



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Ing. V. N.**
zastoupený advokátem Mgr. Vlastimilem Němcem
sídlem Wilsonova 217/7, 750 02 Přerov

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2018, č. j. 51389/18/5200-10422-711621, ve věci daně z příjmů fyzických osob

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A.

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil odvoláním napadené prvostupňové rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 12. 2013 č. j. 1742139/13/3107-24802-801179, kterým správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 543 660 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 108 732 Kč. Důvodem pro doměření daně bylo navýšení daňového základu žalobce o jeho příjmy z prodeje 10 akcií společnosti SALIX MORAVA a.s., které žalobce v rozhodném zdaňovacím období prodal společnosti EUROFARMS 2008 s.r.o. s tím, že podle správce daně příjmy z prodeje těchto akcií nejsou osvobozeny od daně a nadto správce daně dospěl k závěru o odlišné výši kupní ceny, než jakou tvrdil žalobce a tím i k odlišné výši příjmu žalobce z jejich prodeje.

B.

2. Podstata žalobní argumentace žalobce spočívá v tvrzení, že sporné akcie prodal za stejnou cenu, za jakou je o necelé dva měsíce dříve koupil od dosavadních drobných akcionářů společnosti SALIX MORAVA a.s. a z jejich prodeje tak neměl žádný zisk. Pravdivost tohoto tvrzení opíral především o komisionářskou smlouvu ze dne 26. 1. 2009 a tvrdil, že převod akcií proběhl ve dvou krocích, kdy nejprve došlo k pořízení akcií žalobcem a následně k jejich prodeji společnosti EUROFARMS 2008 s.r.o. Závěr žalovaného, podle kterého se důvod uzavření komisionářské smlouvy jeví jako účelový, aby bylo zamezeno zdanění prodeje akcií, u nichž nebyl splněn časový test (6 měsíců) potřebný pro osvobození od daně z příjmů, je podle žalobce nesprávný. Žalobce připustil, že se v případě smlouvy ze dne 26. 1. 2009 jedná spíše o smlouvu o smlouvě budoucí, podle které měl žalobce nejprve akcie koupit a následně prodat zájemci, ale cílem kupující společnosti EUROFARMS 2008 s.r.o. bylo, aby prodejní cena za akcie nebyla dále navyšována a aby většinoví akcionáři poté, kdy získají akcie drobných akcionářů, měli povinnost tyto akcie jí prodat.
3. Žalobce žalovanému vytkl, že při výkladu vůle společnosti EUROFARMS 2008 s.r.o. při uzavření komisionářské smlouvy vycházel pouze z výpovědi svědka Ing. R., který je podle jeho názoru nevěrohodný, protože se v rámci své výpovědi pasoval do role jednoho z hlavních vyjednávačů celé transakce, ale jak vyplynulo z výpovědi svědků V. a D., Ing. R. se nezúčastnil většiny jednání a veškerou rozhodovací pravomoc měl v té době ve společnosti EUROFARMS 2008 s.r.o. její jediný jednatel, pan E., který neměl jakoukoliv povinnost informovat o svém postupu kolegy, včetně Ing. R. Za nezákonný a nepřipustný považuje žalobce postup správce daně při výsledku svědka D., kterého správce daně upozorňoval na jeho výpověď z jiného daňového řízení.
4. Především pak žalobce vytýkal daňovým orgánům neprovedení výsledku svědka E., jehož výsledek opakovaně navrhoval, ale správce daně jej neprovedl, přičemž není

zřejmé, zda se jej vůbec pokusil kontaktovat. Svědek mohl podle žalobce osvětlit okolnosti a důvody uzavření komisionářské smlouvy, tedy co smluvní strany jejím uzavřením sledovaly, proč se odchýlily od některých ustanovení zákona o cenných papírech, proč rozdílná cena akcií není výslovně uvedena ve smlouvě o úplatném převodu cenných papírů, ani v účetnictví společnosti atd.

5. Další okruh námitek žalobce se týká procesních vad v postupu daňových orgánů. Žalobce předně namítl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Správci daně dále vytkl, že v odvolacím řízení použil chybně výzvu podle § 89 zákona číslo 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), protože postup podle § 89 daňového řádu lze použít pouze v řízení před vyměřením daně a nikoliv až v odvolacím řízení. Žalobce poukázal na to, že žalovaný teprve v říjnu 2017 vyzval žalobce k podání daňového přiznání na předepsaném tiskopise výzvou podle § 74 odst. 1 daňového řádu, čímž mělo dojít k odstranění vady podání žalobce z ledna 2012. Takový postup považuje žalobce za účelový s cílem dosáhnout přerušení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, k této výzvě navíc došlo až po prekluzi a k doměření daně ani nevedla.
6. Žalobce dále v žalobě protestuje proti způsobu vedení spisu, kdy důkazní prostředky byly do veřejné části spisu přerazeny prokazatelně až po vydání dodatečného platebního výměru, což je v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu.
7. Závěrem žalobce namítl, že daň již nebylo možné pravomocně doměřit, jelikož (prekluzivní) lhůta pro stanovení daně marně uplynula 16. 4. 2018 a napadené rozhodnutí o odvolání, kterým byla daň pravomocně doměřena, bylo vydáno až v listopadu téhož roku.

C.

8. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. V úvodu svého vyjádření podrobil kritice obsah žaloby, která je podle jeho názoru velice špatně srozumitelná. K průběhu daňového řízení a k námitkám, které byly namítány již v odvolacím řízení, žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a obsah správního spisu.
9. Žalovaný dále zrekapituloval skutkovou stránku věci tak, že žalobce ve zdaňovacím období 2009 nakoupil celkem 14 kusů akcií společnosti SALIX MORAVA a.s. Po uvedeném nákupu 14 akcií byl žalobce vlastníkem celkem 45 akcií uvedené společnosti, z nichž 41 prodal na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů ze dne 12. 3. 2009 společnosti EUROFARMS 2008 s.r.o. a zbývajících 4 akcie Ing. V. smlouvou ze dne 11. 2. 2009 [akcie prodané Ing. V. jsou předmětem (jiného) řízení vedeného zdejším soudem samostatně pod sp. zn. 65 Af 30/2018, v níž bylo rozhodnuto dnešního dne - poznámka krajského soudu]. U 10 akcií prodaných společnosti EUROFARMS 2008 s.r.o. nebyl splněn časový test pro osvobození od daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. w) zákona číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tj. doba od jejich pořízení do prodeje nepřesáhla 6 měsíců.

10. Správce daně se následně zabýval kupní cenou 10 prodaných akcií, u kterých nebyl splněn test pro osvobození od daně, a to se závěrem, že pro určení výše prodejní ceny je rozhodující obsah smlouvy o úplatném převodu cenných papírů ze dne 12. 3. 2009. K námitkám žalobce, že při prodeji sporných akcií bylo postupováno podle komisionářské smlouvy, žalovaný konstatoval, že tomu tak nebylo, neboť z předložené smlouvy ani z prohlášení ze dne 20. 1. 2009 nevyplývá, že by podle komisionářské smlouvy bylo postupováno. Z komisionářské smlouvy sice vyplývají konkrétní ceny za jednotlivé akcie, ale žalobce neprokázal faktickou realizaci plnění podle této smlouvy, tudíž neprokázal skutečně realizovanou cenu jednotlivých akcií.
11. Námitku nevěrohodnosti výpovědi svědka Ing. R. považuje žalovaný za nedůvodnou a k výpovědi Bc. D. uvedl, že informace sdělené správci daně v rámci výpovědi tohoto svědka nemohou v kontextu s ostatními důkazními prostředky osvědčit tvrzení žalobce, že bylo fakticky postupováno podle deklarované komisionářské smlouvy a že jednotlivé akcie byly prodány za různé ceny.
12. K výsledku svědka E. žalovaný uvedl, že výsledek tohoto svědka by v dané věci mohl pouze prokázat, že smlouva byla sepsána a podepsána osobou oprávněnou, ale faktickou realizaci (rozdílné ceny akcií) by neprokázal. K namítané nezákonnosti výzvy z října 2017 žalovaný uvedl, že postupoval zcela v intencích zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017 č. j. 1 Afs 150/2016 – 35 (všechny rozsudky soudů rozhodujících ve správním soudnictví, odkazované v tomto rozsudku, jsou dostupné na www.nssoud.cz), jehož právním názorem byl vázán, navíc tímto postupem nebyl žalobce v žádném případě zkrácen na svých právech. Žalobci zůstalo zachováno právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, předkládat vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhopvat vlastní důkazy, což žalobce taky činil.
13. Žalovaný dále připustil, že po doručení zrušujícího rozsudku doplňoval dokazování, nicméně se zjištěnými skutečnostmi a důkazy vylpynuvšími z doplnění dokazování byl vždy žalobce seznámen. Žalovaný rovněž popřel jakékoliv pochybení v souvislosti se zakládáním listin do spisu.
14. K namítané prekluzi žalovaný uvedl, že lhůta pro stanovení daně marně neuplynula, protože žalobce podal dne 16. 10. 2017 dodatečné daňové přiznání, což je o úkon ve smyslu § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, kterým se lhůta pro stanovení daně prodloužila o jeden (další) rok.

D.

15. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce podal dne 31. 3. 2010 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009, ve kterém mezi příjmy podle § 10 zákona o daních z příjmů nevykázal žádné příjmy z prodeje cenných papírů. Dne 23. 5. 2012 tehdejší Finanční úřad v Přerově vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání za uvedené zdaňovací období podle § 145 odst. 2 daňového řádu, což zdůvodnil tím, že v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce nezahrnul

do podaného daňového přiznání příjem z prodeje akcií. Výzva byla žalobci doručena dne 30. 5. 2012. Podáním ze dne 14. 6. 2012 žalobce sdělil Finančnímu úřadu v Přerově, že podle něj příjem z prodeje akcií byl od daně z příjmů osvobozen, proto nevidí zákonný důvod, pro který by měl daňové přiznání podávat. Dne 9. 7. 2012 zaslal Finanční úřad v Přerově žalobci výzvu (datovanou dne 3. 7. 2012) k prokázání skutečností, konkrétně k předložení důkazních prostředků, které by prokázaly jeho osvobození od daně z příjmů fyzických osob z prodeje cenných papírů. Na tuto výzvu žalobce reagoval sdělením ze dne 23. 7. 2012, v němž uvedl, že 10 akcií nepořídil počátkem roku 2009 pro sebe, ale pro společnost EUROFARMS 2008, s. r. o., a to na základě komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009 s tím, že takto nakoupené akcie následně převedl na uvedenou společnost za stejnou kupní cenu smlouvou o úplatném převodu cenných papírů, a to spolu s veškerými akciemi, které vlastnil ke dni podpisu komisionářské smlouvy. Žalobce k tomuto sdělení doložil komisionářskou smlouvu o obstarání koupě cenného papíru, kterou uzavřel dne 26. 1. 2009 se společností EUROFARMS 2008, s. r. o., jednající jednatelem E., dále doložil smlouvy o úplatném převodu cenných papírů uzavřené s dalšími akcionáři společnosti SALIX MORAVA a.s., od nichž jednotlivé akcie koupil, a to vždy za kupní cenu 40 000 Kč za každou akcii. Žalobce dále doložil kupní smlouvu o úplatném převodu cenných papírů ze dne 12. 3. 2009, kterou uzavřel v postavení prodávajícího s kupujícím EUROFARMS 2008, s. r. o., jejímž předmětem byl prodej 41 listinných akcií kupujícím za celkovou kupní cenu 16 500 000 Kč. Dále žalobce ke svému sdělení doložil prohlášení ze dne 20. 1. 2009, které měli učinit tehdejší akcionáři společnosti SALIX Morava a. s., a společnost EUROFARMS 2008, s. r. o. jako zájemce o akcie této společnosti. V prohlášení se mimo jiné uvádí, že akcionáři prodají společnosti EUROFARMS 2008, s. r. o. 95% všech akcií za 115 000 000 Kč. Součástí tohoto prohlášení je dohoda stran o poskytnutí zálohy na kupní cenu ve výši 700 000 Kč. Dne 18. 12. 2013 vydal prvostupňový správce daně *(na kterého přešla s účinností od 1. 1. 2013 podle zákona číslo 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění, působnost Finančního úřadu v Přerově – poznámka krajského soudu)* dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 543 660 Kč. V odůvodnění tohoto platebního výměru správce daně konstatoval, že žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 nepřiznal příjem z prodeje akcií a nevyhověl výzvě k podání dodatečného daňového přiznání, proto správce daně postupoval podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ve spojení s § 264 téhož zákona a daň žalobci doměřil. Správce daně odmítl, že by se v případě příjmů za prodej akcií jednalo o příjmy osvobozené od daně a ohledně jejich výše vyšel z údajů uvedených ve smlouvě o převodu cenných papírů, konkrétně z celkové výše kupní ceny 16 500 000 Kč za 41 akcií s tím, že prostým podílem stanovil cenu za 1 akcii (402 439,02 Kč), ze které pak vypočítal cenu sporných 10 akcií. Dodatečný platební výměr byl žalobci doručen 19. 12. 2013. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 7. 2014 č. j. 17482/14/5000-14102-702767, doručeným tehdejšímu zmocněnci žalobce dne 10. 7. 2014, zamítl, za současného potvrzení dodatečného platebního výměru ze dne 18. 12. 2013.

16. Proti uvedenému odvolacímu rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2014 podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci, rozsudkem ze dne 25. 4. 2016 č. j. 65 Af 33/2014 - 91 zamítl, ale následně Nejvyšší správní soud vyhověl kasační

stížnosti žalobce a rozsudkem ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 150/2016 - 35, rozsudek krajského soudu ze dne 25. 4. 2016, jakož i rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2014 č. j. 17482/14/5000-14102-702767, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně postupoval při doměření daně nezákonně při posuzování reakce žalobce na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 23. 5. 2012, na kterou žalobce reagoval podáním, ve kterém tvrdil, že dodatečné daňové tvrzení podávat nemusí, protože příjem, na který mířila daňová výzva, daňové povinnosti nepodléhal. Takovéto podání bylo podle Nejvyššího správního soudu nutné vyhodnotit obsahově jako dodatečné daňové tvrzení s uvedením výše daňové povinnosti 0 Kč. Namísto tedy byl postup k zajištění odstranění formálních vad podání, nikoliv postup odvíjející se od nesplnění výzvy. Správce daně měl buďto zahájit postup k odstranění pochybností, nebo – byly-li by splněny další zákonné podmínky pro využití tohoto institutu – daňovou kontrolu. Žalobci by tak bylo zachováno právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, předkládat vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhopat důkazy. Správce daně namísto toho v dodatečném platebním výměru výslovně uvedl, že považuje výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu za nesplněnou a doměřil daň z moci úřední pomocí pomůcek. Tento postup byl ovšem podle Nejvyššího správního soudu v rozporu se zákonem, neboť výzva byla splněna a tudíž nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud dále vytkl správci daně postup při místním šetření, který však již není obsahem žalobních bodů.

17. Žalovaný v návaznosti na závěry Nejvyššího správního soudu uložil správci daně doplnit odvolací řízení. Správce daně především zaslal žalobci výzvu k podání dodatečného daňového přiznání za rok 2009 na platném tiskopise, což žalobce splnil a dne 16. 10. 2017 doručil správci daně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009. V podaném dodatečném daňovém přiznání byly oproti poslednímu vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009 vykázány (mimo jiné příjmy) v rámci příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů příjmy z prodeje cenných papírů ve výši 560 000 Kč, proti kterým žalobce uplatnil výdaje ve shodné výši. Protože podle správce daně nově vykázané údaje v daňovém přiznání neodpovídaly zjištěním správce daně, jež vyplynuly z předchozí fáze řízení, zahájil správce daně výzvou ze dne 17. 10. 2017 postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Žalobce v reakci na výzvu setrval na výši jím deklarovaných příjmů, výdajů a dílčího základu daně s tím, že rozdílná kupní cena za jednotlivé akcie vyplývá z komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009, ve které je výslovně uvedeno, že k prodeji akcií nakoupených pro společnost EUROFARMS 2008, s. r. o. dojde na základě uvedené komisionářské smlouvy následně v rámci smlouvy o úplatném převodu cenných papírů za stejnou kupní cenu, za kterou byly akcie nakoupeny žalobcem. Kupní cena, za kterou daňový subjekt 10 akcií nakoupil od třetích osob a následně prodal společnosti EUROFARMS 2008, s. r. o. v rámci smlouvy o úplatném převodu cenných papírů ze dne 12. 3. 2009, činila celkem 400 000 Kč a předmětné akcie byly nakoupeny za stejnou kupní cenu, za kterou byly následně prodány. Následně žalobce ve svém vyjádření ze dne 28. 5. 2018 namítal, že správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení zcela účelově neprovedl svědeckou výpověď S. D., jehož výsledek v prakticky totožných řízeních s dalšími majoritními akcionáři společnosti SALIX Morava a. s. provedl. Žalobce dále předložil k důkazu písemnost

„Revidovaná nabídka (matematicky) po due diligence“ a požadoval, aby se pan D. v rámci svědecké výpovědi k této listině vyjádřil. Dále žalobce v tomto přípisu namítal, že správce daně neučinil dostatek pro to, aby zajistil výslech svědka pana E., který daňový subjekt navrhoval, zvláště pak za situace, kdy Policii České republiky se tuto osobu podařilo kontaktovat (jako důkazní prostředek předložil daňový subjekt email od pana E. ze dne 1. 9. 2015). V rámci tohoto vyjádření předložil také jako důkaz prohlášení pana E. ze dne 21. 5. 2015 s jeho úředně ověřeným podpisem, ve kterém tento prohlašuje a potvrzuje, že jako jednatel společnosti EUROFARMS za tuto společnost uzavřel s hlavními akcionáři komisionářské smlouvy na nákup akcií pro společnost EUROFARMS. Správce daně dále vyslechl svědky K. V. (jehož výpověď v původní fázi nezákonně použil z místního šetření), Ing. R. a také akcionáře, kteří prodali žalobci své akcie společnosti SALIX MORAVA a.s. Správce daně doplnil dokazování o výslech svědka D. Po jeho provedení se žalobce opětovně vyjádřil v přípisu ze dne 15. 10. 2018 a namítl nezákonný a nepřipustný postup správce daně při výslechu svědka D. spočívající v tom, že správce daně svědka D. v rámci jeho svědecké výpovědi upozorňoval a odkazoval na jeho výpověď učiněnou v jiném daňovém řízení se zcela odlišným daňovým subjektem.

18. Po doplnění odvolacího řízení rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím o zamítnutí odvolání žalobce a o potvrzení odvoláním napadeného dodatečného platebního výměru. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůraznil, že meritem věci je posouzení a prokázání ceny, za kterou byly prodány jednotlivé akcie, u kterých nebyl splněn časový test ve smyslu § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, což se týká 10 akcií, které žalobce koupil dne 30. 1. 2009 na základě smluv o úplatném převodu cenných papírů uzavřených se 4 dosavadními akcionáři a smlouvou ze dne 12. 3. 2013 prodal společnosti EUROFARMS 2008, s. r. o. Žalovaný se zabýval obsahem komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009, podle které měl žalobce jakožto komisionář prodat předmětné akcie společnosti EUROFARMS za cenu, za jakou je nakoupil, tj. 40 000 Kč za akcii. Žalovaný zdůraznil, že podle kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností EUROFARMS 2008, s. r. o. bylo prodáno 41 akcií za celkovou částku 16 500 000 Kč, aniž by ve smlouvě byla specifikována cena za jednotlivé akcie. Podle žalovaného tak lze konstatovat, že prodejní cena jedné akcie při tomto prodeji se rovnala podílu celkové ceny a počtu akcií, tj. 402 439,02 Kč (16 500 000 : 41). Žalovaný vzal za prokázáno, že společnost EUROFARMS 2008, s. r. o. nakoupila akcie na základě kupní smlouvy o úplatném převodu cenných papírů ze dne 12. 3. 2009, a nikoliv na základě komisionářské smlouvy, což odpovídá také účetnictví této společnosti. Žalovaný přihlédl také k obsahu prohlášení ze dne 20. 1. 2009 podepsaného akcionáři a společností EUROFARMS 2008, s. r. o., ve kterém taktéž není uveden žádný odkaz na další smlouvy, popř. různé ceny za jednotlivé akcie. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůraznil, že z předložené kupní smlouvy ani z prohlášení ze dne 20. 1. 2009 nevyplývá postup a realizace transakce dle předložené komisionářské smlouvy a nebyl prokázán prodej akcií za rozdílné ceny za jednotlivé akcie. Z komisionářské smlouvy sice vyplývají konkrétní ceny za jednotlivé akcie, ale žalobce neprokázal faktickou realizaci plnění dle komisionářské smlouvy, tudíž neprokázal skutečně realizovanou cenu jednotlivých akcií. Žalobce ani neprokázal přijetí úplaty, kterou měl podle komisionářské smlouvy obdržet. Žalovaný dále konstatoval, že společnost EUROFARMS 2008, s. r. o. nepotvrdila tvrzení

žalobce o ujednáních, která osobně sjednal žalobce s panem E. Existenci komisionářské smlouvy v době pořizování akcií či vědomost o ní nepotvrdil finanční ředitel Ing. J. R., k datu 12. 3. 2009 současně jednatel společnosti EUROFARMS, ani účetní společnosti K. V., projektový manažer Bc. D., DiS., ani JUDr. L. L., která se jako právník na přípravě dokumentů souvisejících s nákupem cenných papírů podílela. Z provedeného dokazování vyplynulo, že na koncipování, připomínkování a zpracování dokumentů souvisejících s nákupem a prodejem akcií se podílelo více osob. Tvrzení žalobce o existenci komisionářské smlouvy v době pořizování akcií a o postupu dle jejího ujednání nikdo z výše uvedených osob nepotvrdil a nebylo ji možné dovodit ani z výpovědi svědka D., který ve svědecké výpovědi uvedl, že tuto komisionářskou smlouvu neviděl, pouze byl o ní následně informován. Dále uvedl, že toto není vzor právního zástupce společnosti EUROFARMS JUDr. L. ani JUDr. O., pan E. si toto nechal zpracovat jinde. Podle žalovaného navíc svědek vypovídal v rozporu se svou výpovědí v prakticky totožných řízeních s dalšími majoritními akcionáři. Podle žalovaného byly v průběhu dokazování shledány rozpory mezi jednotlivými důkazními prostředky, kdy důkazní prostředek předložený žalobcem, tj. kupní smlouva ze dne 12. 3. 2009, uvádí cenu za 41 ks akcií v celkové hodnotě 16 500 000 Kč bez specifikace cen jednotlivých akcií a ujednání článku X. bod 4. této smlouvy odkazuje nikoliv na komisionářskou smlouvu, kterou měly být ceny specifikovaných akcií dle daňového subjektu určeny, ale naopak odkazuje na prohlášení ze dne 20. 1. 2009, ze kterého různé ceny jednotlivých akcií nevyplývají. S ohledem na výše uvedené skutečnosti žalovaný uzavřel, že žalobce svá tvrzení neprokázal. K důkaznímu návrhu výsledkem svědka W. H. E. žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že správce daně považoval jeho výsledek za nadbytečný, neboť nemohl prokázat požadované skutečnosti, tj. rozdílnou prodejní cenu za jednotlivé akcie. Samotné uzavření komisionářské smlouvy panem E. správce daně nerozporoval, správce daně pouze konstatoval, že k prodeji předmětných akcií společnosti EUROFARMS 2008, s. r. o. v hodnotě 16 500 000 Kč nedošlo podle komisionářské smlouvy. Žalovaný dodal, že v rámci celého daňového řízení nebyly daňovým subjektem poskytnuty údaje o kontaktu na pana E. a nebyly sděleny ani v rámci doplnění odvolacího řízení při jednání dne 14. 12. 2017, ani následně ve vyjádření daňového subjektu ze dne 2. 1. 2018. Žádné bližší informace stran pana E. nebyly správci daně sděleny ani při výpovědích svědků v rámci doplnění odvolacího řízení (svědka V. ani svědka Ing. R.). Podle žalovaného by výsledkem svědka E. nemohla být prokázána prodejní cena jednotlivých akcií, neboť tyto skutečnosti nejsou uvedeny v předložené kupní smlouvě, ani v účetnictví společnosti EUROFARMS 2008, s. r. o., nadto pan E. kromě komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009 podepsal také kupní smlouvu dne 12. 3. 2009 a prohlášení ze dne 20. 1. 2009, které cenu jednotlivých akcií neřeší. Výsledek pana E. tak považoval za neúčelný, protože postrádá smysl dokazovat věci známé, které správce daně nezpochybňoval. Lze sice souhlasit, že jedinými osobami, které mohou „vůli“ smluvních stran ozřejmit, jsou žalobce a pan E. jako jediná osoba oprávněná jednat za společnost EUROFARMS, na druhou stranu „vůle“ zúčastněných stran musí vyplývat z jejich faktického jednání a toto jednání musí být podloženo průkaznými důkazními prostředky, což se však v daném případě nestalo. Nad rámec uvedeného žalovaný dodal, že pokud by žalobce skutečně prokázal, že část svých akcií prodal za podstatně nižší cenu, než jiné akcie, byť by se celkově jednalo o jednu transakci, byl by na místě právě postup správce daně za účelem ověření „obvyklosti

ceny“ ve smyslu citovaného ustanovení, a to zejména za situace, kdy by žalobce takto „snížil“ velmi výrazně cenu právě a jen u akcií, které vlastní po dobu kratší, než vyžaduje § 4 zákona o daních z příjmů pro osvobození příjmů. V závěru odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný vyjádřil k namítané prekluzi pro stanovení daně se závěrem, že z obsahu předmětné výzvy ze dne 23. 5. 2012 je zřejmé, že správce daně kvalifikovaně popsal skutečnosti, které odůvodňují postup správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž Nejvyšší správní soud nezákonnost postupu správce daně spatřoval pouze v chybném vyhodnocení písemnosti, kterou žalobce na předmětnou výzvu reagoval a v otázce místního šetření. Z předmětného rozsudku Nejvyššího správního soudu tedy nevyplývá, že by nezákonnost předmětného rozhodnutí spočívala v uvedené výzvě. V případě předmětné výzvy se tedy podle žalovaného jednalo o úkon ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu, který prodloužil prekluzivní lhůtu o 1 rok.

19. Napadené rozhodnutí bylo doručeno žalobci prostřednictvím jeho tehdejší zmocněnkyně dne 22. 11. 2018, což krajský soud zohlednil při rozhodování o včasnosti žaloby.

E.

20. Krajský soud již o věci rozhodoval rozsudkem ze dne 28. 5. 2019 č. j. 64 Af 7/2019 - 51. Ten však byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2020 č. j. 1 Afs 238/2019 - 33 a věc vrácena zdejšímu soudu k dalšímu řízení.
21. Krajský soud proto znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu vymezeném žalobními body podle § 75 odst. 2 zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

F. a.

22. Krajský soud se nejprve zabýval namítanou prekluzí. Pro daňové řízení totiž zásadně platí, že daň lze pravomocně stanovit pouze v průběhu prekluzivní lhůty. Uplynutím této lhůty právo státu ke stanovení daně zaniká, k čemuž přihlíží jak daňové orgány, tak správní soudy z úřední povinnosti.
23. K této otázce se již vyčerpávajícím způsobem vyjádřil Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku ze dne 30. 3. 2020 č. j. 1 Afs 238/2019 - 33, kde uzavřel, že:
- „[35] Vzhledem k tomu, že v dané věci běh lhůty pro stanovení daně započal ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (tedy do 31. 12. 2010) a současně prekluzivní lhůta neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu (tj. do 1. 1. 2011), je třeba při posuzování plynutí této lhůty aplikovat shora citované přechodné ustanovení daňového řádu.*
- [36] Z něj vyplývá, že počátek běhu lhůty je v souzené věci nutno posuzovat podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, délka lhůty a právní skutečnosti mající vliv na její běh, které nastaly po účinnosti daňového řádu, se pak posoudí podle příslušných ustanovení daňového řádu.*

(...)

[40] V případě daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 tak v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu počala prekluzivní lhůta běžet dne 31. 12. 2009 a skončit měla (při nenastoupení dalších skutečností ovlivňujících její plynutí) dne 31. 12. 2012. K prodloužení této lhůty o jeden rok došlo nejprve oznámením výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dne 23. 5. 2012. Skutečnost, že tato výzva vedla k doměření daně, a byla tedy způsobilá prekluzivní lhůtu prodloužit, není v nynější fázi řízení sporná. Soud proto k této otázce pouze ve stručnosti odkazuje na závěry obsažené např. v rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 AfS 22/2016 - 43, č. 3417/2016 Sb. NSS. Oznámením této výzvy byla lhůta prodloužena do 31. 12. 2013. Dne 18. 12. 2013 byl žalobci oznámen dodatečný platební výměr, podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu tak došlo k prodloužení lhůty o další rok, tj. do 31. 12. 2014. Dne 10. 7. 2014 žalovaný žalobci oznámil rozhodnutí o odvolání, čímž byla lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu opětovně prodloužena, a to do 31. 12. 2015. V okamžiku vydání prvního rozhodnutí o odvolání tak z prekluzivní lhůty zbýval 1 rok, pět měsíců a 21 dnů. Z této doby je nutno odečíst dva měsíce, které uplynuly od oznámení rozhodnutí do podání žaloby ke krajskému soudu dne 10. 9. 2014; k tomuto dni tedy z prekluzivní lhůty zbýval 1 rok a 112 dnů.

[41] Podáním žaloby ke krajskému soudu došlo ke stavení prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, resp. § 41 s. ř. s., a to až do právní moci zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, která nastala dne 26. 9. 2017 (s výjimkou čtrnácti dnů mezi právní mocí rozsudku krajského soudu a podáním kasační stížnosti). Poslední den obnovené prekluzivní lhůty tak měl připadnout na 2. 1. 2019. Nové rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 19. 11. 2018 a žalobci oznámeno dne 22. 11. 2018 (a téhož dne nabylo právní moci), tedy v zákonné prekluzivní lhůtě.

[42] Soud tedy shrnuje, že žalobci byla daň pravomocně doměřena před uplynutím lhůty pro stanovení daně.“

24. Tímto právním názorem (navíc zcela konzistentním s právním názorem zdejšího soudu vysloveným již v bodě 10. rozsudku ze dne 28. 5. 2019 č. j. 64 Af 7/2019 - 51) je zdejší soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán. Uzavírá proto, že námitka prekluze práva stanovit daň je nedůvodná.
25. Akcentoval-li žalobce u dnešního jednání argumentaci o časové prodlevě mezi původní výzvou k podání dodatečného daňového přiznání z r. 2012 a dalším postupem daňových orgánů (r. 2017), přičemž má za to, že původní výzva nevedla k doměření daně a nemůže mít proto vliv na běh prekluzivní lhůty, tato argumentace byla obsažena již v žalobě, pročez krajský soud nepochybuje o tom, že k ní Nejvyšší správní soud při formulaci závazného právního názoru již přihlédl.

F. b.

26. Za stěžejní pro právní posouzení věci považuje krajský soud posouzení závěru žalovaného o výši kupní ceny akcií prodaných žalobcem společností EUROFARMS

2008 s.r.o. smlouvou ze dne 12. 3. 2009. Není sporu o tom, že v písemné smlouvě byla sjednána kupní cena všech 41 akcií na částku 16 500 000 Kč, aniž by byla rozlišena cena jednotlivých akcií. Správce daně i žalovaný vyšli shodně z jednotkové ceny prodaných akcií ve výši 402 439,02 Kč, kterou vypočetli podílem celkové ceny akcií a počtu prodaných akcií. Oproti tomu žalobce tvrdí, že cena každé akcie prodané smlouvou ze dne 12. 3. 2009 nebyla shodná, ale u 10 prodaných akcií, které předtím koupil smlouvami ze dne 30. 1. 2009, činila toliko 40 000 Kč za akcii. Toto tvrzení opíral o komisionářskou smlouvu ze dne 26. 1. 2009, ve které se měl s kupujícím EUROFARMS 2008 s.r.o. dohodnout, že mu akcie, které měl po uzavření komisionářské smlouvy nakoupit, prodá za stejnou cenu, za kterou je koupil, což je právě cena ve výši 40 000 Kč za 1 akcii. Nutno dodat, že žalobce v prvotní fázi dovozoval z obsahu komisionářské smlouvy také osvobození příjmu z prodeje sporných 10 akcií od daně z příjmů, když namítal, že akcie nenabyl pro sebe, ale od počátku pro EUROFARMS 2008 s.r.o., ale tuto argumentaci v průběhu daňového řízení opustil a v žalobě již nadále spojuje s komisionářskou smlouvou toliko prokázání dohody o odlišné ceně sporných akcií.

27. I k této otázce se již vyčerpávajícím způsobem vyjádřil Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku ze dne 30. 3. 2020 č. j. 1 Afs 238/2019 - 33, kde vyslovil:

»[45] Není sporu o tom, že žalobce v roce 2009 prodal 41 kusů akcií společnosti EUROFARMS (kupní smlouva o úplatném převodu cenného papíru ze dne 12. 3. 2009) a 4 ks akcií panu Ing. V. (kupní smlouva o úplatném převodu cenných papírů ze dne 11. 2. 2019). Žalobce byl k 1. 2. 2009 vlastníkem 45 akcií společnosti SALIX MORAVA. Celkem 10 z těchto akcií, nově nabytých v roce 2009, přitom bylo předmětem prodeje společnosti EUROFARMS dne 12. 3. 2009, a 4 z těchto akcií, nově nabytých v roce 2009, byly předmětem prodeje Ing. V. dne 11. 2. 2019. Z celkového počtu 45 akcií, je sporný prodej 14 kusů akcií, které žalobce vlastnil po dobu kratší než 6 měsíců, a příjem z jejich prodeje tak od daně osvobozen nebyl.

[46] Sporná není ani skutečnost, že v kupní smlouvě o úplatném převodu cenného papíru ze dne 12. 3. 2009 byla sjednána kupní cena všech 41 akcií na částku 16.500.000 Kč, aniž by byla rozlišena cena jednotlivých akcií. Správce daně i stěžovatel vyšli shodně z jednotkové ceny prodaných akcií ve výši 402.439,02 Kč, kterou vypočetli podílem celkové ceny akcií a počtu prodaných akcií. Oproti tomu žalobce tvrdí, že cena každé akcie prodané smlouvou ze dne 12. 3. 2009 nebyla shodná, ale u 10 prodaných akcií, které nabyl v posledním půl roce, činila toliko 40.000 Kč za akcii. Toto tvrzení opíral o komisionářskou smlouvu ze dne 26. 1. 2009, ve které se měl s kupující společností EUROFARMS dohodnout, že mu akcie, které měl po uzavření komisionářské smlouvy nakoupit, prodá za stejnou cenu, za kterou je koupil, což je právě cena ve výši 40.000 Kč za 1 akcii.

[47] Nejvyšší správní soud na tomto místě konstatuje, že žalovaný dostal pokynům obsaženým v předcházejícím zrušujícím rozsudku. Žalovaný stanovil daň na základě dokazování (nikoli na základě pomůcek), odstranil vady řízení související s postupem při získání informací při místním šetření a zabýval se otázkou, jakým způsobem došlo k převodu akcií, tedy zda společnost EUROFARMS nabyla akcie jako komitent »v jednom kroku« přímo od osob, se kterými žalobce uzavřel smlouvy o převodu cenných papírů, anebo zda vlastnické právo ze smluv s třetími osobami nenabyla, ale nabyla ho »ve dvou krocích« – třetí osoby převedly akcie na žalobce a ten následně na společnost EUROFARMS.

Nutno dodat, že kasační soud řešení této otázky považoval za stěžejní pro závěr o daňové povinnosti žalobce.

[48] Po doplnění dokazování v odvolacím řízení již nyní mezi účastníky řízení není sporu o tom, že k převodu akcií došlo ve dvou krocích, tedy že nejprve nabyl akcie do svého vlastnictví žalobce (na základě smluv uzavřených s jednotlivými akcionáři společnosti SALIX MORAVA) a následně od žalobce společnost EUROFARMS.

[49] Spornou tak nyní zůstává toliko otázka prodejní ceny akcií, tedy za jakou částku společnost EUROFARMS od žalobce 10 ks sporných akcií odkoupila. S touto otázkou souvisí též, zda smluvní strany (tedy žalobce a společnost EUROFARMS) postupovaly podle cenových ujednání obsažených v komisionářské smlouvě, či nikoli.

[50] Krajský soud stěžovateli vytkl, že nepostavil najisto, zda považuje uzavření komisionářské smlouvy za prokázané, či nikoli. Krajský soud poukázal jednak na to, že z rozhodnutí stěžovatele neplyne, co rozumí pod tvrzením, že komisionářská smlouva nebyla »fakticky realizována«. Stěžovatel měl podle krajského soudu »postavit najisto, zda zpochybňuje pravost a obsah těchto smluv, či nikoliv«.

[51] Nejvyšší správní soud se shoduje se stěžovatelem, že závěry krajského soudu vztahující se k dosavadnímu hodnocení komisionářské smlouvy stěžovatelem nejsou správné. Jak stěžovatel připomíná v kasační stížnosti, samotné uzavření komisionářské smlouvy daňové orgány nezpochybňovaly. Tato skutečnost jednoznačně plyne z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí. Stěžovatel se »pravostí« a obsahem komisionářské smlouvy již podrobně zabýval. Nezpochybnil, že žalobce a společnost EUROFARMS (za níž jednal pan E.) uzavřeli dne 26. 1. 2009 »komisionářskou smlouvu o obstarání koupě cenného papíru«.

[52] Na základě této smlouvy se měl žalobce jako komisionář zavázat, že pro komitenta vlastním jménem a na jeho účet zařídí koupi určených cenných papírů a takto nakoupené akcie následně za stejnou kupní cenu převede na komitenta (srov. čl. I smluv). Smluvní strany se dále dohodly, že akcie budou na komitenta převedeny na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů, v jejímž rámci budou převedeny i některé akcie komisionáře, které vlastnil ke dni podpisu smluv. Kupní cena za akcie nakoupené pro komitenta na základě této smlouvy měla být ve smlouvě o úplatném převodu cenných papírů sjednána ve stejné výši, za jakou tyto akcie nakoupí komisionář pro komitenta.

[53] V kontextu všech dalších zjištění a provedených důkazů pak stěžovatel hodnotil, zda smluvní strany podle těchto komisionářských smluv skutečně postupovaly, tedy smlouvy »fakticky realizovaly«. V této souvislosti nelze souhlasit s krajským soudem, že z rozhodnutí stěžovatele neplyne, co míní pod »faktickou realizací« smlouvy. Jak Nejvyšší správní soud zdůraznil výše, spornou zůstává pouze otázka kupní ceny 10 kusů akcií prodaných společností EUROFARMS a 4 ks akcií prodaných Ing. V. Z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí je zřejmé, že od bodu [24] dále (uvozeného »předmětem dalšího posouzení byla výše příjmu, který plynul z prodeje těchto akcií«) se zabýval právě touto spornou otázkou a v tomto kontextu také prováděl hodnocení předložených důkazů, včetně komisionářských smluv. I z dalších částí rozhodnutí je zjevné, že faktickou realizací komisionářských smluv rozuměl stěžovatel právě realizaci smluvních ujednání o kupní ceně akcií. Například v bodu [32] stěžovatel výslovně konstatuje, že »z předložené kupní smlouvy ani z prohlášení ze dne 20. 1. 2009 nevyplývá postup a realizace transakce dle předložené komisionářské smlouvy, tj. výše uvedené důkazní prostředky neprokázaly

prodej akcií za rozdílné ceny za jednotlivé akcie«, v bodu [63] stěžovatel uvedl, že »k úhradě akcií došlo na základě kupní smlouvy ze dne 12. 3. 2009 a k realizaci plnění dle komisionářské smlouvy tedy nedošlo«, v bodu [67] konstatoval, že »výslech svědka (pana E.) v dané věci mohl pouze prokázat, že smlouva byla sepsána a podepsána osobou oprávněnou, ale faktickou realizaci (rozdílné ceny akcií) by neprokázal« atd. Je tedy zjevné, že stěžovatel pod »neprokázáním faktické realizace« komisionářských smluv rozuměl neprokázání postupu podle cenových ujednání zde uvedených.

[54] Stěžovatel závěr o nerespektování cenových ujednání založil mimo jiné na následujících zjištěních (srov. zejména body 50 a násl. rozhodnutí): v kupní smlouvě ze dne 12. 3. 2009, na jejímž základu společnost EUROFARMS akcie od žalobce nabyla, není obsažen žádný odkaz na komisionářskou smlouvu. Kupní smlouva samotná neobsahuje žádné ustanovení, podle kterého by byla u jednotlivých akcií stanovena různá cena (cena byla v kupní smlouvě uvedena za všech 41 prodávaných akcií bez dalšího rozlišení). Skutečnost, že by měla společnost EUROFARMS koupit některé akcie levněji než jiné, nevyplývá ani z prohlášení ze dne 20. 1. 2009. Společnost EUROFARMS o pořízení akcií neúčtovala podle komisionářské smlouvy (tedy neúčtovala o rozdílných cenách akcií), ale podle smlouvy kupní. Existenci komisionářských smluv v době pořizování akcií či vědomost o nich nepotvrdil finanční ředitel společnosti EUROFARMS, účetní společnosti, projektový manažer ani právníčka, která se na přípravě dokumentů souvisejících s nákupem cenných papírů podílela. Tyto osoby současně nepotvrdily, že by se při pořizování akcií mělo postupovat podle cenových ujednání obsažených v komisionářských smlouvách. Podle Nejvyššího správního soudu ze shora uvedeného vyplývá, že stěžovatel v rozhodnutí předestřel přesvědčivou argumentaci, která řádně odůvodňuje závěr, že komisionářské smlouvy nemohou prokázat rozdílnou prodejní cenu akcií, neboť nebylo prokázáno, že by smluvní strany postupovaly při koupi akcií podle cenových ujednání obsažených v těchto smlouvách.

[55] Nutno zdůraznit, že to byl právě žalobce, koho tížilo důkazní břemeno stran prokázání rozdílných cen akcií. K prokázání této skutečnosti však předložil pouze komisionářskou smlouvu, resp. poukázal na cenové ujednání v ní obsažené. Ničím však již neprokázal, že smluvní strany tato cenová ujednání při prodeji akcií skutečně respektovaly, přičemž důkazy provedené daňovými orgány a z nich vyplývající skutková zjištění svědčí o tom, že k naplnění těchto ujednání nedošlo a všechny akcie byly prodány jako »balík« za jednotnou cenu. Nejvyšší správní soud nad rámec dodává, že bylo na žalobci, aby si zajistil dostatečnou sadu důkazů prokazující jeho tvrzení o rozdílné kupní ceně akcií, např. tím, aby trval na výslovném ujednání o rozdílné kupní ceně v kupní smlouvě ze dne 12. 3. 2009, jak ostatně předpokládala komisionářská smlouva.

[56] S ohledem na shora uvedené nemůže obstát ani závěr krajského soudu o nezákonnosti stěžovatelova rozhodnutí z důvodu neprovedení výslechu svědka E. (jednatele, který za společnost EUROFARMS podepsal komisionářské smlouvy). Podle krajského soudu žalovaný nepřipustně předjímal neúčelnost výpovědi svědka dříve, než jeho výslech provedl, a z obsahu spisu a zejména z odůvodnění napadeného rozhodnutí přitom nevyplývá jednoznačně, že by výslech svědka E. byl bez dalšího nadbytečný. Podle krajského soudu bude třeba svědka E. vyslechnout za účelem posouzení otázky, zda došlo k uzavření komisionářských smluv.

[57] Jak Nejvyšší správní soud zhodnotil výše, daňové orgány uzavření komisionářských smluv nezpochybňovaly. Najisto bylo postaveno též, že prodej akcií proběhl ve »dvou krocích«. Soud proto považuje za důvodnou stěžovatelovu námitku, že výslech svědka E., který měl vést k objasnění těchto skutečností (uzavření komisionářských smluv a průběh obchodní transakce), je při aktuálně zjištěném skutkovém stavu nadbytečný.

[58] S krajským soudem lze souhlasit v tom, že správce daně nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, a to tehdy, pokud jsou pro rozhodnutí věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (srov. např. rozsudek ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71). Současně je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhu na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Správce daně není oprávněn bez dalšího předem paušálně odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Rozhodující pro posouzení (ne)potřebnosti či (ne)zbytnosti opatřit a provést navrhovaný důkaz je zpravidla konkrétní důkazní situace, tedy stav dosažení úplnosti a správnosti skutkových zjištění. Jinými slovy, je-li dokazovaná skutečnost dostatečně prokázána jinými již provedenými důkazy nebo netýká-li se důkazní návrh této skutečnosti, je-li zjevné, že důkazní prostředek není způsobitelský skutečnost prokázat, není-li dokazování v navrhovaném rozsahu a obsahu vůbec potřebné apod.

[59] Nejvyšší správní soud má za to, že se daňové orgány nezákonnosti spočívající v nepřipustném předjímání výpovědi svědka nedopustily. Neprovedení výslechu svědka odůvodnily jeho nadbytečností a neúčelností. Konstatovaly (srov. zejména bod 59 rozhodnutí žalovaného), že výslech svědka E. nemohl prokázat požadované skutečnosti, tj. rozdílnou prodejní cenu za jednotlivé akcie. Stěžovatel připomněl, že samotné uzavření komisionářské smlouvy panem E. nerozporoval. Výslechem svědka E. by nemohla být prokázána prodejní cena jednotlivých akcií, neboť tyto skutečnosti nejsou uvedeny v předložené kupní smlouvě ani v účetnictví společnosti EUROFARMS. Podle stěžovatele je tak výslech tohoto svědka neúčelný, protože postrádá smysl dokazovat věci známé, které správce daně nezpochybňoval.

[60] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, že provedení výslechu svědka E. stran objasnění kontraktačního procesu a skutečné vůle stran při uzavírání komisionářských smluv by bylo nadbytečným. I kdyby tento svědek potvrdil, že vůlí stran bylo prodat akcie obstarané stěžovatelem společností EUROFARMS za cenu, za kterou je žalobce koupil, neměla by taková zjištění žádný důkazní potenciál ve vztahu k otázce, za jakou cenu byly tyto akcie skutečně prodány.“

28. I tímto právním názorem je zdejší soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán. Uzavírá proto, že i tato žalobní argumentace je nedůvodná.
29. S ohledem na závěr o nadbytečnosti výslechu svědka E. soud nedoplnil dokazování výpovědi tohoto svědka ani v soudním řízení.

F. c.

30. Další žalobcem namítané vady řízení uvedené v žalobě v článku IV (chybně vydaná výzva k odstranění pochybností v průběhu odvolacího řízení) a v článku VII (vadný postup při vedení spisu) nepovažuje krajský soud za důvodné, resp. neshledal, že by v důsledku napadeného postupu daňových orgánů došlo k vadám řízení, které by měly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
31. Rozhodnutí, která označil žalobce (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2004 č. j. 5 Afs 31/2003 - 81 a ze dne 2. 9. 2010 č. j. 5 Afs 92/2008 - 175) se týkají vztahu mezi konkludentním vyměřením daně a zahájením vytýkácího řízení podle zákona o správě daní a poplatků, což je poněkud jiný případ než nastal v projednávané věci. Obecně lze připustit, že výzva k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu by měla být vydána před vyměřením (doměřením) daně, ale v přezkoumávané věci nastala specifická situace, kdy správce daně vyhodnotil nesprávným způsobem podání žalobce, což se projevilo v následném vedení řízení, které předcházelo vydání dodatečného platebního výměru, a které bylo vedeno zcela jiným směrem, než jak mělo být vedeno. Tento postup byl daňovým orgánům vytknut Nejvyšším správním soudem až při soudním přezkumu. S ohledem na specifika daňového řízení, kdy až na výjimky nelze zrušit prvostupňové rozhodnutí, neměly daňové orgány ani jinou možnost, než procesní postup, který má jinak místo ve fázi prvostupňového řízení, provést v rámci odvolacího řízení a napravit tak pochybení, ke kterému v předchozí fázi došlo. Nadto jak správně uvedl žalovaný, tímto postupem ani nedošlo k poškození práv žalobce, protože žalobce měl možnost v průběhu celého odvolacího řízení reagovat na jeho průběh, což taky opakovaně činil a skutečnost, že k postupu podle § 89 daňového řádu došlo až v odvolacím řízení tak neměla žádný vliv na uplatňování jeho práv.
32. Taktéž námitky žalobce proti vedení spisu jsou pouze obecné a nevyplývá z nich žádné konkrétní pochybení, které by mělo mít vliv na možnost žalobce uplatňovat v daňovém řízení svá práva.

F. d.

33. Žalobce u dnešního jednání dále nově uplatnil námitku, že penále bylo vyměřeno nezákonně ve výši 20%. Takové penále však může správce daně požadovat jen při daňové kontrole, nikoli po dodatečném daňovém přiznání.
34. Krajský soud konstatuje, že tento žalobní bod je opožděný, když byl poprvé uplatněn až po uplynutí lhůty k podání žaloby (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Proto se krajský soud touto žalobní argumentací dále nezabýval.

F. e.

35. S ohledem na to, že žádný z žalobních bodů nebyl shledán důvodným, krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

G.

36. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšný žalovaný se náhrady nákladů řízení u dnešního jednání vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 7. září 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu