



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Jany Volkové a Mgr. Barbory Berkové ve věci

žalobce: **Ing. T. V.**
bytem N. T. G. M. 224/13, X P.
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 26. 2. 2018, č. j. 9151/18/5200-10422-711621,
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 zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2018, č. j. 9151/18/5200-10422-711621, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí - dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1740786/13/3107-24802-800692, kterým správce

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 1 293 840 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 258 768 Kč. Důvodem pro doměření daně bylo navýšení daňového základu žalobce o jeho příjmy z prodeje 25 akcií společnosti S. M. a. s., které žalobce v rozhodném zdaňovacím období prodal společnosti E. X, 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 S. M. a. s. a z jejich prodeje tak neměl žádný zisk. Pravdivost tohoto tvrzení opřel o komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009, přičemž připustil, že se namísto smluv komisionářských mělo jednat spíše o smlouvy o smlouvě budoucí, neboť převod akcií proběhl ve dvou krocích, kdy nejprve došlo k pořízení akcií žalobcem a poté až k jejich následnému prodeji společnosti E. X, s. r. o. Závěr žalovaného, podle kterého se důvod uzavření komisionářských smluv jeví jako účelový, aby bylo zamezeno zdanění prodeje akcií, u nichž nebyl splněn šestiměsíční časový test potřebný pro osvobození od daně z příjmů, je podle žalobce nesprávný. Cílem kupující společnosti E. X, s. r. o., bylo, aby prodejní cena za tyto akcie nebyla dále navyšována a aby většinoví akcionáři poté, kdy získají akcie drobných akcionářů, měli povinnost tyto akcie jí prodat.
3. Žalobce žalovanému vytýká, že při výkladu vůle společnosti E. X, s. r. o., při uzavírání komisionářských smluv vycházel pouze z výpovědi svědka Ing. R., který je v současné době statutárním orgánem této společnosti a který má tudíž jednoznačně zájem na tom, aby nepřipustil jakákoliv pochybení ze strany společnosti. Dle žalobce je proto tento svědek jednoznačně nevěrohodný, když se v rámci své výpovědi pasoval do role jednoho z hlavních vyjednávačů celé transakce, přičemž však jak vyplynulo z výpovědi svědků V. a D., Ing. R. se nezúčastnil většiny jednání a veškerou pravomoc měl v té době v této společnosti její jediný jednatel, pan E., který neměl jakoukoliv povinnost informovat o svém postupu kolegy, včetně Ing. R. Navíc jak uvedl Bc. D. ve své výpovědi, nebylo neobvyklé, že si pan E. vyhotovení komisionářských smluv zařizoval sám. Žalovaný má však chybně za to, že k datu uskutečnění transakce, tj. ke dni 12. 3. 2009, byl Ing. R. rovněž jednatelem společnosti.
4. Žalobce je přesvědčen, že správce daně doposud nezjistil rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji, neboť nevyslechl dle žalobce klíčového svědka E., jehož výslech žalobce opakovaně navrhoval, přičemž není ani zřejmé, jak a zda vůbec se pokusil tuto osobu kontaktovat. Tento svědek mohl podle žalobce osvětlit okolnosti a důvody uzavření komisionářských smluv, tedy co smluvní strany jejími 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 namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Správci daně vytýká, že v odvolacím řízení chybně použil výzvu podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když postup podle tohoto ustanovení

lze použít pouze v řízení před vyměřením daně, nikoliv až v odvolacím řízení. Žalobce upozorňuje, že správce daně teprve v březnu 2017 vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání na předepsaném tiskopise výzvou podle ust. § 74 odst. 1 daňového řádu, čímž mělo dojít k odstranění vady podání žalobce z června 2012. Takový postup považuje žalobce za účelový s cílem dosáhnout přerušení lhůty pro stanovení daně podle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu, k této výzvě navíc došlo až po prekluzi a k doměření daně ani nevedla. Žalobce rovněž namítá, že ze závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že dodatečný platební výměr ze dne 17. 12. 2013 vydal správce daně na základě nezákonného postupu, žalovaný měl proto toto rozhodnutí správce daně zrušit. Žalobce má za to, že jestliže jsou mu ukládány povinnosti na základě nezákonně vydaného rozhodnutí a navíc mu byla odebrána možnost bránit se proti rozhodnutí žalovaného vydanému po „nově provedeném řízení“ v rámci odvolacího řízení, bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces.

6. Žalobce dále namítal nezákonné vedení spisu správcem daně, kdy důkazní prostředky byly do veřejné části spisu přerazeny prokazatelně až po vydání dodatečného platebního výměru, a to poté, co zástupce žalobce požádal o nahlédnutí do spisu, což je v rozporu s ust. § 65 odst. 2 daňového řádu, neboť veškeré podklady, na které správce daně v rozhodnutí odkazuje, musely být ke dni vydání součástí veřejné části spisu. Pokud tomu tak nebylo, zatížil správce daně tímto postupem řízení vadou zjevné nezákonnosti. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani to, že žalobce před vydáním rozhodnutí do příslušného spisu nahlédnout nebyl. Žalobce dále uvedl, že spis žalobce nemá náležitosti spisu stanovené právními předpisy. Je zakázáno vést jakékoli písemnosti mimo spis. Spis musí obsahovat spisový přehled a v něm musí být v chronologickém časovém sledu vyznačeny všechny listiny.
7. Závěrem žalobce namítl, že daň již nebylo možné pravomocně doměřit, protože (prekluzivní) lhůta pro stanovení daně marně uplynula dne 9. 7. 2017 a napadené rozhodnutí o odvolání, kterým byla daň pravomocně doměřena, bylo vydáno až v únoru roku 2018. Při jednání soudu v této souvislosti zdůraznil, že mezi výzvou k dodatečnému daňovému přiznání a doměřením daně nebyla blízká věcná a časová souvislost. Žalobce řádně reagoval na výzvu, avšak správce daně zcela nezákonně stanovil daň podle pomůcek. Následně byl s časovým odstupem 5 let vyzván k odstranění pochybností. Má tak za to, že v takovém případě výzva nevedla bezprostředně k doměření daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 66/2020-32 a 1 Afs 441/2019-29).
8. Při jednání soudu dne 7. 9. 2020 žalobce dále namítl nezákonné vyměření penále v rámci dodatečného platebního výměru pomocí pomůcek. Správce daně dle žalobce není oprávněn v tomto případě požadovat penále podle § 251 odst. 4 daňového řádu, neboť 20 % penále může požadovat jen v daňové kontrole a nikoli po dodatečném daňovém přiznání.

C.

9. Žalovaný v písemném vyjádření navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné, neboť má za to, že napadené rozhodnutí netrpí žalobcem tvrzenou nezákonností.
10. Žalovaný nejprve zrekapituloval dosavadní průběh řízení a vymezil předmět sporu, když uvedl, že žalobce měl v roce 2009 příjem z prodeje akcií, který nezahrnul do řádného daňového přiznání, a proto jej správce daně vyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce ani přes tuto výzvu dodatečné daňové přiznání nepodal a ve svém podání

ze dne 1. 6. 2012 uvedl, že příjem z prodeje akcií byl podle ust. § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů od daně osvobozen. Vzhledem k tomu, že toto tvrzení bylo v rozporu se zjištěním správce daně, vyzval žalobce k prokázání osvobození příjmů z prodeje těchto akcií. K tomu žalobce uvedl, že akcie nenabyl v roce 2009 pro sebe, ale pro společnost E. X, s.r.o., a to na základě komisionářských smluv ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009, které mimo jiné k důkazu předložil. Poté, co správce daně v rámci dalšího šetření a na základě dožádání místně příslušného správce daně zjistil, že společnost E. X, s.r.o. předmětné akcie nakoupila na základě kupních smluv o úplatném převodu akcií ze dne 12. 3. 2009 a že o jejich pořízení nebylo účtováno na základě komisionářské smlouvy, a poté co žalovaného se svými závěry seznámil, vydal dodatečný platební výměr, proti kterému podal žalobce odvolání, jež bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 7. 2014 potvrzeno. Ačkoliv žaloba proti tomuto rozhodnutí byla krajským soudem zamítnuta, Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti žalobce rozsudkem ze dne 16. 11. 2016 rozhodnutí žalovaného, jakož i rozsudek krajského soudu, zrušil, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Vzhledem k tomu, že žalovaný poté, co správce daně doplnil odvolací řízení o úkony, se kterými žalobce seznámil, nezjistil skutečnosti, jež by měly na doměřenou daňovou povinnost žalobce vliv, napadeným rozhodnutím dodatečný platební výměr potvrdil. Předmětem sporu není dle žalovaného existence komisionářských smluv, kterou obě strany akceptují, ale posouzení, zda podle nich žalobce reálně postupoval, tedy prokázání skutečné ceny, za kterou byly jednotlivé akcie, u nichž nebyl splněn časový test pro jejich osvobození od daně z příjmů, prodány.

11. K námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu ve vztahu ke komisionářským smlouvám, žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž zdůraznil, že na základě výsledků provedeného řízení, kdy existenci komisionářských smluv nepotvrdil finanční ředitel, právnicka, účetní, projektový manažer žalobce a dokonce ani svědek Ing. R., lze konstatovat, že účelem uzavření předložených komisionářských smluv bylo zajištění osvobození od daně z příjmů. Podstatné je, že žalobce opakovaně tvrdil, že transakce probíhala ve dvou krocích, tedy že vlastnictví akcií nabyl nejprve žalobce, který je až následně převedl na společnost E. X, s. r. o., přitom tvrzení žalobce o skutečné vůli uzavřít smlouvu o smlouvě budoucí kupní se jeví žalovanému jako nepravděpodobné. Základním rysem komisionářské smlouvy totiž je, že se komisionář nestává vlastníkem předmětu smlouvy, žalobce se však v projednávané věci vlastníkem akcií stal, což sám žalobce ani nezpochybňuje, když ve svém vyjádření ze dne 12. 1. 2018 uvádí, že převod akcií na společnost E. X, s. r. o., proběhl ve dvou krocích, kdy třetí osoba převedla akcie na žalobce a následně žalobce na společnost E. X, s. r. o. Vzhledem k tomu, že tato skutečnost byla rovněž prokázána i dokazováním provedeným správcem daně, považuje žalovaný teorii o komisionářské smlouvě za neprokázanou a tvrzenou interpretaci těchto smluv jako smluv o smlouvě budoucí za ryze účelovou. Žalovaný tedy uzavírá, že dle jeho názoru bylo prokázáno, že nedošlo k naplnění komisionářských smluv, tedy že nedošlo k převodu akcií v jednom kroku a zároveň nebyla žalobcem nijak prokázána skutečná cena prodaných akcií. Dle žalovaného totiž skutečnost, že z předložených komisionářských smluv vyplývá, že k úplatnému převodu cenných papírů dojde za stejnou kupní cenu, za kterou byly akcie nakoupeny žalobcem, skutečně realizovanou cenu jednotlivých akcií prokázat nemůže.
12. K výsledku svědka E. žalovaný uvedl, že se k němu již podrobně vyjádřil v žalobou napadeném rozhodnutí a na jeho stanovisku se nic nezměnilo. Žalobce neuvedl, kde lze

tohoto svědka zastihnout, ačkoliv veškeré skutečnosti, které je žalobce povinen uvést do daňového přiznání, prokazuje právě žalobce, nikoliv správce daně. Dle žalovaného tedy správce daně nemá povinnost vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 36/2011), ale žalobce je povinen správnost všech tvrzení, která uvedl v daňovém přiznání, prokázat. Navíc, jak žalovaný již v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, o existenci komisionářských smluv nemá žádných pochyb. Jestliže tedy bylo prokázáno, že převod akcií proběhl „ve dvou krocích“, není žalovanému zřejmé, jakým způsobem by tento svědek mohl tyto kroky negovat. Výslech tohoto svědka je proto dle žalovaného nadbytečný.

13. K námitce procesních pochybení v daňovém řízení žalovaný uvádí, že postup, jaký měl být při doměření daně použit, vyplývá z odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, který uvedl, že k formálně vadnému dodatečnému daňovému přiznání měl správce daně použít postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu. Z dikce ust. § 89 daňového řádu v žádném případě nevyplývá, že by jej bylo možné striktně použít pouze pro vyměřovací řízení. Žalovaný zdůrazňuje, že vzhledem k tomu, že žalobcem podané dodatečné daňové přiznání nebylo správcem daně vyměřeno (doměřeno), přičemž daňový řád neobsahuje žádný rozdílný postup pro řádné a pro dodatečné daňové přiznání, využil správce daně právě postupu podle ust. § 89 daňového řádu, který je k odstranění pochybností ohledně řádného i dodatečného daňového přiznání zákonem výslovně určen. Žalovaný rovněž nesouhlasí s námitkou, že bylo porušeno žalobcovo právo na spravedlivý proces. Žalobci nebyla odepřena možnost doplňovat své odvolání a předkládat další důkazy, účastnit se výslechu svědků a klást jim otázky. Žalovaný žalobce řádně seznámil s provedeným dokazováním a poskytl mu možnost se k němu vyjádřit, což žalobce plně využil. Žalovaný rovněž popřel jakékoliv nesprávné vedení spisu.
14. K namítané prekluzi žalovaný uvedl, že původní prekluze mohla nastat nejdříve dne 31. 12. 2012, jelikož však běh této lhůty byl přerušen, skončila lhůta pro stanovení daně dle žalovaného až dne 1. 4. 2018.

D.

15. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce podal dne 30. 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. Výzvou ze dne 14. 5. 2012 tehdejší Finanční úřad v Přerově vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání za uvedené zdaňovací období podle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, což zdůvodnil tím, že v rámci své vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce nezahrnul do podaného daňového přiznání příjem z prodeje akcií. Výzva byla žalobci doručena dne 17. 5. 2012. Podáním ze dne 31. 5. 2012 žalobce Finančnímu úřadu v Přerově sdělil, že podle něj byl příjem z prodeje akcií od daně z příjmů osvobozen, proto nevidí zákonný důvod, pro který by měl daňové přiznání podávat. Dne 27. 6. 2012 zaslal Finanční úřad v Přerově žalobci výzvu (datovanou dne 22. 6. 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 reagoval žalobce sdělením ze dne 12. 7. 2012, v němž mimo jiné uvedl, že předmětné akcie nepořídil počátkem roku 2009 pro sebe, ale pro společnost E. X, s. r. o., a to na základě komisionářských smluv ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 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 komisionářských smluv. Žalobce k tomuto sdělení doložil komisionářské smlouvy o obstarání koupě cenného papíru uzavřené dne 26. 1. 2009 a dne 6. 2. 2009 se společností E. X, s.r.o., jednající jednatelem W. H. E., a dále smlouvy o úplatném převodu cenných papírů uzavřené s dalšími akcionáři společnosti SALIX MORAVA a.s., od nichž jednotlivé akcie koupil. Od Ing. A. P. 2 ks akcií, každou za 40 000 Kč (smlouva ze dne 30. 1. 2009), od p. J. Č. 1 akcii za 50 000 Kč (smlouva ze dne 30. 1. 2009), od Ing. J. H. 6 ks akcií, každou za 50 000 Kč (smlouva ze dne 30. 1. 2009), od p. V. S. 1 akcii za 50 000 Kč (smlouva ze dne 30. 1. 2009), od p. J. K. 3 ks akcií, každou za 50 000 Kč (smlouva ze dne 30. 1. 2009), od p. L. S. 1 akcii za 40 000 Kč (smlouva ze dne 30. 1. 2009), od Ing. V. N. 4 ks akcií, každou za 40 000 Kč (smlouva ze dne 11. 2. 2009), od Ing. Z. Š. 4 ks akcií, každou za 50 000 Kč (smlouva ze dne 11. 2. 2009), od Ing. V. N. 4 ks akcií, každou za 50 000 Kč (smlouva ze dne 11. 2. 2009). Žalobce dále doložil kupní smlouvu o úplatném převodu cenných papírů ze dne 12. 3. 2009, kterou uzavřel v postavení prodávajícího s kupující E. X, s. r. o., jejímž předmětem byl prodej 193 listinných akcií kupujícímu za celkovou kupní cenu 75 700 000 Kč a kupní smlouvu o úplatném převodu cenného papíru ze dne 1. 3. 2010, na základě které prodal společnosti E. H., s. r. o. 1 listinnou akcii (tato však není předmětem projednání). Dále žalobce ke svému sdělení doložil prohlášení ze dne 20. 1. 2009, které měli učinit tehdejší akcionáři společnosti S. M. a. s., a společnost E. X, s. r. o. jako zájemce o akcie této společnosti. V prohlášení se mimo jiné uvádí, že akcionáři prodají společnosti E. X, 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 17. 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 1 293 840 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 75 700 000 Kč za 193 akcií s tím, že prostým podílem stanovil cenu za 1 akcii (392 227,97 Kč), ze které pak vypočítal cenu sporných 25 akcií. Dodatečný platební výměr byl žalobci doručen dne 27. 12. 2013. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 7. 2014, č. j. 17974/14/5000-14102-702767, doručeným tehdejší zmocněnkyni žalobce téhož dne, zamítl a současně dodatečný platební výměr ze dne 17. 12. 2013 potvrdil.

16. Proti uvedenému odvolacímu rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2014 podal žalobce žalobu, kterou zdejší soud rozsudkem ze dne 25. 4. 2016, č. j. 65 Af 34/2014 - 95 zamítl, ale následně Nejvyšší správní soud vyhověl kasační stížnosti žalobce a rozsudkem ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 149/2016 - 35, rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2014, č. j. 17974/14/5000-14102-702767, 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 14. 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 navrhopvat 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 podmínka stanovení daně podle pomůcek naplněna nebyla. 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 14. 3. 2017 doručil správci daně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009, ve kterém oproti poslednímu vyměření daně z příjmů za předmětné zdaňovací období vykázal (mimo jiné příjmy) v rámci příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů příjmy z prodeje cenných papírů ve výši 1 180 000 Kč, proti kterým 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 29. 3. 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 byla stanovena dohodou mezi žalobcem a společností E. X, s. r. o. v rámci komisionářských smluv ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009, ve kterých je výslovně uvedeno, že k prodeji akcií nakoupených pro společnost E. X, s. r. o. na základě uvedených komisionářských smluv dojde následně v rámci smlouvy o úplatném převodu cenných papírů za stejnou kupní cenu, za kterou byly akcie nakoupeny žalobcem. Kupní cena, za kterou žalobce 25 akcií nakoupil od třetích osob a následně prodal společnosti E. X, s. r. o. v rámci smlouvy o úplatném převodu cenných papírů ze dne 12. 3. 2009, činila celkem 1 180 000 Kč a předmětné akcie byly nakoupeny za stejnou kupní cenu, za kterou byly následně prodány. Správce daně následně vyslechl svědky K. V., Ing. R. a také bývalé drobné akcionáře, kteří prodali žalobci své akcie společnosti S. M. a. s. Správce daně také doplnil dokazování o výsledcích svědka D., který ve své svědecké výpovědi připustil, že komisionářskou smlouvu, kterou mu v rámci svědecké výpovědi předložil správce daně k vyjádření, si nechal pan E. zpracovat jinde a řešily se tím daňové dopady. V rámci výsledku svědka D. žalobce k důkazu předložil písemnost „Revidovaná nabídka (matematicky) po due diligence“ a požadoval, aby se svědek v rámci své svědecké výpovědi k této listině vyjádřil. Následně žalobce ve svém vyjádření ze dne 12. 1. 2018 namítal, že správce daně neučinil dostatek pro to, aby zajistil výslech svědka E., který daňový subjekt navrhoval, zvláště pak za situace, kdy Policii České republiky se tuto osobu podařilo kontaktovat (jako důkazní prostředek předložil daňový subjekt e-mail 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 E. za tuto společnost uzavřel s hlavními akcionáři komisionářské smlouvy na nákup akcií pro společnost E.

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 ust. § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, což se týká 25 akcií, které žalobce koupil na základě smluv o úplatném převodu cenných papírů uzavřených dne 30. 1. 2009 a dne 11. 2. 2009 s 9 dosavadními akcionáři a smlouvou ze dne 12. 3. 2009 prodal společnosti E. X, s. r. o. Žalovaný se zabýval obsahem komisionářských smluv ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009, podle kterých měl žalobce jakožto komisionář prodat předmětné akcie společnosti E. za cenu, za jakou je nakoupil. Žalovaný zdůraznil, že podle kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností E. X, s. r. o. bylo prodáno 193 akcií za celkovou částku 75 700 000 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 celkové ceny a počtu akcií, tj. 392 227,97 Kč (75 700 000 : 193). Žalovaný vzal za prokázané, že společnost E. X, s. r. o. nakoupila akcie na základě kupní smlouvy o úplatném převodu cenných papírů ze dne 12. 3. 2009 a nikoliv na základě komisionářských smluv, což odpovídá také účetnictví této společnosti. Žalovaný přihlédl také k obsahu prohlášení ze dne 20. 1. 2009 podepsaného akcionáři a společností E. X, 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 předložených komisionářských smluv a nebyl prokázán prodej akcií za rozdílné ceny za jednotlivé akcie. Z komisionářské smlouvy sice vyplývají konkrétní ceny za jednotlivé akcie, žalobce ale neprokázal faktickou realizaci plnění dle komisionářské smlouvy, tudíž neprokázal skutečně realizovanou cenu jednotlivých akcií. Žalobce ani neprokázal přijetí úplaty, kterou měl podle komisionářských smluv obdržet. Žalovaný dále konstatoval, že společnost E. X, s. r. o. nepotvrdila tvrzení žalobce o ujednáních, která osobně sjednal žalobce s panem E. Existenci komisionářských smluv v době pořizování akcií či vědomost o nich nepotvrdil finanční ředitel Ing. J. R., k datu 12. 3. 2009 současně jednatel společnosti E., 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 komisionářských smluv v době pořizování akcií a o postupu dle jejich ujednání nikdo z výše uvedených osob nepotvrdil, pouze svědek D. ve své výpovědi uvedl, že toto není vzor právního zástupce společnosti E. JUDr. L. ani JUDr. O. a že si ji pan E. nechal zpracovat jinde. 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 komisionářských smluv panem E. správce daně nerozporoval, správce daně pouze konstatoval, že k prodeji předmětných akcií společnosti E. X, s. r. o. v hodnotě 75 700 000 Kč nedošlo podle komisionářských smluv. 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 26. 7. 2017, ani následně ve vyjádření daňového subjektu ze dne 18. 8. 2017. 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 E. X, s. r. o., nadto pan E. kromě komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009 podepsal také kupní smlouvu dne 12. 3. 2009 a prohlášení ze dne 20. 1. 2009, které cenu jednotlivých akcií neřeší. Výslech 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 E., 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 ust. § 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 14. 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 dne 8. 3. 2018, což krajský soud zohlednil při rozhodování o včasnosti žaloby.

E.

20. Krajský soud ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 7. 8. 2019, č. j. 65 Af 30/2018-49, jímž rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ten však byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2020 č. j. 1 Afs 328/2019-38 a věc byla 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 31. 3. 2020 č. j. 1 Afs 328/2019 - 38, kde uzavřel, že:

„[26] Podle § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

[27] 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.

[28] 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.

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

[30] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky.

[31] Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k

a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,

b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, (...),

d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku (...).

[32] 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 18. 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 27. 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.

[33] Podáním žaloby ke krajskému soudu došlo ke stavění 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 19. 12. 2016 (s výjimkou tří dnů mezi právní mocí rozsudku krajského soudu a podáním kasační stížnosti). Poslední den obnovené prekluzivní lhůty tak měl připadnout na 10. 4. 2018. Nové rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 26. 2. 2018 a žalobci oznámeno dne 8. 3. 2018 (a téhož dne nabylo právní moci), tedy v zákonné prekluzivní lhůtě.

[34] Podání dodatečného daňového přiznání dne 14. 3. 2017 nemohlo mít na běh prekluzivní lhůty vliv, neboť nebylo učiněno v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Co se týče výzvy ze dne 1. 3. 2017, nejednalo se o výzvu k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, jak tvrdí žalobce, ale o výzvu k odstranění vad podání (dodatečného daňového přiznání ze dne 12. 6. 2012) podle § 74 odst. 1 daňového řádu. Takový úkon nemá na běh prekluzivní lhůty žádný vliv. Stejně tak zákon nespojuje žádné důsledky z hlediska běhu prekluzivní lhůty s vydáním výzvy k odstranění pochybností (ke kterému v souzené věci došlo dne 29. 3. 2017).

[35] 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 11. rozsudku ze dne 7. 8. 2019, č. j. 65 Af 30/2018-49) je zdejší soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán. Ničeho nezměnila ani argumentace žalobce při ústním jednání, neboť její podstata týkající se časového odstupu výzvy k doměření daně a samotného doměření byla obsažena již v žalobě (str. 22) a Nejvyšším správním soudem tak byla zohledněna. Krajský soud proto uzavírá, že námitka prekluze práva stanovit daň je nedůvodná.

F. b.

25. Za stěžejní pro právní posouzení věci považuje krajský soud posouzení závěru žalovaného o výši kupní ceny akcií prodaných žalobcem společností E. X, s. r. o., smlouvou ze dne 12. 3. 2009. Není sporu o tom, že v písemné smlouvě byla sjednána kupní cena všech 193 akcií na částku 75 700 000 Kč, aniž by byla rozlišena cena jednotlivých akcií. Správce daně i žalovaný vyšli shodně z jednotkové ceny prodaných akcií ve výši 392 227,97 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 25 prodaných akcií, které předtím koupil smlouvami ze dne 30. 1. 2009 a ze dne 11. 2. 2009, činila toliko 40 000 Kč za akcii (v případě akcií od p. J. Č., Ing. J. H., p. V. S., p. J. K., Ing. Z. Š. a Ing. V. N. 50 000 Kč za akcii). Toto tvrzení opíral o komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009, ve kterých se měl s kupující E. X, 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 (v případě 19 akcií cena 50 000 Kč za 1 akcii). Nutno dodat, že žalobce v prvotní fázi dovozoval z obsahu komisionářských smluv také osvobození příjmu z prodeje sporných 25 akcií od daně

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

z příjmů, když namítal, že akcie nenabyl pro sebe, ale od počátku pro E. X, s. r. o., ale tuto argumentaci v průběhu daňového řízení opustil a v žalobě již nadále spojuje s komisionářskými smlouvami toliko prokázání dohody o odlišné ceně sporných akcií.

26. Krajský soud v předchozím svém rozsudku považoval za nedostatečný způsob, jakým žalovaný vyhodnotil provedené důkazy, zejména jak hodnotil komisionářské smlouvy, a jak vyhodnotil návrh žalobce na provedení výslechu svědka E., jenž neprovedl. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 31. 3. 2020, č. j. 1 Afs 328/2019-38 zrušil, neboť se s těmito závěry krajského soudu neztotožnil.
27. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku k námitce hodnocení komisionářských smluv a výslechu svědka vyčerpávajícím způsobem uvedl následující:

„[37] Podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů se od daně osvobozuje příjem z prodeje cenných papírů, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců, a dále příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 6 měsíců. (...).

[38] Není sporu o tom, že žalobce v roce 2009 prodal 193 kusů akcií společnosti S. M. a.s. (dále jen „S. M.“) společnosti E. (kupní smlouva o úplatném převodu cenného papíru ze dne 12. 3. 2009). Žalobce byl k 1. 2. 2009 vlastníkem 182 akcií společnosti S. M., dalších 14 akcií této společnosti nakoupil dne 30. 1. 2009 a následně dne 11. 2. 2009 dalších 12 akcií (smlouvy o úplatném převodu cenných papírů). Celkem 25 z těchto akcií, nově nabytých v roce 2009, přitom bylo předmětem prodeje společnosti E. dne 12. 3. 2009. Z celkového počtu 193 akcií, které žalobce uvedeného dne prodal, tedy 168 pořídil více než 6 měsíců před jejich prodejem, a tudíž byl příjem z jejich prodeje osvobozen od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Sporný je prodej zbývajících 25 kusů akcií, které žalobce vlastnil po dobu kratší než 6 měsíců, a příjem z jejich prodeje tak od daně osvobozen nebyl.

[39] Sporná není ani skutečnost, že v kupní smlouvě o úplatném převodu cenného papíru ze dne 12. 3. 2009 byla sjednána kupní cena všech 193 akcií na částku 75.700.000 Kč, aniž by byla rozlišena cena jednotlivých akcií. Správce daně i stěžovatel vyšli shodně z jednotkové ceny prodaných akcií ve výši 392.27,97 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 25 prodaných akcií, které předtím koupil smlouvami ze dne 30. 1. 2009 a ze dne 11. 2. 2009, činila toliko 40.000 Kč za akcii (v případě akcií od p. J. Č., Ing. J. H., p. V. S., p. J. K., Ing. Z. Š. a Ing. V. N. 50.000 Kč za akcii). Toto tvrzení opíral o komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009, ve kterých se měl s kupující společností E. 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, resp. 50.000 Kč za 1 akcii.

[40] 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 E. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

žalobce a ten následně na společnost E. Nutno dodat, že kasační soud řešení této otázky považoval za stěžejní pro závěr o daňové povinnosti žalobce.

[41] 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 S. M.) a následně od žalobce společnost E. To ostatně vyplývá též z dodatečného daňového přiznání ze dne 14. 3. 2017, ve kterém žalobce tvrdil příjem z prodeje akcií ve výši 1.180.000 Kč, oproti kterému současně uplatnil výdaje na jejich pořízení v totožné výši, a tedy dílčí základ daně připadající na tento příjem ve výši 0 Kč.

[42] Spornou tak nyní zůstává toliko otázka prodejní ceny akcií, tedy za jakou částku společnost E. od žalobce 25 ks sporných akcií odkoupila. S touto otázkou souvisí též, zda smluvní strany (tedy žalobce a společnost E.) postupovaly podle cenových ujednání obsažených v komisionářské smlouvě, či nikoli.

[43] Krajský soud stěžovateli vytkl, že nepostavil najisto, zda považuje uzavření komisionářských smluv za prokázané, či nikoli. Krajský soud poukázal jednak na to, že z rozhodnutí stěžovatele neplyne, co rozumí pod tvrzením, že komisionářské smlouvy nebyly „fakticky realizovány“. Stěžovatel měl podle krajského soudu „postavit najisto, zda zpochybňuje pravost a obsah těchto smluv, či nikoliv“.

[44] Nejvyšší správní soud se shoduje se stěžovatelem, že závěry krajského soudu vztahující se k dosavadnímu hodnocení komisionářských smluv stěžovatelem nejsou správné. Jak stěžovatel připomíná v kasační stížnosti, samotné uzavření komisionářských smluv daňové orgány nezpochybňovaly. Tato skutečnost jednoznačně plyne z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí. Stěžovatel se „pravostí“ a obsahem komisionářských smluv již podrobně zabýval. Nezpochybnil, že žalobce a společnost E. (jejímž jménem jednal pan E.) uzavřeli dne 26. 1. 2009 a 6. 2. 2009 „komisionářské smlouvy o obstarání koupě cenného papíru“.

[45] Na základě těchto smluv 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.

[46] 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 25 kusů akcií. Z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí je zřejmé, že od bodu 20 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. Iz dalších částí rozhodnutí je zjevné, že faktickou realizací komisionářských smluv rozuměl stěžovatel právě realizaci smluvních ujednání o kupní ceně akcií. Například v bodě 28 stěžovatel výslovně konstatuje, že „z 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 bodě 59 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 bodě 63 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.

[47] Stěžovatel závěr o nerespektování cenových ujednání založil mimo jiné na následujících zjištěních (srov. zejména body 42 a násl. rozhodnutí): v kupní smlouvě ze dne 12. 3. 2009, na jejímž základu společnost E. 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 193 prodávaných akcií bez dalšího rozlišení). Skutečnost, že by měla společnost E. koupit některé akcie levněji než jiné, nevyplývá ani z prohlášení ze dne 20. 1. 2009. Společnost E. 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 E., účetní společnosti, projektový manažer ani právnicka, 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 komisionářských smlouvách.

[48] Nutno zdůraznit, že to byl právě žalobce, koho tížilo důkazní břemeno stran prokázání rozdílných cen akcií. K prokázání této skutečnosti však předložil pouze komisionářské smlouvy, resp. poukázal na cenová ujednání v nich obsažená. 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 realizaci 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 předpokládaly komisionářské smlouvy.

[49] S ohledem na shora uvedené nemůže obstat ani závěr krajského soudu o nezákonnosti stěžovatelova rozhodnutí z důvodu neprovedení výsledku svědka E. (jednatele, který jménem společnosti E. podepsal komisionářské smlouvy). Podle krajského soudu žalovaný nepřipustně předjímal neúčelnost výpovědi svědka dříve, než jeho výslech proved 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.

[50] 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.

[51] S krajským soudem lze souhlasit v tom, že správce daně nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, a to tehdy, pokud jsou věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím 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 odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu.

[52] Nejvyšší správní soud má za to, že se daňové orgány nezákonnosti spočívající v nepřipustném předjímání výpovědi svědka nedopustily. Neprovedení výsledku 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 E. Podle stěžovatele je tak výslech tohoto svědka neúčelný, protože postrádá smysl dokazovat věci známé, které správce daně nezpochybňoval.

[53] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, že provedení výsledku svědka E. stran objasnění kontraktačního procesu a skutečné vůle stran při uzavírání komisionářských smluv by bylo nadbytečné. I kdyby tento svědek potvrdil, že vůlí stran bylo prodat akcie obstarané stěžovatelem společnosti E. 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 výsledku svědka E. soud nedoplnil dokazování výpovědi tohoto svědka ani v soudním řízení.

F. c.

30. Krajský soud neshledal důvodnými ani další žalobcem namítané vady řízení uvedené v článku IV žaloby (chybně vydaná výzva k odstranění pochybností v průběhu odvolacího řízení) a VII žaloby (vadný postup při vedení spisu), 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 sp. zn. 5 Afs 31/2003 a 5 Afs 92/2008), se týkají vztahu mezi konkludentním vyměřením daně a zahájením vytýkacího 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 ke zkrácení žalobce na jeho právech, když v průběhu odvolacího řízení měl možnost doplňovat své odvolání a předkládat důkazy, účastnit se výsledku svědků a klást jim otázky. Tato námitka tak není důvodná.

32. Taktéž námitky žalobce proti vedení spisu jsou pouze obecné, není zřejmé, o jaké listiny se mělo jednat, a zejména z nich nevyplývá žádné konkrétní pochybení, které by mělo mít vliv na možnost žalobce uplatňovat v daňovém řízení svá práva.

F. d.

33. K námitce žalobce vznesené při ústním jednání dne 7. 9. 2020 krajský soud uvádí, že rozšířit žalobu o další žalobní body je možné pouze ve lhůtě pro podání žaloby, tedy do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením jeho písemného vyhotovení (ustanovení § 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s.). Podle ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů. V tomto případě lhůta pro podání žaloby uplynula dne 9. 5. 2018, proto soud k námitce uplatněné po této lhůtě nepřihlíží.

F. e.

34. Krajský soud ze všech výše uvedených důvodů žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

G.

35. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšný žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval.

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 či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 7. září 2020

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu