



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Jakuba Kroupy a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: JUDr. J. T., narozený „X“
bytem „X“

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2016, č. j. 54221/16/5200-10422-711473

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, ze dne 6. 12. 2016, č. j. 54221/16/5200-10422-711473, se pro vadu řízení **zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2016, č. j. 54221/16/5200-10422-711473, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“), a to platební výměr ze dne 15. 12. 2015, č. j. 2325714/15/2501-50521-507438, jímž byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a dále podle § 147 ve spojení s § 139, § 98 a § 145 odst. 1 zákona Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřena za zdaňovací období kalendářního roku 2011 daň z příjmů fyzických osob ve výši 4 768 860 Kč.

Žaloba

2. Žalobce v úvodu žaloby shrnul podstatu projednávané věci, jež má spočívat v tvrzení správce daně, že žalobce za zdaňovací období kalendářního roku 2011 nesplnil svou povinnost podat daňové přiznání z příjmu fyzických osob v důsledku prodeje 8 kusů akcií společnosti ROTEKO Invest a. s., IČO 24779369, sídlem Eliášova 922/21, 160 00 Praha 6 (dále jen „společnost ROTEKO Invest“), v hodnotě 15 000 000 Kč. Podle žalobce však v řízení nebyly předloženy žádné důkazy, které by o vlastnictví akcií jeho osobou svědčily, když realizaci jejich odprodeje ve skutečnosti učinila společnost PROVECHO Limited ev. č. 6924414, sídlem 6 Bexley Square, M36BZ Salford, Manchester, Spojené království Velké Británie a Severního Irska (dále jen „společnost PROVECHO Limited“).
3. Dle názoru žalobce se daňové orgány dopustily pochybení zejména tím, že si zjištění z provedených důkazů listinami a výslechy svědků vyložily v rozporu s jejich obsahem, v jiných případech je pak ignorovaly zcela. Žalobce tak např. správci daně předložil smlouvu o převodu zmíněných cenných papírů uzavřenou mezi K. K., narozeným „X“, jako převodcem a společností PROVECHO Limited jako nabyvatelem dne 10. 5. 2011, k níž byla přiložena plná moc vystavená dne 4. 7. 2009, na základě které byl žalobce pověřen za společnost v těchto záležitostech jednat. Smlouva o převodu cenných papírů tak dle žalobce jednoznačně prokazuje, že akcie společnosti ROTEKO Invest obdržela společnost PROVECHO Limited. Ta pak část uvedených cenných papírů odprodala prostřednictvím žalobce na základě smlouvy o obstarání věci ze dne 11. 5. 2011 Ing. I. B., narozenému „X“. Z uvedených skutečností není proto žalobci zřejmé, na základě čeho správce daně dospěl k závěru, že akcie měly být ve skutečnosti převedeny ze společnosti ROTEKO Invest do vlastnictví žalobce.
4. Dalšího pochybení se správce daně podle názoru žalobce dopustil tím, když z předloženého notářského zápisu NZ 107/2011 ze dne 21. 7. 2011 dovodil, že žalobce byl vlastníkem předmětných cenných papírů jen proto, že v něm bylo uvedeno, že notáři byly jeho osobou předloženy akcie znějící na majitele. Ve skutečnosti však dle žalobce notářský zápis pouze prokazuje, že s ohledem na typ akcií nemusel na valné hromadě dokládat plnou moc zmocňující jej jednat za skutečného vlastníka. Teprve po 1. 1. 2014, kdy došlo ke změně typu cenných papírů na akcie na jméno, se na jejich rubu musel vlastník, tedy v daném případě společnost PROVECHO Limited, zapsat. Konstrukce daňových orgánů, že žalobce nejprve převedl akcie z K. K. na společnost PROVECHO Limited dne 10. 5. 2011 a obratem jejich část převedl na svoji osobu, aby je odprodal Ing. I. B. a získal tak kupní cenu ve výši 15 000 000 Kč, proto podle něj postrádá jakýkoliv smysl, jelikož žalobce společnost PROVECHO Limited od roku 2009 vlastní a od 24. 6. 2011 zde i osobně vykonává funkci ředitele. Nadto lze vlastnictví této společnosti prokázat pouze držením jediné akcie.
5. Závěrem žalobce shrnul, že daňové orgány vyhodnotily jím předkládané důkazy nesprávně a v rozporu s materiální pravdou. V jejich odůvodnění nadto zcela absentuje i např. závěr šetření učiněný Policií České republiky vedeného na podnět správce daně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. K námitce, podle níž daňové orgány ke svým tvrzením nepředložily žádné důkazy, uvedl, že důkazní břemeno je v daňovém řízení rozloženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti vymezené v § 92 odst. 5 daňového řádu, přičemž prokáže-li existenci skutečností vyvracejících tvrzení daňového subjektu, přechází podle § 92 odst. 3 daňového řádu důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. V právě projednávané věci bylo jednoznačně prokázáno, že žalobce byl skutečným vlastníkem předmětných akcií a v roce 2011 měl příjem z jejich prodeje ve výši 15 000 000 Kč. Podle žalovaného např. ve smlouvě o úplatném převodu cenných papírů ze dne 11. 5. 2011 uzavřené mezi žalobcem a Ing. I. B. žalobce výslovně prohlašuje, že má ve svém výlučném vlastnictví celkem 18 kusů akcií společnosti ROTEKO Invest, přičemž Ing. B. pak navíc na výzvu správce daně potvrdil, že akcie zakoupil přímo od žalobce, který byl jejich vlastníkem. Uvedená skutečnost je i v souladu s notářským zápisem č. NZ 107/2011 ze dne 21. 7. 2011, z něhož podle žalovaného nezpochybnitelně vyplývá, komu cenné papíry patří, neboť i notář osvědčil, že žalobce je akcionářem, tj. vlastníkem akcií. Pokud by totiž akcionářem byla společnost PROVECHO Limited, jak uváděl žalobce, musel by jejím jménem jednat na základě udělené plné moci, což se však v daném případě nestalo.
7. Podle žalovaného tak správce daně řádně v řízení zpochybnil tvrzení žalobce, který naopak po přechodu důkazního břemene pochybnosti ohledně příjmů z prodeje akcií neodstranil a nepředložil žádné důkazy, jež by prokázaly vlastnictví cenných papírů třetí osobou. Na závěr pak žalovaný toliko k námitce absence závěrů šetření Policie České republiky v žalobou napadených rozhodnutích konstatoval, že žalobce v uvedeném žalobním bodu nekonkretizoval, v čem konkrétně tuto skutečnost považuje za relevantní. Kromě toho je podle názoru žalovaného ovládáno trestní řízení jinými zásadami a je vedeno za odlišným účelem než řízení daňové, proto závěry z něj vyplývající nelze bez dalšího daňovými orgány přebírat, primární jsou zjištění zajištěná a následně provedená přímo správcem daně. Pro právě projednávanou věc tak nebylo rozhodné, zda již k ukončení trestního řízení a s jakým výsledkem došlo.

Posouzení věci soudem

8. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce ani žalovaný nesdělili do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byli ve výzvě výslovně poučeni, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání udělují.
9. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.

10. Z obsahu spisové dokumentace, kterou soudu předložil žalovaný, byly zjištěny následující podstatné skutečnosti. Dne 17. 12. 2014 vyzval správce daně žalobce k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob, neboť zjistil, že žalobce měl mít ve zdaňovacím období roku 2011 příjmy z prodeje 8 ks akcií společnosti ROTEKO Invest ve výši 15 000 000 Kč. Na uvedenou výzvu reagoval žalobce přípisem ze dne 29. 12. 2014 tak, že vlastnictví a následný převod cenných papírů popřel, když dle něj patřily společnosti PROVECHO Limited a on pouze na základě smlouvy o obstarání prodeje věcí zajišťoval jejich převod na nabyvatele. Ke svému vyjádření předložil žalobce potvrzení společnosti PROVECHO Limited, v němž tato zahraniční obchodní korporace uvádí, že kupní cenu za prodej 8 ks akcií obdržela na svůj bankovní účet č. „X“, přičemž žalobce pro ni uvedený právní úkon zajišťoval na základě smlouvy o obstarání prodeje věcí.
11. Správce daně si v rámci vyhledávací činnosti obstaral výpis z obchodního rejstříku týkajícího se společnosti ROTEKO Invest, z něhož je zřejmé, že její základní kapitál činí 2 000 000 Kč, přičemž je rozdělen na 20 ks kmenových akcií ve jmenovité hodnotě 100 000 Kč znějících původně na majitele, později na jméno. Dále si správce daně vyžádal smlouvu o převodu cenných papírů uzavřenou mezi společnostmi Společnosti pro Vás s. r. o., IČO 28383605, sídlem Moravanů 2153/37, 169 00 Praha 6 (dále jen „společnost Společnosti pro Vás“), jako převodcem a K. K. jako nabyvatelem dne 28. 4. 2011, v níž převodce deklaruje, že je výlučným vlastníkem 20 ks akcií společnosti ROTEKO Invest představujících 100 % základního kapitálu společnosti, přičemž je převádí na nabyvatele kupní cenu ve výši 2 000 000 Kč. Z notářského zápisu o konání mimořádné valné hromady ze dne 21. 7. 2011, č. NZ 107/2011, je rovněž zřejmé, že se na ni dostavili žalobce, dále K. K. a Ing. I. B. označovaní notářem souhrnně jako akcionáři společnosti ROTEKO Invest. Z notářského zápisu o konání mimořádné valné hromady ze dne 25. 10. 2011, č. NZ 151/2011, je pak evidentní, že se na ni dostavili společnost PROVECHO Limited jednající prostřednictvím svého ředitele – žalobce, dále K. K. a Ing. I. B. označovaní notářem souhrnně jako akcionáři společnosti ROTEKO Invest.
12. Dne 3. 2. 2015 bylo správci daně doručeno vyjádření Ing. I. B., v němž uvedl, že 8 ks akcií společnosti ROTEKO Invest koupil od žalobce, který je měl ve svém vlastnictví, a osobně mu je po uzavření smlouvy předal. Kupní cenu následně zaslal na účet, jehož číslo žalobce ve smlouvě uvedl jako cíl plateb. K vyjádření Ing. B. předložil smlouvu o úplatném převodu cenných papírů uzavřenou mezi žalobcem jako převodcem a jeho osobou jako nabyvatelem ze dne 9. 5. 2011 uzavřenou však až dne 11. 5. 2011, na základě které převodce deklaruje, že je výlučným vlastníkem 18 ks akcií společnosti ROTEKO Invest, z nichž 8 ks převádí na nabyvatele za kupní cenu ve výši 15 000 000 Kč. Jednotlivé části kupní ceny pak mají být postupně při splnění smlouvou definovaných odkládacích podmínek poukázány na bankovní účet č. „X“.
13. Dne 31. 8. 2015 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobce, jímž se vyjádřil mimo jiné ke skutečnosti týkající se uvedení jeho osoby jako akcionáře v notářském zápisu ze dne 21. 7. 2011 č. NZ 107/2011 tak, že si v době konání valné hromady opomněl přinést doklad prokazující jeho oprávnění k výkonu funkce ředitele společnosti PROVECHO Limited od 24. 6. 2011. Protože se však v té době jednalo o akcie na majitele, jejich předložení ho ve smyslu § 156 odst. 7 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

znění tehdejších předpisů, opravňovalo vykonávat práva s nimi spojená. K uvedenému vyjádření předložil žalobce výpis z účtu č. 43-573150257/0100 vedeného u Komerční banky, a. s. a znějícího na společnost PROVECHO Limited, z něhož je zřejmé, že tato zahraniční obchodní korporace obdržela od Ing. I. B. postupně částku ve výši 15 000 000 Kč za úhradu kupní ceny akcií. Dále žalobce doložil smlouvu o převodu cenných papírů uzavřenou mezi K. K. jako převodcem a společností PROVECHO Limited jako nabyvatelem dne 10. 5. 2011, na základě které převodce deklaruje, že je výlučným vlastníkem 20 ks akcií společnosti ROTKO Invest, z nichž 18 ks bezplatně převádí na nabyvatele. Smlouva je za nabyvatele podepsána jednak tehdejším ředitelem společnosti PROVECHO Limited, P. H., narozeným „X“, a dále žalobcem jako jeho zástupcem na základě udělené plné moci ze dne 4. 6. 2009. Konečně žalobce rovněž předložil výpis z obchodního rejstříku pro Anglii a Wales, z něhož je zřejmé, že ředitelem společnosti PROVECHO Limited byl ode dne 23. 2. 2011 P. H. a od 24. 6. 2011 pak žalobce.

14. Dne 15. 12. 2015 vydal správce daně shora vymezený platební výměr, jímž žalobci vyměřil za zdaňovací období kalendářního roku 2011 daň z příjmu fyzických osob. V příloze výměru zpochybnil správce daně mimo jiné prokázání žalobcem tvrzených skutečností prostřednictvím smlouvy ze dne 10. 5. 2011, kterou mělo dojít k bezúplatnému převodu 18 ks akcií z K. K. na společnost PROVECHO Limited, tím, že jak zjistil, K. K. ve smyslu § 5 a § 6 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění tehdejších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“), uvedený převod cenných papírů daní darovací nijak nezdanil. Kromě toho neobsahuje uvedená smlouva na rozdíl od smlouvy o převodu mezi žalobcem a Ing. I. B. ze dne 11. 5. 2011 ověřovací doložku pro legalizaci. Dále správce daně konstatoval, že vyjma 8 ks akcií, jež měl žalobce na základě smlouvy převést na Ing. I. B., musel převést i zbývajících 10 ks akcií, neboť na valné hromadě konané dne 25. 10. 2011 jimi již disponovala společnost PROVECHO Limited. Správci daně se přitom nepodařilo zjistit, jakým způsobem, komu a za jakou kupní cenu žalobce tento právní úkon realizoval, proto mu vyměřil daň z příjmů fyzických osob stanovenou dle pomůcek obdobným způsobem, jako to učinil v případě prodeje 8 ks akcií Ing. B.
15. Proti uvedenému platebnímu výměru podal žalobce v zákonné lhůtě odvolání. V rámci odvolacího řízení bylo žalovanému předloženo čestné prohlášení P. H., který uvedl, že jako tehdejší ředitel společnosti PROVECHO Limited převzal od K. K. na základě smlouvy o převodu 18 ks akcií společnosti ROTKO Invest. Tyto cenné papíry nebyly nikdy žádným způsobem převedeny na žalobce, ten pouze společnost PROVECHO Limited zastupoval při prodeji 8 ks z nich Ing. I. B. Obdobně bylo předloženo i čestné prohlášení K. K., jenž potvrdil již dříve sdělené skutečnosti ohledně bezúplatného převodu akcií z jeho osoby na společnost PROVECHO Limited a dále výslovně prohlásil, že uvedené cenné papíry nebyly nikdy žádným způsobem převedeny na žalobce, ten pouze, jak byl K. K. informován, společnost PROVECHO Limited zastupoval při prodeji 8 ks z nich Ing. I. B.
16. Žalovaný proto prostřednictvím dožádaných finančních orgánů provedl výslech P. H., jenž uvedl, že jako tehdejší ředitel společnosti PROVECHO Limited pověřil žalobce prodejem akcií společnosti ROTKO Invest. Cenné papíry vždy do uskutečnění prodeje patřily společnosti PROVECHO Limited, nikoliv žalobci, ten je pouze nabyvateli fyzicky předal. Dále byl proveden výslech K. K., jenž uvedl, že jako někdejší vlastník 20 ks společnosti ROTKO Invest převodl 18 ks bezplatně na společnost PROVECHO Limited. K jejich přijetí za nabyvatele došlo ze strany žalobce. Následně K. K. uvedl, že je mu Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

známo, že 8 ks akcií bylo převedeno ze strany společnosti PROVECHO Limited na Ing. I. B., osobně však prodeji ani předání cenných papírů přítomen nebyl.

17. V předmětné věci se soud k námitkám žalobce zabýval tím, zda bylo v daňovém řízení prokázáno, jaký subjekt vlastnil a následně obdržel zisk z prodeje akcií společnosti ROTEKO Invest Ing. I. B.
18. Podle § 92 daňového řádu platí, že správce daně dbá, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odst. 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odst. 4). Správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu (odst. 5).
19. Podle § 102 daňového řádu platí, že v odůvodnění rozhodnutí správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí (odst. 3). V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce (odst. 4).
20. Dle § 114 daňového řádu platí, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele (odst. 2). Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří (odst. 3).
21. Ve vztahu ke shora citované právní úpravě soud konstatuje, že v daňovém řízení se uplatňuje princip tzv. nerovnoměrně rozloženého důkazního břemene mezi orgány daňové správy a daňovými subjekty. K této problematice se již utvořila rozsáhlá judikatura, jež princip dokazování popisuje následovně (viz zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, dostupný na www.nssoud.cz): „[d]aňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn. že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn. že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 AfS 24/2010-117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. výše uvedený rozsudek č. j. 2 AfS 24/2007-119). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat.“

22. V případě, že tedy daňové orgány v rámci své úřední činnosti zjistí, že o určitých skutečnostech týkajících se správného vyměření daně existují důvodné pochybnosti, jsou povinny prokázat, na základě čeho tento nesoulad se skutečným stavem dovozují. V takovém případě pak důkazní břemeno k odstranění pochybností tíží daňový subjekt. Objasní-li však tento následně svá původní tvrzení dostačujícím způsobem a přesto na straně daňových orgánů určité nejasnosti přetrvávají, dojde opětovně k přenosu důkazního břemene na ně.
23. V dané věci vznikly správci daně pochybnosti o správném přiznání daně z příjmů fyzických osob ze strany žalobce, neboť ačkoliv jako daňový subjekt v řízení tvrdil, že žádné zdanitelné příjmy z prodeje cenných papírů za období kalendářního roku 2011 nevykázal, ze smlouvy o úplatném převodu cenných papírů uzavřené dne 11. 5. 2011 vyplynul jeho osobní závazek převést na nabyvatele Ing. I. B. 8 ks akcií společnosti ROTEKO Invest za kupní cenu ve výši 15 000 000 Kč. Smlouvou bylo navíc deklarováno, že výlučným vlastníkem těchto cenných papírů je právě žalobce. Další skutečnosti potvrzující oprávněnost pochybností o faktickém stavu věci pak správci daně vznikly i v případě notářského zápisu o konání valné hromady společnosti ROTEKO Invest ze dne 21. 7. 2011, č. NZ 107/2011, v němž je osoba žalobce výslovně označována jako akcionář. Vzhledem k tomu je nepochybné, že správce daně řádným způsobem prokázal existenci pochybností o správném přiznání daně z příjmů fyzických osob ze strany daňového subjektu, a důkazní břemeno se proto přeneslo na žalobce.
24. Ten v průběhu řízení setrval na svém původním tvrzení, že nebyl povinen vykázat žádné příjmy z prodeje cenných papírů, neboť nebyl tou osobou, která je vlastnila a následně převedla na nabyvatele. Za účelem prokázání svých tvrzení předložil žalobce řadu důkazů, včetně smluv či vyjádření zainteresovaných osob, jež dle něj objasňují postupné změny ve vlastnictví jednotlivých akcií společnosti ROTEKO Invest až na Ing. I. B. Správce daně a posléze žalovaný měli nadále za to, že se žalobci vlastnictví jiné osoby prokázat nepodařilo, a že tedy důkazní břemeno leží na něm.
25. Jak již bylo konstatováno, správce daně a žalovaný postavili svou argumentaci především na shora uvedené smlouvě o úplatném převodu cenných papírů uzavřené mezi žalobcem a Ing. I. B. dne 11. 5. 2011, potažmo na obsahu notářského zápisu ze dne 21. 7. 2011, č. NZ 107/2011. Soud nepochybně, že skutečnosti z těchto listin vyplývající skutečně nasvědčují tomu, že vlastníkem předmětných akcií byl žalobce, jenž následně z jejich prodeje inkasoval zisk. Na druhou stranu však byly v řízení provedeny i důkazy, které

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tuto tezi zpochybňují – jedná se především o smlouvu o převodu cenných papírů ze dne 28. 4. 2011, kterou mělo být všech 20 ks akcií společnosti ROTEKO Invest převedeno úplatně ze společnosti Společnosti pro Vás na K. K., dále smlouvu o převodu cenných papírů ze dne 10. 5. 2011, kterou mělo být 18 ks těchto cenných papírů převedeno bezplatně z K. K. na společnost PROVECHO Limited, či čestná prohlášení a následné výslechy svědků K. a H. (tehdejšího ředitele společnosti PROVECHO Limited), jež potvrdili, že žalobce nikdy vlastníkem akcií nebyl, pouze byl zmocněn k tomu, aby je jménem jejich skutečného majitele, společnosti PROVECHO Limited, odprodal Ing. I. B.

26. K uvedenému soud poznamenává, že ve chvíli, kdy žalobce pomocí jím tvrzených a následně i důkazy podložených tvrzení vystavěl ucelený řetězec navzájem si odpovídajících skutečností a současně se pokusil i objasnit nesrovnalosti ve smlouvě o úplatném převodu cenných papírů ze dne 11. 5. 2011 a notářském zápisu ze dne 21. 7. 2011, č. NZ 107/2011, které jej dle jeho názoru nepřesně označují jako vlastníka akcií, přešlo důkazní břemeno zpět na správce daně. Ten byl proto povinen následně opětovně prokázat existenci důvodných pochybností o skutečném skutkovém stavu tak, jak jej tvrdil a dokládal žalobce. Této role se však správce daně a poté i žalovaný zhostili pouze částečně.
27. Zatímco totiž žalobce doložil jednotlivé kroky, v důsledku kterých měly vždy konkrétní části původního množství akcií společnosti ROTEKO Invest postupně přejít ze společnosti Společnosti pro Vás přes K. K. a společnost PROVECHO Limited až na Ing. I. B., kdy v žádném z těchto převodů nemá žalobce jako jejich vlastník vystupovat (vyjma posledního převodu, kde ale dle svého tvrzení působí toliko jako zmocněný zástupce skutečného vlastníka), daňové orgány se otázkou, jakým způsobem, od koho, kdy a za jakou cenu měl žalobce sám cenné papíry získat do svého údajného vlastnictví, vůbec nezabývaly. Dané skutkové zjištění by přitom nebylo podstatné pouze v případě, že by daňový subjekt vlastnictví akcií a jejich následného prodeje nezpochybňoval, pokud však v dané věci nastínil relativně logickou a důkazy podloženou alternativní verzi objasňující jednotlivé změny ve vlastnických vztazích, bylo na daňových orgánech, aby její pravdivost vyvrátily. V tomto smyslu lze sice kladně hodnotit, že se správce daně pokusil zpochybnit hodnověrnost jednoho z údajných postupných převodů akcií z K. K. na společnost PROVECHO Limited tím, že konstatoval neodvedení darovací daně K. K. ve smyslu § 5 a § 6 zákona o trojdani, což by nasvědčovalo tomu, že se uvedená změna ve vlastnictví neuskutečnila. Naopak však pochybil, když stejnou otázku (jen ve vztahu k dani z příjmů právnických osob) neřešil i v případě žalobcem tvrzené skutečnosti, že zisk z prodeje cenných papírů po jejich následném převedení na Ing. I. B. ve skutečnosti inkasovala společnost PROVECHO Limited, která byla skutečným vlastníkem předmětných akcií. Pokud by totiž správce daně učinil zjištění, že i v tomto případě k žádnému uhrazení daně nedošlo, byl by žalobcem předkládaný řetězec změn vlastnictví cenných papírů, který z něj jeho osobu zcela vyjímá, dostatečným způsobem zpochybněn. Odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí nicméně ve vztahu k uvedené otázce jakoukoliv takovouto úvahu postrádá, a to včetně úvahy, zda by společnost PROVECHO Limited jako zahraniční subjekt podléhala zdanění v České republice, či v zahraničí, v případě druhé možnosti pak absentuje i odůvodnění, zda existovaly nějaké důvodné překážky, jež správci daně ve zjištění splnění daňové povinnosti např. pomocí dožádání v rámci mezinárodní pomoci bránily.
28. Obdobně daňové orgány v řízení řádně nehodnotily ani skutečnosti uváděné svědky K. a H. Správce daně uvedené osoby nevyslechl vůbec, tento nedostatek však alespoň následně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v odvolacím řízení napravit žalovaný. Ani ten se nicméně v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí blíže nevyjádřil k tomu, proč se dle něj průběh převodu 8 ks akcií na Ing. I. B. nemohl uskutečnit tak, jak jej popsal žalobce a ve shodě s ním i oba svědci. V tomto smyslu pak v úvahách žalovaného zcela absentuje především argumentace týkající se případné nevěrohodnosti svědků, např. s ohledem na úzké personální propojení všech subjektů, které se měly na postupném převodu cenných papírů společnosti ROTEKO Invest podílet, popř. pro skutečnosti další. Žalovaný se však v daném případě spokojil pouze s úvahou uvedenou na str. 7 žalobou napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že „výše uvedené svědecké výpovědi jsou v rozporu s notářským zápisem NZ 107/2011 a se smlouvou o úplatném převodu cenných papírů, kterou předložil Ing. I. B. Za situace, kdy existují důkazní prostředky, které jsou v rozporu a další důkazní prostředky absentují, nelze žádný z nich osvědčit jako důkaz prokazující tvrzení daňového subjektu.“ Žalovaný tím vlastně říká, že protože svědci nepodpořili jeho tezi o tom, že skutečným převodcem akcií na Ing. B. byl žalobce (jak na první pohled bez bližšího zkoumání vyplývá ze smlouvy o úplatném převodu cenných papírů ze dne 11. 5. 2011), lze skutečnosti jimi uváděné považovat za irelevantní. Podle takovéto úvahy by ale bylo nutné provedení výsledků považovat za prakticky nadbytečné, čímž by nicméně došlo k popření jejich smyslu – tedy pomocí reprodukce skutečností, jež svědci osobně vnímali, podpořit nebo naopak vyvrátit určitá tvrzení uváděná žalobcem v rámci řízení. Žalovaný přitom mohl předpokládat, že svědci mohou hovořit ve prospěch žalobce, a jeho úkolem bylo proto po jejich výpovědích buď uznat, že žalobce hovoří pravdu, nebo kvalifikovaným způsobem věrohodnost svědky uváděných tvrzení zpochybnit. Pouhé konstatování, že je-li výpověď svědků v rozporu s jinými důkazy, jež žalovaný považuje za v dané věci prakticky nespochybnitelné, a tudíž nelze svědeckým výpovědím věřit, je z hlediska požadavků na řádné odůvodnění rozhodnutí podle § 102 a § 114 daňového řádu nedostačující.

29. Pokud dále daňové orgány použily na podporu svých úvah i vyjádření samotného Ing. I. B. doručené správci daně dne 3. 2. 2015, který měl potvrdit, že smlouvu o převodu cenných ze dne 11. 5. 2011 papírů uzavřel přímo s žalobcem a akcie od něj osobně převzal, nelze tuto skutečnost považovat automaticky za zásadní. V případě, že by totiž soud přistoupil na tvrzení žalobce, že ve smlouvě vystupoval jako pouhý zmocněný zástupce skutečného vlastníka cenných papírů, společnosti PROVECHO Limited, nikoliv jako vlastník, je totiž s ohledem na (sice vpravdě) zcela nepřesné a zavádějící označení smluvní strany převodce možné, že se Ing. B. mylně domníval, že smlouvu uzavírá s jiným subjektem. Ačkoliv soud připouští, že výslovné uvedení žalobce jako převodce cenných papírů ve zmíněné smlouvě ve prospěch jeho tvrzení nesvědčí, nelze vyloučit, že v označení účastníků právního jednání došlo pouze k neúmyslnému pochybení.
30. Ve prospěch žalobcových tezí týkajících se skutečného vlastnického subjektu lze navíc přičíst i fakt, že veškeré finanční prostředky za úhradu kupní ceny Ing. B. byly v souladu se smlouvou ze dne 11. 5. 2011 poukázány na účet společnosti PROVECHO Invest. To sice samo o sobě není dostatečné k prokázání toho, že akcie skutečně prodávala daná společnost, na druhou stranu je však nutné za mylný považovat i názor žalovaného, v němž deklaroval, že díky oprávnění plynoucí žalobci z plné moci k zastupování vystavené mu společností PROVECHO Invest mohl volně disponovat s prostředky na účtu této společnosti, včetně přijaté kupní ceny. Soud zdůrazňuje, že veškeré příjmy a výdaje obchodních společností podléhají povinnosti zaúčtování v rámci účetnictví, přičemž prostředky takto získané jsou přímým vlastnictvím konkrétní obchodní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

korporace, nikoliv např. jejích společníků, statutárních orgánů či dokonce pouze zmocněných zástupců. Z toho plyne, že žalobce by nemohl libovolně s prostředky na účtu společnosti PROVECHO Invest disponovat tak, jak dovozoval žalovaný.

31. Stejně tak nelze přijmout ani úvahu daňových orgánů, že je pro zjištění skutečného stavu věci podstatné, zda určitá smlouva disponovala úředně ověřenými podpisy, a jiná nikoliv. Soud připomíná, že podle § 8 odst. 1 daňového řádu jsou orgány daňové správy povinny posuzovat každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Za situace, kdy tak obsah listin předkládaných žalobcem s byt' pouhými „prostými“ podpisy potvrdili vedle jeho osoby i ostatní účastníci, kteří se na jejich sepsání přímo podíleli, nebylo v daném případě možné je považovat za méně kvalifikované jen proto, že podpis na jiné smlouvě ověřen před úřední osobou byl. Tím se daná věc odlišuje od případu, při němž by daňové orgány musely např. posuzovat dvě listiny, jejichž obsah by ale některý z účastníků zpochybňoval, přičemž jedna z nich by opatřena úředně ověřeným podpisem byla a druhá nikoliv. Ověření podpisu by pak nepochybně značilo i vyšší důkazní hodnotu. Takováto eventualita ale v daném případě nenastala, proto nelze bez dalšího zkoumání tvrdit, že v případě žalobcem doložených smluv se snad jednalo o účelově a zcela bezobsažné fiktivní dokumenty.
32. Soud proto uzavírá, že jak správce daně, tak i žalovaný se dopustili vady řízení, neboť skutkový stav, který vzali za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu v daňovém spisu a současně vyžaduje i zásadní doplnění. Námitka žalobce je tudíž důvodná.
33. K závěrečné námitce, podle níž v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí zcela absentují závěry šetření učiněné Policií České republiky vedeného na podnět správce daně, soud pouze krátce uvádí, že jak již správně uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě, trestní řízení se řídí jinými zásadami a je vedeno za odlišným účelem než řízení daňové. I pokud tedy nebylo trestní řízení v daném případě dosud ukončeno, nebyl správce daně na jeho výsledek povinen vyčkat, neboť jeho případné závěry by nebyly pro účely řízení daňového možné bez dalšího přejímat.
34. V důsledku ostatních důvodných námitek týkajících se pochybení daňových orgánů nicméně soudu nezbylo než napadené rozhodnutí žalovaného ve výroku rozsudku I. zrušit podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. Protože je pak dané pochybení odstranitelné i v řízení před žalovaným, nepřikročil již soud ve smyslu § 78 odst. 3 s. ř. s. i ke zrušení shora vymezeného platebního výměru.
35. Pro úplnost se soud závěrem krátce vyjádří i k dalšímu nedostatku v šetření daňových orgánů spočívajícím v neobjasnění rozporů mezi osobami akcionářů při valné hromadě společnosti ROTEKO Invest ve dnech 21. 7. 2011 a 25. 10. 2011. Zatímco při první jmenované valné hromadě měl jako akcionář vystupovat vedle dalších osob přímo žalobce (což se jmenovaný snažil v průběhu řízení rozporovat a osvětlit, jak k dané situaci došlo), při druhé valné hromadě je již zřejmé, že akcionářem je společnost PROVECHO Limited, která pouze jedná prostřednictvím žalobce jakožto jejího ředitele. K uvedenému faktu správce daně na str. 5 přílohy č. 1 platebního výměru pouze konstatoval, že „*nezjistil ze získaných materiálů ani z veřejně dostupných informací, kdy, komu a za jakou kupní cenu daňový subjekt uvedené akcie v počtu 10 ks v listinné podobě znějící na majitele č. 11 – 20 obchodní firmy ROTEKO Invest a. s. převedl*“, proto následně přistoupil ohledně uvedeného Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prodeje těchto akcií ke stanovení daně podle pomůcek. I přesto, že do této části platebního výměru, resp. daně jím vyměřené, přímo žádný z žalobních bodů nesměruje, soud nad rámec posuzovaného konstatuje, že i zde rozhodnutí daňových orgánů postrádá řádné odůvodnění, neboť je založeno na pouhých domněnkách a nepodložených úvahách o tom, že žalobce vlastnil určité množství cenných papírů a blíže nezjištěným způsobem s nimi nakládal.

36. Výrok II. rozsudku o náhradě nákladů řízení má oporu v § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, jenž měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci úspěch, má proto právo na náhradu nákladů řízení, a soud tudíž uložil žalovanému zaplatit mu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě v celkové výši 3 000 Kč představované zaplaceným soudním poplatkem v téže částce. Naopak soud žalobci nepřiznal náhradu nákladů za dva uhrazené soudní poplatky po 1 000 Kč za podání návrhů na přiznání odkladného účinku, neboť usneseními zdejšího soudu ze dne 14. 2. 2017, č. j. 15 Af 4/2017-27, a ze dne 4. 4. 2017, č. j. 15 Af 4/2017-47, došlo k jejich zamítnutí. Další náklady řízení pak již z obsahu soudního spisu nevyplynuly, ani je žalobce nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 9. června 2020

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)