



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Jedličkové a soudců JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D. a Mgr. Milana Procházky v právní věci žalobkyně **Veletrhy Brno, a.s.**, IČ: 25582518, se sídlem Výstaviště 1, Brno, zastoupené JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem v Ostravě, Kosmova 20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 25.3.2008, č.j. 5431/08-1200-700696, **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 25.3.2008, č.j. 5431/08-1200-100696 změnil rozhodnutí Finančního úřadu Brno I, dodatečný platební výměr ze dne 26.6.2000, č.j.: 103471/00/288913/3044, tak, že dodatečně vyměřenou daň změnil z částky 46.408.830,- Kč na částku 39.925.470,- Kč. Z odůvodnění citovaného rozhodnutí mimo jiné vyplývá, že správce daně zjistil, že žalobkyně měla ke dni 6.12.1996 zaúčtováno 313.983 ks akcií emitenta Veletržní finanční, a.s. v celkové hodnotě 115.179.935,85 Kč. Uvedené ocenění výrazně neodpovídalo aktuálnímu kurzu na veřejných trzích cenných papírů, které se pohybovalo v rozpětí 53,- Kč až 68 Kč za akcii, zatímco cena jedné akcie zjištěná váženým aritmetickým průměrem v účetnictví žalobkyně činila 368.87 Kč. Dne 12.12.1996 došlo

k převodu 290.000 ks akcií na dceřinnou společnost BVV DIVES – kapitálový trh, a.s., za kupní cenu 18.560.000,- Kč (tj. 64,- Kč za akcii). Do účetních nákladů byla uplatněna nabývací cena akcií ve výši 106.971.419,46 Kč. Nabývací cena akcií byla uplatněna dle § 24 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků ve výši 99.876.876,40 Kč. Dne 17.12.1996 byly předmětné akcie ve stejném množství a za stejnou cenu převedeny z dceřinné společnosti zpět do vlastnictví žalobkyně. Kupní ceny akcií nebyly při jejich převodech peněžitou formou uhrazeny, vzájemné pohledávky byly vyrovnány zápočtem. Prodejem bylo dosaženo ocenění 290.000 ks akcií jejich momentálním tržním kurzem, čímž se snížilo na 87,28 Kč za akcii. Žalovaný odkázal na stanovisko správního orgánu prvního stupně, že se v daném případě jednalo o účelovou transakci ke snížení hodnoty cenných papírů dle aktuálního kurzu, ačkoliv dle účetních předpisů měla být v takovém případě použita opravná položka, která nemůže ovlivnit základ daně z příjmů příslušného období. K obsahu námitek žalobkyně v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně týkajících se předmětu žalobního návrhu žalovaný poukázal na stanoviska Krajského soudu v Brně v rozsudku ze dne 6.2.2008, sp. zn. 29 Ca 302/2005, a rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 30.3.2005, sp. zn. 1 Afs 4/2004, podle nichž jsou předmětné úkony prodeje a následné koupě akcií uskutečněné za účelem snížení daňového základu absolutně neplatné z důvodu obcházení zákona ve smyslu ustanovení § 39 občanského zákoníku. Od samého počátku tak z těchto úkonů nemohla vzniknout žádná subjektivní práva ani povinnosti. V důsledku toho nemohlo dojít ani ke snížení základu daně promítnutím pořizovací ceny akcií mezi daňově uznatelné náklady a následnému snížení daňové povinnosti. Žalovaný dále uvedl, že prodej akcií ze dne 12.12.1996 je ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 a ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nutné posuzovat rovněž s ohledem na související skutečnosti. Prodané akcie byly po třech dnech převedeny zpět do vlastnictví žalobkyně, kdy prodej v důsledku zpětného nákupu nevedl ke změně struktury aktiv žalobkyně ani k pozbytí podílu na společnosti Veletržní finanční, a.s. Kupní ceny při prodeji i zpětném nákupu byly totožné, což potvrzuje propojenost obou úkonů. Transakce byla realizována se společností, která je ze 100 % vlastněna žalobkyní, která tak měla nad akciemi kontrolu i po dobu jejich vlastnictví dceřinnou společností. Pro dceřinnou společnost žalobkyně pak neměl nákup a prodej akcií žádný ekonomický dopad, převod byl proveden pouze pro potřeby žalobkyně. Žalobkyně měla prokazatelně dlouhodobý zájem na udržení své majetkové účasti ve společnosti Veletržní finanční, a.s., což vyplývá ze zaúčtování předmětných akcií na účet finančních investic (s předpokládanou držbou delší než jeden rok) i z nákupu dalších 80.000 ks akcií stejného emitenta v březnu 1996 za cenu 450 Kč za akcii. Žalobkyně tak nezohledňovala při prodeji dne 12.12.1996 skutečnou hodnotu akcií, ale pouze jiný zájem, kterým bylo snížení ocenění se současným zkrácením daně z příjmů. Při stanovení daně je třeba vždy vzít v úvahu skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně. Pro účely správného stanovení daně pak nebylo možné hodnotit prodej akcií jako jediný účetní případ a z tohoto vyvozovat daňové důsledky. Prostá aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) zákona o dani z příjmů na předmětný prodej nepřichází v úvahu. Podle ustanovení § 24 odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví berou účetní jednotky při oceňování majetku a závazků a při účtování o výsledku hospodaření za základ rizika, ztráty a znehodnocení, které se týkají majetku a závazků a jsou účetním jednotkám ke dni sestavení účetní závěrky známy. Cenné papíry se ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví oceňují cenami pořízení, ocenění se v účetnictví upravuje o položky vyjadřující rizika, ztráty a znehodnocení. Zásady pro tvorbu a používání opravných položek upravuje čl. XII Úvodních ustanovení Postupů účtování pro podnikatele – Opatření č.j. V/20 100/1992 ze dne 15.července 1992 (dále jen „Opatření“). Opravné položky se k účtům majetku vytvářejí v případě, kdy je na podkladě inventarizace zjištěno snížení ocenění majetku, které má trvalý charakter. Pro cenné papíry dále platí čl. III. odst. 11, podle něhož se o přechodném snížení ocenění investičního majetku účtuje v rámci

účetních knih pomocí opravných položek na účtech účtové skupiny 09. Účetní předpisy tak dle závěru žalovaného závazným způsobem stanoví postup účetní jednotky, jejíž majetek snížil přechodně své ocenění. Ocenění cenných papírů musí být evidováno v původní ceně pořízení a ke korekci se použijí opravné položky vytvořené na samostatném účtu. Žalobkyni bylo v závěru účetního období známo, že vzhledem k vývoji kurzů akcií bude nevyhnutelná tvorba opravné položky ve výši cca 90.000.000,- Kč k 31.12.1996 a nebude ji možné uplatnit jako daňově uznatelný náklad, což vyplývá z ustanovení § 24 odst. 2 písm. i) a § 25 odst. 1 písm. v) zákona o dani z příjmů. K popisu standardního účetního postupu při vykázání přechodného snížení ocenění majetku k datu účetní závěrky žalovaný dodal, že zákon o daních z příjmů stanovuje v ustanovení § 23 odst.10, že se při zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu (zákon o účetnictví). Dodržování platných účetních předpisů a postupů je proto i z hlediska stanovení základu daně z příjmů právnických osob obligatorní. Žalovaný dále uzavřel, že právní úkony prodeje a následného zpětného nákupu stejného počtu akcií s totožnou kupní cenou tak byly uskutečněny za účelem obcházení tvorby opravné položky, kterou byla žalobkyně povinna podle účetních předpisů k datu 31.12.1996 vytvořit. Objektivním výsledkem těchto právních úkonů bylo snížení ocenění akcií provedené tak, aby se promítlo v daňově účinných nákladech zdaňovacího období 1996 v režimu ustanovení § 24 odst.2 písm.w) zákona o daních z příjmů. Platnost právních úkonů prodeje a zpětného nákupu akcií posoudil odvolací orgán v mezích svého oprávnění dle ustanovení § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků jako předběžnou otázku a dospěl k závěru, že z důvodu obcházení zákona jsou úkony neplatné. Tyto úkony se dle závěrů žalovaného nepříčí výslovnému zákazu zákona, nicméně obcházejí povinnost vytvořit opravnou položku dle ustanovení § 26 odst. 3 zákona o účetnictví. Prodej a následný nákup akcií tak nezakládaly jakožto absolutně neplatné právní úkony žádná subjektivní práva a subjektivní povinnosti. Nabývací cena akcií zaúčtovaná do nákladů ve výši 99.876.876,40 Kč tak není daňově uznatelným nákladem dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) a odst. 7 zákona o dani z příjmů a nelze ji zohlednit při stanovení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1996. Tímto hodnocením žalovaný napravit jakožto odvolací orgán v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vadu v posouzení účetního případu podle ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a § 23 odst. 3, odst. 10 a § 24 odst. 2 písm. r) zákona o dani z příjmů, které uvedl správní orgán prvního stupně. K námitce žalobkyně, že převody akcií byly ve Středisku cenných papírů uskutečněny, žalovaný uvedl, že posouzení právních úkonů jako úkonů absolutně neplatných bylo provedeno v daňovém řízení pouze pro jeho účely, uskutečněný převod akcií na tomto posouzení nic nemění. K tvrzení žalobkyně, že účelem provedení transakce bylo rovněž oživení veřejného trhu o obchodování s předmětnými akciemi žalovaný dospěl k závěru, že převod akcií nebyl vůbec Střediskem cenných papírů publikován, stejně tak jako Burzou cenných papírů Praha. Převody akcií tak neovlivnily následné obchodování s touto emisí a nemohly přispět k oživení zájmu investorů. Tvrzení o vlivu na ziskovost prodeje v roce 1999 považuje žalovaný za neprokázané a nelze jej akceptovat ani po stránce logické. K námitce žalobkyně, že rozhodnutí prodat akcie již v roce 1996 vedlo žalobkyni s ohledem na budoucí záměry zákonodárce, uvedl žalovaný, že pokud by žalobkyně přistoupila k prodeji akcií za účelem ukončení majetkové účasti ve společnosti Veletržní finanční, a.s., v důsledku využití právní úpravy zákona o dani z příjmů před provedenou novelizací k 1.1.1997, byl by tento postup zcela legální. Žalobkyně však neměla v úmyslu svoji účast ve společnosti Veletržní finanční, a.s. ukončit, neboť prodej byl propojen s následným zpětným nákupem. Při srovnání prodeje předmětných akcií žalobkyni v roce 1996 a v roce 1999 je zřejmé, že forma prodeje, způsob provedení, kupní cena i forma úhrady dokládají zcela odlišný přístup k těmto prodejům. Z prodejní ceny akcií v roce 1999 ve výši 664,- Kč za akcii je zřejmé, že snížení ceny akcií v roce 1996 bylo pouze dočasné, mělo být řešeno opravnou položkou a nedošlo by

tak k nesprávnému ovlivňování základu daně. V žalobou napadeném rozhodnutí se žalovaný dále podrobně zabýval dalšími námitkami a skutečnostmi ve vztahu k vyměření základu daně a výše daňové povinnosti, kdy však tyto závěry žalovaného nejsou v žalobě napadány a nemají vliv na posouzení a rozhodnutí soudu v dané věci.

Proti citovanému rozhodnutí podala žalobkyně dne 26.5.2008 žalobu, kterou odůvodnila následovně. Přestože žalovaný změnil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ve prospěch žalobkyně, nevyhověl odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v plném rozsahu. Z ustanovení § 48 odst. 1 a § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vyplývá zásada dvouinstančnosti daňového řízení. Dle názoru žalobkyně žalovaný jakožto odvolací orgán nemůže sám nebo prostřednictvím správce daně doplňovat výsledky daňového řízení a odstraňovat jeho vady v neomezeném rozsahu. Doplňování daňového řízení nelze připustit tehdy, pokud by se mělo týkat rozsáhlého okruhu skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. V dané věci žalovaný rozhodl na základě své právní úvahy o disimulaci dle ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, i když se dle názoru Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Brně o disimulaci nejednalo. Za situace, kdy předchozí rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno Krajským soudem v Brně, měl žalovaný rovněž v novém řízení zrušit rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, který by pak následně ve věci znovu rozhodl. Žalobce by pak mohl reagovat na nové posouzení věci. Žalovaný i správní orgán prvního stupně tak porušili ustanovení § 2 odst. 1 až 3, § 16 odst. 4 písm. c) a písm. f) a odst. 8, § 31 odst. 1 až 4, § 48 a § 50 odst. 3 a odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, když nepostupovali v souladu se zákonem a hodnocení důkazů neproběhlo v souladu se zákonem. Žalobkyni nebylo umožněno se vyjádřit k přehodnocenému právnímu názoru žalovaného ani navrhnout další důkazy, dále pak bylo žalobci zabráněno podat odvolání. Z napadeného rozhodnutí je dále patrná snaha žalovaného účelově aplikovat zákon o daních z příjmů, po jeho novelizaci zákonem č. 210/1997 Sb., na jehož základě se stala ztráta z prodeje cenných papírů daňově neuznatelnou, na období roku 1996, kdy ztráta z prodeje cenných papírů byla relevantní. Důvodem pro zvýšení základu daně uváděným v napadeném rozhodnutí má být obcházení zákona o účetnictví žalobkyní. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí uvádí, že realizovaný prodej akcií nevedl ke změně struktury aktiv žalobce, kupní ceny při prodeji i opětovném nákupu byly totožné, přičemž cena byla stanovena dle tržního kurzu a hodnota cenných papírů byla nepochybně vyšší, a že prodej a zpětný nákup cenných papírů byly realizovány se společností, která byla vůči žalobkyni v postavení ovládané osoby, čímž měla žalovaná nad převedenými akciemi kontrolu po celou dobu jejich vlastnictví dceřinnou společností. Uvedená tvrzení jsou dle názoru žalobkyně nepravdivá, neprokázaná či irelevantní pro posouzení daňové uznatelnosti částky ve výši ceny pořízení akcií v okamžiku jejich prodeje do nákladů. Žalobkyně dále v žalobě podrobně popsala situaci při obchodování s cennými papíry na počátku devadesátých let dvacátého století, tehdy platnou právní úpravu, včetně důvodů zákona č. 210/1997, dle jehož znění již nebyla ztráta z prodeje cenných papírů daňově relevantní, a dopadu této nové právní úpravy na chování subjektů obchodujících s cennými papíry. V této souvislosti pak žalovaná přistoupila k prodeji neztrátovějších cenných papírů ke konci roku 1996. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného v napadeném rozhodnutí, že prodej a následná koupě předmětných cenných papírů stejného počtu a za stejnou cenu byla uskutečněna za účelem obcházení tvorby opravné položky k 31.12.1996, která byla dle § 24 odst. 2 písm. i) a § 25 odst. 1 písm. v) zákona o dani z příjmu daňově neúčinná. Žalobkyně nevidí jediný důvod, proč by se měla snažit vyhnout vytvoření opravné položky, které nemá na stav finančních prostředků žádný vliv. Opravná položka má pouze korigovat hodnotu majetku zachyceného v účetnictví ke dni sestavování účetní závěrky na reálnou výši a vytváří se pouze tehdy, pokud by hodnota majetku zachycená v účetnictví neodpovídala reálné

hodnotě majetku ke dni sestavení účetní závěrky. Žádný právní předpis nebrání obchodu mezi účastníky se zbožím legálně nabytým a obchodovatelným, a to zcela bez ohledu na jejich majetkové a personální propojení. Dle názoru žalobkyně je logické, že názory a záměry majoritního akcionáře jsou shodné se záměry ovládané společnosti. Již samotný prodej akcií vedl k legálnímu snížení rizika finanční ztráty. Není tedy pravdivé tvrzení žalovaného, že prodej by bez následného nákupu nebyl realizován. Daňové ztráty bylo dosaženo již prodejem v roce 1996 a další nákup akcií tak není relevantní. Důvodem nákupu pak byla nízká cena cenných papírů v důsledku extrémně nízké cenové hladiny. K prodeji i následné koupi cenných papírů tak vedly žalobkyni zcela odlišné ekonomické důvody. Na postavení žalobkyně ani její daňové povinnosti by se nic nezměnilo ani v případě, že by k prodeji cenných papírů došlo až v roce 1997, později nebo vůbec. Dle názoru žalobkyně by dal výklad použitý žalovaným v napadeném rozhodnutí prostor pro možnost finančních úřadů označit jakýkoliv ztrátový prodej za neplatný ex tunc pro nesplnění libovolné banální povinnosti spojené s vlastnictvím věci. Takovýto postup by byl nepřiměřeným zásahem do Listinou zaručených práv a svobod. Racionální jednání žalobce, jehož cílem byla legální daňová optimalizace, nenaplnilo zákonné a judikaturou vymezené (nálezn Ústavního soudu ze dne 1.4.2003, sp. zn. II. ÚS 119/01, rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29.4.1999, sp. zn. 2 Cdon 1659/97) znaky institutu obcházení zákona, jelikož nenastal žádný nežádoucí výsledek a důsledky úkonů žalobkyně nesměřovaly k výsledku zákona odporujícímu. Postup žalobkyně odporuje pouze zájmu finančních orgánů na zvýšení daňové povinnosti žalobkyně. Důkazní prostředky, na základě kterých probíhalo u žalobce dokazování nebyly získány v souladu se zákonem, jelikož od 1.1.2000 byla revize v ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, definována odlišně než do 31.12.1999. Finanční ředitelství mohlo vykonávat revizi pouze u subjektů citovaných v uvedeném zákoně, u podnikatelských subjektů (žalobkyně) však nikoliv. Veškeré důkazní prostředky shromážděné revizní skupinou žalovaného v roce 2000, tj. celkem šest žádostí o podání písemné informace, nemohly být bez dalšího využity při kontrole prováděné správním orgánem prvního stupně v období do 14.1. do 28.2.2000, a to za aplikace ustanovení § 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na uvedené námitky žalobkyně soudu navrhla, aby napadené rozhodnutí i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně zrušil a žalobkyni přiznal právo na náhradu nákladů řízení.

Žalovaný se k námitkám žalobkyně vyjádřil v podání ze dne 26.9.2008. S ohledem na skutečnost, že zásadní žalobní námitka spočívá v polemice žalobkyně s právním názorem žalovaného na prodej a následnou koupi akcií vyjádřeným zcela v souladu s požadavkem vázanosti právním názorem soudu v odůvodnění napadeného rozhodnutí, má žalovaný za to, že o téže věci již soud rozhodl (byť žaloba vedená u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 384/2001 a 29 Ca 302/2005 směřovala proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2001, č.j. 9218/2000/FŘ/120, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správního orgánu prvního stupně ze dne 26.6.2000, č.j. 103471/00/288913/30444 tak, že vyměřená daň z období roku 1996 se snižuje na 39.925.470,- Kč). Žalovaný proto navrhl odmítnutí žaloby dle ustanovení § 46 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního. Pro případ, že by žaloba nebyla soudem odmítnuta, vyjádřil se žalovaný k jednotlivým žalobním námitkám následovně. Žalovaný k namítanému porušení principu dvouinstančnosti řízení poukázal na ustanovení § 78 odst. 5 soudního řádu správního, dle jehož znění je právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, v dalším řízení správní orgán vázán. Rozsudkem Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Ca 302/2005, bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2001 a věc vrácena k dalšímu řízení, přičemž soud výslovně poučil žalovaného o vázanosti vyslovenými právními názory. Obsah rozsudku byl žalovanému i žalobkyni znám. Nelze proto souhlasit s tvrzením

žalobkyně, že žalovaný měl zrušit dodatečný platební výměr a správní orgán prvního stupně měl ve věci znovu rozhodnout. Takovýto postup z rozsudku Krajského soudu v Brně nevyplývá navíc nerespektuje úpravu § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Zrušením rozhodnutí správního orgánu prvního stupně by bylo ve věci rozhodnuto a překážka věci rozhodnuté by bránila správnímu orgánu prvního stupně vydat nový dodatečný platební výměr. Žalobkyni nic nebránilo reagovat na nové posouzení věci, popřípadě navrhnout doplnění řízení. Zrušením rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ze dne 2.7.2001 se dostalo daňové řízení do stádia odvolacího řízení, kdy dle ustanovení § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat do doby, než je o odvolání rozhodnuto (v posuzovaném případě tedy v době od 22.2.2008 do 25.3.2008). Žalobkyní namítané porušení jednotlivých ustanovení zákona o správě daní a poplatků neobsahuje další konkretizaci a dle názoru žalovaného nejsou takto formulované žalobní body v souladu s ustanovením § 71 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního. Ustanovení § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků upravuje možné výroky odvolacího orgánu, přičemž úprava § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků umožňuje správci daně v rámci odvolacího řízení odstraňovat vady řízení. Porušení ustanovení, která zakotvují zásady daňového řízení, tj. zásadu zákonnosti, součinnosti, přiměřenosti a voleného hodnocení důkazů, žalovaný odmítl. Žalovaný plně respektoval závazný právní názor soudu a postupoval v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Nemohlo tak dojít ani k porušení ustanovení § 16 odst. 4, odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, když žalovaná nebyla v průběhu daňového řízení nikterak omezena v možnosti předkládání a navrhování důkazů, měla možnost vyjádřit se k daňové kontrole a navrhnout doplnění. Neobstojí ani namítané porušení ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků. Dokazování prováděl místně příslušný správce daně a žalobkyně nenamítá, že by nebyly provedeny některé jí navržené důkazy. Žalovaný postupoval v souladu s ustanovením § 78 odst. 5 soudního řádu správního, vázán právním názorem soudu a vycházejíc ze skutkového stavu tak, jak byl zjištěn správním orgánem prvního stupně. Žalovaný odmítl účelovost aplikace zákona o dani z příjmů platného pro období roku 1997 na zdaňovací období roku 1996. Ztráta z prodeje cenných papírů byla vyloučena z daňově účinných nákladů z důvodu, že samotný prodej a následný nákup akcií byly posouzeny z důvodu obcházení zákona jako absolutně neplatné právní úkony. Úmyslem stran bylo realizovat prodej a následnou koupi za účelem snížení účetního ohodnocení akcií a snížení daňového základu. Tím se žalobkyně vyhnula povinnosti vytvořit opravnou položku dle ustanovení § 26 odst. 3 zákona o účetnictví, jejímž prostřednictvím by ke snížení daňového základu dojít nemohlo, jelikož takováto opravná položka je dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. v) zákona o dani z příjmů daňově neúčinným nákladem. Uplatnění nabývací ceny akcií jako nákladu tak možné není. Sama žalobkyně v žalobě uvádí, že jí byl obsah připravované novelizace daňového zákona znám, a proto přistoupila k prodeji ztrátových titulů ke konci roku 1996 s tím, že totožné tituly následně opět nakoupila. K prodeji došlo dne 12.12.1996 a k následné koupi dne 17.12.1996. Zástupce žalobkyně pak do protokolu o ústním jednání ze dne 30.4.2001 uvedl, že prodej předmětných cenných papírů byl proveden pouze a jedinečně za účelem snížení daňové povinnosti. Prodejem a zpětným nákupem předmětných akcií dosáhla žalobkyně snížení účetní hodnoty akcií z částky 368,87 Kč za akcii na 87,28 Kč za akcii a obešla tak povinnost vytvořit opravnou položku. Krajský soud v Brně stejně jako Nejvyšší správní soud posoudili ve svých rozhodnutích předmětný prodej a zpětný nákup cenných papírů jako úkony absolutně neplatné pro obcházení zákona o účetnictví. Žalovaný souhlasí s tvrzením žalobkyně, že úkony prodeje a zpětného nákupu akcií se nepříčí výslovnému zákazu zákona a žalobkyni nic nezakazuje prodávat a nakupovat akcie. K závěru o absolutní neplatnosti právních úkonů dospěl žalovaný na základě zjištěného skutkového stavu, vázán právním názorem soudu. Důkazní prostředky byly získány v souladu se zákonem a byly takto rovněž

hodnoceny. Prodej a zpětný nákup akcií nelze v daném případě hodnotit jako samostatné transakce, ale naopak jako transakce související, kdy účelem nebylo snížení finančního rizika, ale pouze snižování hodnoty cenných papírů. Prodej a zpětný nákup byl realizován během pěti dnů, kupní cena při prodeji i nákupu byla totožná, došlo k úhradě formou vzájemného započtení a prodej byl realizován se společností v postavení ovládané osoby, pro kterou neměl žádný ekonomický dopad. Tyto skutečnosti vedly žalovaného k posouzení úkonů jako absolutně neplatných pro obcházení zákona, což je dle názoru žalovaného plně v intencích žalobkyně citované judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího soudu. V posuzovaném případě je třeba rozlišovat hospodářský výsledek žalobkyně a základ daně. Pro zjištění základu daně se v daném případě vychází z hospodářského výsledku, který se upraví o částky, které nelze dle zákona o dani z příjmů zahrnout do nákladů. Opravná položka představuje daňově neúčinný náklad, avšak žalobkyně z titulu prodeje cenných papírů uplatnila jejich nabývací hodnotu jako náklad daňově účinný. K námitce porušení ustanovení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nezákonně získanými důkazními prostředky v rámci revize vykonávané finančním ředitelstvím žalovaný uvedl, že od 1.1.2000 došlo v důsledku změny právní úpravy k zúžení možnosti provádění revize pouze na subjekty v zákoně výslovně vyjmenované. Dle ustanovení § 9 písm. h) zákona č. 531/1992 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění účinném od 1.1.2000, v odůvodněných případech provádí finanční ředitelství úkony, které jinak patří do pravomoci jím řízených finančních úřadů, anebo se může na provádění těchto úkonů podílet. V souladu s tímto ustanovením se revizní skupina od 14.1.2000 společně se správním orgánem prvního stupně podílela na prováděné daňové kontrole u žalobkyně. Tato skutečnost vyplývá z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 14.1.2000 i ze zprávy o výsledku kontroly. Důkazní prostředky shromážděné pracovníky revizní skupiny tak byly získány v souladu se zákonem a splňují podmínky ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný v závěru svého vyjádření navrhl, aby Krajský soud v Brně žalobu jako nedůvodnou zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 soudního řádu správního.

Z obsahu přiloženého správního spisu dospěl soud k následujícím skutkovým zjištěním.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 14.1.2000, č.j. 4740/00/288932/0175, soud zjistil, že správní orgán prvního stupně zahájil daňovou kontrolu žalobkyně za účelem prověření daňového základu pro správné stanovení daně z příjmů za období roku 1996. Z obsahu protokolu vyplývá, že kontroly se zúčastnili pracovníci žalovaného Ing. J. W., Ing. J. M. a Ing. Z. D.

Ze zprávy o výsledku kontroly ze dne 3.5.2000, č.j. 59367/00/288392/286, vyplývá, že dle bodu 16 zjištěných nedostatků měla žalobkyně ke dni 6.12.1996 zaúčtováno 313.983 ks akcií společnosti Veletržní a finanční, a.s. v celkové hodnotě 115.179.935,85 Kč (při ceně akcie 368,87 Kč). V prosinci roku 1996 byla provedena operace prodeje a zpětného nákupu těchto akcií v počtu 290.000 ks v celkové částce 18.560.000,- Kč (při ceně akcie 64,- Kč), které se jako kupující a následně prodávající účastnila společnost BVV Dives a.s., jakožto dceřinná společnost žalobkyně. Ztráta z prodeje cenných papírů byla vykázána ve výši 88.411.419,46 Kč. Z této ztráty vyloučila žalobkyně částku 7.094.543,- Kč jakožto daňově neuznané náklady a uplatnila v daňových nákladech ztrátu ve výši 81.316.876,45 Kč. Tímto postupem žalobkyně dle závěrů správního orgánu prvního stupně řešila předem zvolený záměr ocenit akcie momentálním kursem akcií na trhu, tj. snížením jejich ceny v účetní evidenci s dopadem do základu daně z příjmů. V daném případě se nejednalo o snahu zbavit se ztrátového majetku, ale o účelovou transakci vedoucí ke snížení hodnoty akcií. Při prodeji

a následném nákupu akcií došlo k vyrovnání kupní ceny vzájemným zápočtem pohledávky z prodeje se shodným závazkem z nákupu. Dle závěrů správního orgánu prvního stupně nebyly i přes výzvu doloženy ze strany žalobkyně žádné důkazní prostředky, které by shora uvedené stanovisko správního orgánu prvního stupně vyvracely. V tomto případě úpravy hodnoty cenných papírů podle současného kursu stanoví účetní předpisy povinnost vytvoření opravné položky k tomuto majetku, pomocí které se účtuje v rámci uzavírání účetních knih o přechodném snížení majetku. Jedná se pouze o účetní operaci, kterou nelze ovlivnit základ daně z příjmů příslušného zdaňovacího období. Postupem žalobkyně došlo k porušení ustanovení § 23 odst. 3 a odst. 10, § 24 odst. 2 písm. r) zákona č. 586/1992 o daních z příjmů a dále ustanovení § 7 odst. 1, odst. 4 a § 4 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Správní orgán prvního stupně proto žalobkyni zvýšil základ daně o částku 81.316.876,- Kč. Další obsah zprávy není pro rozhodnutí soudu o předmětu žalobního návrhu relevantní.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 26.6.2000, č.j. 103471/00/288913/3044, správní orgán prvního stupně vyměřil žalobkyni dodatečně daň z příjmů právnických osob ve výši 46.408.830,- Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, ve kterém ve vztahu k předmětnému prodeji cenných papírů uvedla, že zvýšení základu daně na základě zjištění správního orgánu prvního stupně považuje za neoprávněné. Žalobkyně odkázala na znění ustanovení § 21 zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, dle jehož znění dochází k převodu zaknihovaného cenného papíru registrací tohoto převodu provedenou na základě příkazu k registraci převodu. Z výpisů ze Střediska cenných papírů ke dni 14.12.1996 a ke dni 17.12.1996 jednoznačně vyplývá, že převod 290.000 ks akcií byl uskutečněn. Prodejem uvedeného množství cenných papírů sledovala žalobkyně oživení zájmu veřejného trhu o obchodování s touto komoditou. Při obecné známosti záměru zákonodárce omezit možnost daňově uplatnit ztrátu z prodeje cenných papírů, bylo rozhodnuto prodat předmětné akcie již v roce 1996. Důvodem pro opětovný nákup byla ekonomická úvaha, která nepředpokládala další pokles ceny. Záměrem provedených úkonů prodeje a zpětného nákupu tak nebylo přecenění akcií či simulace jiného právního úkonu. Žalobkyně rovněž v odvolání namítala skutečnosti odůvodňující nesprávnost dalších zjištění a závěrů správního orgánu prvního stupně ohledně způsobu stanovení základu daně a výpočtu výše daňové povinnosti. Tyto skutečnosti však nejsou předmětem žalobního návrhu na soudní přezkum napadeného rozhodnutí a pro rozhodnutí soudu ve věci nemají vliv.

Žalobkyně následně doplnila podané odvolání o „stanovisko daňového poradce k bodu III. 16 zprávy o kontrole daně z příjmů právnických osob ze dok 1996“, ve kterém dospěl daňový poradce k závěru, že na posuzovaný případ není možné aplikovat ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, jelikož absentuje rozpor mezi obsahem a formou skutečnosti, tedy základní podmínka pro aplikaci uvedeného ustanovení.

Rozhodnutím ze dne 2.7.2001, č.j. 9218/2000/FŘ/120, žalovaný změnil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně tak, že doměřenou daňovou povinnost snížil na částku 39.925.470,- Kč. Na základě podané žaloby Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 11.11.2003, č.j. 29 Ca 384/2001-80, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2001, č.j. 9218/2000/FŘ/120, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Proti rozhodnutí Krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost, na jejímž základě Nejvyšší správní soud rozhodnutím ze dne 30.3.2005, č.j. 1 Afs 4/2004-100, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11.11.2003, č.j. 29 Ca 384/2001-80, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Rozsudkem ze

dne 6.2.2008, č.j. 29 Ca 302/2005-35, Krajský soud v Brně zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2001, č.j. 9218/2000/FR/120, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí v mezích žalobních bodů včetně řízení předcházejících jejich vydání a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Žaloba je přípustná podle ustanovení § 65 odst. 1 soudního řádu správního, byla podána osobou oprávněnou v zákonem stanovené lhůtě dvou měsíců od doručení písemného vyhotovení napadeného rozhodnutí žalobci (§ 72 odst. 1 soudního řádu správního) a obsahuje veškeré náležitosti dle ustanovení § 71 odst. 1 soudního řádu správního.

Krajský soud v Brně v první řadě hodnotil povahu úkonů žalobkyně, kterými došlo k prodeji a zpětnému nákupu předmětných akcií. Na zjištěný skutkový stav je pak třeba aplikovat právní předpisy účinné pro rozhodné daňové období, tedy s účinností do 31.12.1996, procesní úprava rozhodování správních orgánů se pak řídí právními předpisy účinnými ke dni vydání příslušného rozhodnutí správního orgánu.

Z obsahu přiložených správních spisů správního orgánu prvního stupně a žalovaného dospěl soud k následujícímu skutkovému stavu, rozhodnému pro právní kvalifikaci posuzovaného prodeje a zpětného nákupu akcií. V prosinci roku 1996 provedla žalobkyně prodej a zpětný nákup akcií společnosti Veletržní finanční, a.s. v počtu 290.000 ks v celkové částce 18.560.000,- Kč (při ceně akcie 64,- Kč), které se jako kupující a následně prodávající účastnila společnost BVV Dives a.s. (dceřinná společnost žalobkyně, ve které měla žalobkyně 100 % majetkový podíl). Do účetních nákladů byla vykázána nabývací cena akcií ve výši 106.971.419,46 Kč, která byla v daňovém přiznání snížena o částku 7.094.543,- Kč jakožto daňově neuznané náklady a uplatněna v daňových nákladech jako ztráta ve výši 99.876.876,40 Kč. Transakce byla realizována se společností, která je ze 100 % vlastněna žalobkyní, která tak měla nad akciemi kontrolu i po dobu jejich vlastnictví dceřinnou společností. Pro dceřinnou společnost žalobkyně pak neměl nákup a prodej akcií žádný ekonomický dopad, převod byl proveden pouze pro potřeby žalobkyně. O účelovosti uvedeného převodu akcií svědčí i krátká doba mezi realizací prodeje (dne 12.12.1996) a dnem zpětného nákupu akcií žalobkyní (17.12.1996), stejně tak jako skutečnost, že akcie byly prodány a nakoupeny za totožnou cenu, kdy vlastní úhrada proběhla formou vzájemného zápočtu pohledávky z prodeje vůči závazku ze zpětného nákupu. Tímto postupem žalobkyně dle závěrů správního orgánu prvního stupně řešila předem zvolený záměr ocenit akcie momentálním kursem akcií na trhu, tj. snížením jejich ceny v účetní evidenci s dopadem do základu daně z příjmů. V daném případě se nejednalo o snahu zbavit se ztrátového majetku, ale o účelovou transakci vedoucí ke snížení hodnoty akcií.

Krajský soud v Brně se dále při rozhodování zabýval jednotlivými námitkami žalobkyně.

Žalobkyně v první řadě namítala, že vydáním napadeného rozhodnutí byl porušena dvouinstančnost daňového řízení. Dle názoru žalobkyně žalovaný jakožto odvolací orgán nemůže dle platné právní úpravy v ustanovení § 48 odst. 1 a § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků sám nebo prostřednictvím správce daně doplňovat výsledky daňového řízení a odstraňovat jeho vady v neomezeném rozsahu. Doplnění daňového řízení nelze připustit tehdy, pokud by se mělo týkat rozsáhlého okruhu skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Této námitce žalobkyně však nelze přisvědčit. Dle ustanovení

§ 48 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků „se příjemce rozhodnutí může odvolat proti stanovení daňového základu a daně správcem daně a proti jiným rozhodnutím, pro něž je to zákonem stanoveno nebo kde to zákon nevyklučuje.“ V souladu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je pak odvolací orgán oprávněn „výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.“ Z citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků je zřejmý naprosto opačný závěr, než prezentuje žalobkyně ve svých námitkách. Soud rovněž nedospěl k závěru prezentovanému žalobkyní, že byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení. V posuzované věci doměřil žalobkyni daň dodatečným platebním výměrem správní orgán prvního stupně, proti jehož rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které bylo přezkoumáno žalovaným jakožto odvolacím orgánem. Ze shora citovaných ustanovení § 48 odst. 1 a § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků pak nelze dospět k závěru, že žalovaný by byl povinen poté, co bylo jeho rozhodnutí zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně a věc vrácena k dalšímu řízení, povinen zrušit rovněž rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný jakožto odvolací orgán postupem v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků napravil zjištěnou vadu v posouzení předmětného převodu akcií správním orgánem prvního stupně dle ustanovení § 2 odst. 7, § 23 odst. 3 a § 24 odst. 2 písm. r) zákona o správě daní a poplatků, když posuzované úkony prodeje a zpětného nákupu posoudil dle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu jakožto úkony absolutně neplatné z důvodu obcházení zákona ve smyslu ustanovení § 39 občanského zákoníku. Rovněž nelze žalobkyni přisvědčit v tvrzení, že napadeným rozhodnutím došlo k porušení ustanovení § 2 odst. 1 až 3, § 16 odst. 4 písm. c) a písm. f) a odst. 8, § 31 odst. 1 až 4, § 48 a § 50 odst. 3 a odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, když správní orgány nepostupovaly v souladu se zákonem a hodnocení důkazů neproběhlo v souladu se zákonem, žalobkyni nebylo umožněno se vyjádřit k přehodnocenímu právnímu názoru žalovaného ani navrhnout další důkazy a bylo jí zabráněno podat odvolání. Z obsahu citovaných správních spisů správního orgánu prvního stupně a žalovaného dospěl soud ke zjištění, že daňová kontrola proběhla v souladu se zákonem. Sama žalobkyně v této souvislosti své námitky nad rámec zcela obecného tvrzení o nezákonnosti postupu správních orgánů nikterak blíže nespecifikuje ani nedokládá. Dle ustanovení § 48 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků představuje odvolání řádný opravný prostředek proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (kdy tuto možnost žalobkyně v řízení využila). Od doby zrušení původního rozhodnutí žalovaného rozsudkem Krajského soudu v Brně do vydání napadeného rozhodnutí mohla žalobkyně ve věci doplnit svá tvrzení či navrhnout další důkazy, což neučinila. Z povahy věci je pak zřejmé, že proti rozhodnutí žalovaného jakožto odvolacího orgánu již další odvolání není přípustné a v úvahu tak přichází pouze přezkum rozhodnutí žalovaného podáním žaloby ve správním soudnictví, čehož žalobkyně využila. V posuzované věci proto nelze dospět k závěru, že by bylo porušeno právo podat odvolání, jak tvrdí žalobkyně. Po zhodnocení obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí soud dospěl k závěru, že žalovaný hodnotil důkazy v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a rovněž přihlédl ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo. Z provedených důkazů vyvodil žalovaný v napadeném rozhodnutí správné skutkové závěry, jejichž právní hodnocení představuje jednotný a logický celek.

Žalobkyně dále namítala, že z napadeného rozhodnutí je patrná snaha žalovaného účelově aplikovat zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů po jeho novelizaci zákonem č. 210/1997 Sb., na jehož základě se stala ztráta z prodeje cenných papírů daňově neuznatelnou, na období roku 1996, kdy ztráta z prodeje cenných papírů byla relevantní. Dle názoru

žalobkyně žádný právní předpis nebrání obchodu mezi účastníky se zbožím legálně nabytým a obchodovatelným, a to zcela bez ohledu na jejich majetkové a personální propojení, a je logické, že názory a záměry majoritního akcionáře jsou shodné se záměry ovládané společnosti. Již samotný prodej akcií vedl k legálnímu snížení rizika finanční ztráty a není tedy pravdivé tvrzení žalovaného, že prodej by bez následného nákupu nebyl realizován. Daňové ztráty bylo dosaženo již prodejem v roce 1996 a další nákup akcií tak není relevantní. Žalobkyně v námitkách proti napadenému rozhodnutí dále uvádí, že důvodem zpětného nákupu byla nízká cena cenných papírů v důsledku extrémně nízké cenové hladiny. K prodeji i následné koupi cenných papírů tak vedly žalobkyni dle jejího vyjádření zcela odlišné ekonomické důvody.

Krajský soud v Brně však dospěl k závěru, že s ohledem na provedená skutková zjištění nejsou ani tyto námitky žalobkyně opodstatněné. Ztráta z prodeje cenných papírů byla vyloučena z daňově účinných nákladů z důvodu, že samotný prodej a následný nákup akcií byly posouzeny jako absolutně neplatné právní úkony z důvodu obcházení zákona. Úmyslem stran bylo realizovat prodej a následnou koupi za účelem snížení účetního ohodnocení akcií a snížení daňového základu, kdy žalobkyně účelově převedla vlastnické právo k předmětným akciím na jí ovládanou dceřinnou společnost, snížila tak svůj daňový základ a následně obratem převedla akcie za totožnou cenu zpět do svého vlastnictví. S tvrzením o ekonomických důvodech pro zpětný nákup akcií, spočívajícími ve změně situace na trhu a extrémně nízké cenové hladině, tak nelze souhlasit. Ze skutkových zjištění naopak vyplývá, že uvedený prodej cenných papírů ze dne 12.12.1996 nebyl ani zveřejněn, aby mohl nějakým způsobem ovlivnit tržní cenu předmětných akcií či ovlivnit jednání jiných účastníků trhu. V posuzovaném případě žalovaný neaplikoval účelově právní úpravu platnou od 1.1.1997 na prodej a zpětný nákup akcií realizovaný v prosinci roku 1996, ale pouze přihlédl ke skutečnosti, že žalobkyně se prodejem a zpětným nákupem akcií snažila o účelové snížení daňového základu pro stanovení daně z příjmů za období roku 1996. Žalovaný sám v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že samotný takový prodej, s vědomím žalobkyně o nastávající změně právní úpravy od 1.1.1997, nelze považovat za rozporný se zákonem. Pořizovací cenu akcií pak nelze daňově zohlednit nikoliv z důvodu posouzení případu dle právní úpravy účinné až od 1.1.1997, ale pro absolutní neplatnost úkonů žalobkyně pro obcházení zákona, která byla shledána vzhledem k dalším shora již podrobně popsáním skutkovým souvislostem předmětného prodeje a zpětného nákupu. Z uvedených důvodů pak nelze souhlasit ani s další námitkou žalobkyně, že v souvislosti s budoucí změnou právní úpravy pouze přistoupila k prodeji neztrátovějších cenných papírů ke konci roku 1996.

Žalobkyně dále namítala, že nevidí jediný důvod, proč by se měla snažit vyhnout vytvoření opravné položky, které nemá na stav finančních prostředků žádný vliv. Opravná položka má pouze korigovat hodnotu majetku zachyceného v účetnictví ke dni sestavování účetní závěrky na reálnou výši a vytváří se pouze tehdy, pokud by hodnota majetku zachycená v účetnictví neodpovídala reálné hodnotě majetku ke dni sestavení účetní závěrky. Ze shora popsanych skutečností a citované právní úpravy je zřejmé, že právě k vyhnutí se povinnosti vytvořit opravnou položku jednání žalobkyně směřovalo. Tuto opravnou položku by totiž, na rozdíl od prodeje akcií, nebyla oprávněna zohlednit za účelem snížení daňového základu.

Dle názoru žalobkyně by dával výklad použitý žalovaným v napadeném rozhodnutí prostor pro možnost finančních úřadů označit jakýkoliv ztrátový prodej za neplatný ex tunc pro nesplnění libovolné banální povinnosti spojené s vlastnictvím věci. Takovýto postup by byl nepřiměřeným zásahem do práv zaručených Listinou základních práv a svobod. Racionální jednání žalobkyně, jehož cílem byla legální daňová optimalizace, nenaplnilo

zákonně a judikaturou vymezené znaky institutu obcházení zákona, jelikož nenastal žádný nežádoucí výsledek a důsledky úkonů žalobkyně nesměřovaly k výsledku zákona odporujícímu. Postup žalobkyně odporuje pouze zájmu finančních orgánů na zvýšení daňové povinnosti žalobkyně. Krajský soud v Brně tento názor žalobkyně nesdílí. Jak již bylo podrobně uvedeno výše, úkony žalobkyně nebyly posouzeny jako absolutně neplatné z důvodu ztrátovosti prodeje či pro snahu o legální snížení daňového základu. Ze zjištěných skutečností nevyplývá snaha žalobkyně o zbavení se rizikových akcií i za cenu ztrátového prodeje, ale naopak snaha o účelové snížení základu daně a následné zpětné nabytí vlastnictví k předmětným akciím. Nežádoucím výsledkem předmětné transakce byla snaha žalobkyně o obejití povinnosti vytvořit opravnou položku, kterou by nemohla zohlednit při stanovení daňového základu. Žalobkyně tak svým jednáním naplnila veškeré znaky obcházení zákona (v této souvislosti lze odkázat na odůvodnění již citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30.3.2005, č.j. 1 Afs 4/2004-100). Krajský soud se proto neztotožnil s názorem žalobkyně, že její jednání odporuje pouze zájmu finančních orgánů na zvýšení daňové povinnosti.

Žalobkyně rovněž napadenému rozhodnutí vytýkala, že důkazní prostředky, na základě kterých probíhalo u žalovaného dokazování, nebyly získány v souladu se zákonem. Od 1.1.2000 byla revize v ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, definována odlišně než do 31.12.1999. Finanční ředitelství mohlo vykonávat revizi pouze u subjektů citovaných v uvedeném zákoně, u podnikatelských subjektů (žalobkyně) však nikoliv. Veškeré důkazní prostředky shromážděné revizní skupinou žalovaného v roce 2000, tj. celkem šest žádostí o podání písemné informace, nemohly být bez dalšího využity při kontrole prováděné správním orgánem prvního stupně v období od 14.1. do 28.2.2000, a to za aplikace ustanovení § 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. V posuzovaném případě však nelze dle názoru soudu vyhovět ani této námitce žalobkyně z následujících důvodů. Ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění účinném od 1.1.2000, uvádí, u kterých subjektů lze provádět revizi, tedy vyžadovat u nich součinnost. Dle ustanovení § 9 písm. h) zákona o územních finančních orgánech finanční ředitelství v odůvodněných případech provádí úkony, které jinak patří do pravomoci jím řízených finančních úřadů, anebo se může na provádění těchto úkonů podílet. Z obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 14.1.2000, č.j. 4740/00288932/0175, a ze zprávy o výsledku kontroly ze dne 3.5.2000, č.j. 59367/00/288392/286, vyplývá, že konkrétně určení pracovníci žalovaného se podíleli v souladu s citovaným ustanovením § 9 písm. h) zákona o územních finančních orgánech na provedení daňové kontroly správním orgánem prvního stupně, o čemž byla žalovaná vyrozuměna. Dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.*“ Výzvy správního orgánu prvního stupně žalobkyni k prokázání požadovaných skutečností byly vydány dle citovaného ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a není tak zřejmé, v čem by měly být takto získané důkazní prostředky opatřeny v rozporu s platnou právní úpravou, jak tvrdí žalobkyně (v daném případě se nejednalo o namítanou revizi). Soud se proto s námitkou žalobkyně ohledně porušení ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobody neztotožnil.

Soud, vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 30.3.2005, č.j. 1 Afs 4/2004-100, dospěl k závěru, že v posuzovaném případě zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že prodej akcií ze dne 12.12.1996 a jejich zpětný nákup žalobkyní dne 17.12.1996 nebyl právním úkonem předstíraným, jimž by strany dissimulovaly

jiný právní úkon. Úmyslem smluvních stran bylo skutečně realizovat prodej akcií a jejich zpětný nákup za účelem snížení jejich účetní ceny a tím snížení daňového základu, čímž by se žalobkyně vyhnula povinnosti vytvořit opravnou položku. V této souvislosti lze dále odkázat na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu dle jehož odůvodnění jsou takové úkony neplatné pro obcházení zákona ve smyslu ustanovení § 39 občanského zákoníku, jelikož se jedná o úkony in fraudem legis. Nejvyšší soud v citovaném rozsudku uzavřel, že *„tyto úkony se nepříčí 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.“*

Dle ustanovení § 39 občanského zákoníku *„je neplatný právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází anebo se příčí dobrým mravům.“*

Podle závěrů rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 29.4.1999, sp. zn. 2 Cdon 1659/97, *„právními úkony, jimiž se zákon obchází, jsou - na rozdíl od úkonů zákonu odporujících - právní úkony, které sice neodporují výslovnému zákazu zákona, které však svými důsledky směřují k výsledku zákonu odporujícímu.“* Ústavní soud pak v nálezu ze dne 1.4.2003, sp. zn. II. ÚS 119/01, vyložil, že *„obcházení zákona spočívá ve vyloučení závazného pravidla záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázaný, v důsledku čehož se uvedený stav stane z hlediska pozitivního práva nenapadnutelným. Jednání in fraudem legis představuje postup, kdy se někdo chová podle práva, ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího.“*

Dle ustanovení § 26 odst. 3 zákona o účetnictví se ocenění majetku a závazků v účetnictví a v účetní závěrce upravuje o položky vyjadřující rizika, ztráty a znehodnocení podle § 24 odst. 1, pokud pominou důvody pro tuto úpravu ocenění, uvedené položky se zruší.

Dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví se cenné papíry oceňují cenami pořízení. Vytvoření opravné položky slouží ke korekci této ceny.

Dle ustanovení § 27 zákona o účetnictví použijí účetní jednotky shora uvedené způsoby oceňování v souladu se stanovenými postupy účtování.

Postup účtování vydalo na základě zákonného zmocnění dle ustanovení § 4 odst. 2 zákona o účetnictví Federální ministerstvo financí dne 15. 7. 1992 jako opatření č. V/20 100/1992. Podle čl. XII odst. 1 tohoto opatření (zásady pro tvorbu a používání opravných položek) se opravné položky vytvářejí k účtům majetku v případě snížení jejich ocenění na podkladě údajů inventarizace majetku, a to pouze v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru. Podle odstavce 2 se tvorba opravných položek provádí na vrub nákladů. Opravné položky se sníží, popřípadě zruší, vyúčtováním ve prospěch výnosů, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost jejich výše (čl. XII odst. 5).

Pořizovací cenu akcií bylo dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. w) zákona o daních z příjmů možné uplatnit jako daňově uznatelný náklad. To však neplatí o opravné položce na vrub nákladů, kterou dle § 24 odst. 2 písm. i) a § 25 odst. 1 písm. v) zákona o dani z příjmů nelze uznat za výdaj (náklad) vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely.

Dle závěrů citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.3.2005, č.j. 1 Afs 4/2004-100, „*se ke kvalifikaci právního úkonu jako úkonu in fraudem legis nevyžaduje úmyslu účastníků, ale rozhodující je objektivní výsledek právního úkonu (tj. obehití práva).*“

Po zhodnocení skutečností zjištěných z obsahu správního spisu dospěl Krajský soud v Brně k závěru, že posuzovaný prodej předmětných akcií žalobkyní dne 12.12.1996 a jejich následná koupě dne 17.12.1996 byly z důvodu obcházení zákona absolutně neplatnými právními úkony, a proto z nich od samého počátku nemohla žádná subjektivní práva ani subjektivní povinnosti vzniknout. V důsledku toho nemohlo dojít ani ke snížení základu daně promítnutím pořizovací ceny akcií mezi daňově uznatelné náklady, a k následnému snížení daňové povinnosti na dani z příjmů.

Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že námitky proti napadenému rozhodnutí obsažené v žalobě nejsou důvodné. V souladu s ustanovením § 78 odst. 7 soudního řádu správního soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle kterého 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. V dané věci byla žalobkyně zcela neúspěšná a právo na náhradu nákladů řízení by proto bylo možno přiznat žalovanému. Jelikož však nebylo zjištěno, že by žalovanému v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly, rozhodl soud tak, že právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ustanovení § 102 a násled. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel nebo jeho zaměstnanec, nebo člen, který za něho jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst.2 a § 106 odst.2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 23.9.2010

JUDr. Jana Jedličková, v.r.
předsedkyně senátu