žalobním bodům, zejména pokud jde o posouzení opční smlouvy, aby nepředjímal jakékoliv právní názory před tím, než bude žalovaným znovu rozhodnuto v dalším řízení.

Z uvedených důvodů krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.). Současně krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobci, který měl ve věci úspěch, vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč a za právní zastoupení, a to za 2 úkony právní služby po 2.100,- Kč a 2x režijní paušál po 300,- Kč (ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Celkově činí náhrada nákladů řízení částku 6.800,- Kč. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.) týkající se právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů (srov. ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 160 odst. 1 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 26. ledna 2012

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu