



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. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 2. 2018, č. j. 9151/18/5200-10422-711621, **se zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Mgr. Vlastimila Němce, advokáta se sídlem v Přerově, Wilsonova 217/7.

**Odůvodnění:**

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 daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

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. 2008, s. r. o., s tím, že podle správce daně příjmy z prodeje těchto akcií nejsou osvobozeny od daně a nadto správce daně dospěl k závěru o odlišné výši kupní ceny, než jakou tvrdil žalobce, a tím i k odlišné výši příjmu žalobce z jejich prodeje.

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. 2008, 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. 2008, 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. Žalobce žalovanému vytýká, že při výkladu vůle společnosti E. 2008, 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. 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 jejich 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.
3. 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. Žalobce dále v žalobě namítá nezákonné vedení spisu správcem daně, kdy důkazní prostředky byly do veřejné části spisu přerazeny prokazatelně až po vydání dodatečného platebního výměru, což je v rozporu s ust. § 65 odst. 2 daňového řádu. 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.

4. Žalovaný v písemném vyjádření navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné, neboť má za to, že napadené rozhodnutí netrpí žalobcem tvrzenou nezákonností. 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. 2008, 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. 2008, 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. 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, právníčka, 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 nabyt nejprve žalobce, který je až následně převedl na společnost E. 2008, 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. 2008, s. r. o., proběhl ve dvou krocích, kdy třetí osoba převedla akcie na žalobce a následně žalobce na společnost E. 2008, s. r. o. Vzhledem k tomu, že tato skutečnost byla rovněž prokázána i dokazováním provedeném 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. 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. 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 díkce 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 odeprána možnost doplňovat své odvolání a předkládat další důkazy, účastnit se výsledku 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. 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.

5. 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. 2008, 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. 2008, s.r.o., jednající jednatelem W. H. E., a dále smlouvy o úplatném převodu cenných papírů uzavřené s dalšími akcionáři společnosti S. M. 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. 2008, 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. 2008, s. r. o. jako zájemce o akcie této společnosti. V prohlášení se mimo jiné uvádí, že akcionáři prodají společnosti E. 2008, s. r. o. 95% všech akcií za 115 000 000 Kč. Součástí tohoto prohlášení je dohoda stran o poskytnutí zálohy na kupní cenu ve výši 700 000 Kč. Dne 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.

6. 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. Namíste 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.
7. 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. 2008, 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. 2008, 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. 2008, 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 výslech 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 England zpracovat jinde a řešily se tím daňové dopady. V rámci výslechu 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.

8. 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. 2008, 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. 2008, 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. 2008, 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. 2008, s. r. o., ve kterém taktéž není uveden žádný odkaz na další smlouvy, popř. různé ceny za jednotlivé akcie. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůraznil, že z předložené kupní smlouvy ani z prohlášení ze dne 20. 1. 2009 nevyplývá postup a realizace transakce dle 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. 2008, 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. Tvzení 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. 2008, 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. 2008, s. r. o., nadto pan England 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. Výsledek pana E. tak považoval za neúčelný, protože postrádá smysl dokazovat věci známé, které správce daně nezpochybňoval. Lze sice souhlasit, že jedinými osobami, které mohou „vůli“ smluvních stran ozřejmit, jsou žalobce a pan E. jako jediná osoba oprávněná jednat za společnost 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.

9. Napadené rozhodnutí bylo doručeno žalobci prostřednictvím jeho tehdejší zmocněnkyně dne 8. 3. 2018, což krajský soud zohlednil při rozhodování o včasnosti žaloby.

10. Krajský soud po zjištění, že žaloba byla podána včas, splňuje veškeré povinné náležitosti, je věcně projednatelná a přípustná, 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.“) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl krajský soud bez nařízení jednání, protože dospěl k závěru o vadě napadeného rozhodnutí, pro které je namístě jej zrušit bez nařízení jednání podle § 76 odst. 1 s. ř. s.
11. 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. S ohledem na zdaňovací období (rok 2009) a § 264 odst. 4 daňového řádu se počátek běhu lhůty v přezkoumávané věci určuje podle zákona číslo 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, platného do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), který byl účinný v rozhodném zdaňovacím období roku 2009. Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků byla lhůta pro stanovení daně tříletá a začala běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, což v projednávané věci znamená, že začala běžet 31. 12. 2009 a původně měla uplynout 31. 12. 2012. Počínaje 1. 1. 2011 se její běh řídil novým daňovým řádem. Výzvou k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 14. 5. 2012, doručenou žalobci dne 18. 5. 2012, došlo v souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu k prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok a lhůta tak měla nově uplynout dne 31. 12. 2013. Ještě před uplynutím této lhůty byl žalobci dne 27. 12. 2013 oznámen dodatečný platební výměr, kterým došlo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k dalšímu prodloužení lhůty do 31. 12. 2014 a doručením odvolacího rozhodnutí ze dne 10. 7. 2014 (žalobci doručeno prostřednictvím zástupce téhož dne) až do 31. 12. 2015 podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že na věci nic nemění, že odvolací rozhodnutí ze dne 10. 7. 2014 bylo zrušeno, protože platí, že zruší-li soud ve správním soudnictví rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením předtím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a vrátí-li věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, zůstávají účinky oznámení zrušeného rozhodnutí o odvolání na lhůtu pro stanovení daně i nadále zachovány (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29; veškerá rozhodnutí správních soudů, na která je v tomto rozsudku odkazováno, jsou dostupná na stránkách [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Běh této lhůty byl následně přerušen dne 10. 9. 2014, kdy byla podána správní žaloba, přičemž v té době do jejího konce zbýval 1 rok a 112 dnů. Ke krátkému obnovení běhu lhůty došlo v době od 8. 6. 2016 (právní moc rozsudku Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci, ze dne 25. 4. 2016, č. j. 65 Af 34/2014 – 95) do 11. 6. 2016 (podání kasační stížnosti). Dne 19. 12. 2016 nabyl právní moci rozsudek Nejvyššího správního soudu, pročež se běh prekluzivní lhůty obnovil a prekluze měla nově nastat podle výpočtu krajského soudu až v dubnu 2018. V průběhu této lhůty žalovaný pravomocně rozhodl (napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno fikcí dne 8. 3. 2018), proto k prekluzi práva státu stanovit (doměřit) daň dosud nedošlo. Podání dodatečného daňového přiznání dne 14. 3. 2017 nemá podle právního názoru krajského soudu na běh prekluzivní lhůty žádný vliv, protože k němu nedošlo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty, proto je bezpředmětné se zabývat tím, zda se jedná o úkon, který by byl jinak způsobilý podle § 148 odst. 2 daňového řádu prekluzivní lhůtu prodloužit. K námitce žalobce krajský soud dodává, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 14. 5. 2012 je nepochybně úkonem, který měl za následek prodloužení lhůty o 1 rok podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu.

Předpokladem tohoto účinku je, že výzva byla oznámena v souladu se zákonem, ve vymezené době (o čemž není pochyb) a že vedla k doměření daně. Veškeré uvedené podmínky splněny byly. Na věci již nic nemění, že doměření daně na základě uvedené výzvy nebylo dosud shledáno jako správné. Jiná situace by nastala pouze tehdy, pokud by se jednalo o formálně vydanou výzvu, jejímž smyslem by bylo pouze prodloužení lhůty, tedy aniž by byla součástí plynulého procesního postupu vedoucího k doměření daně. O nic takového se v posuzované věci nejedná. V daném případě byla výzva k podání dodatečného daňového přiznání důvodná již z toho důvodu, že žalobce v řádném daňovém přiznání vůbec nevykázal příjmy z prodeje 25 akcií, u kterých nebyl splněn časový test. V návaznosti na vydanou výzvu žalobce reagoval a příjmy dodatečně doplnil. Následně již byl veden spor o jejich výši. Výzva ze dne 14. 5. 2012 tedy byla vydána za situace, kdy správce daně měl k dispozici poznatek o nepřiznaném příjmu, který měl být podroben dani, a důvody výzvy v jejím odůvodnění žalobci vyložil. Byl to primárně žalobce, který vycházel z nesprávného právního názoru, že jeho příjem z prodeje akcií je od daně osvobozen (což již v současné době ani netvrdí, když vede spor toliko o výši příjmu z prodeje akcií). Krajský soud proto uzavírá, že výzva směřovala k přiznání příjmu, který podle správce daně měl být přiznán ke zdanění, a následným rozhodnutím byla také daň z tohoto příjmu doměřena. Přestože mezi výzvou a doměrkem byla poměrně dlouhá doba daná délkou odvolacího a soudního řízení, je mezi nimi přesto vztah příčinné souvislosti.

12. Za stěžejní pro právní posouzení věci považuje krajský soud posouzení závěru žalovaného o výši kupní ceny akcií prodaných žalobcem společností E. 2008, 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. 2008, s. r. o., dohodnout, že mu akcie, které měl po uzavření komisionářské smlouvy nakoupit, prodá za stejnou cenu, za kterou je koupil, což je právě cena ve výši 40 000 Kč za 1 akcii (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 z příjmů, když namítal, že akcie nenabyl pro sebe, ale od počátku pro E. 2008, 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.
13. Krajský soud považuje ve shodě se žalobcem závěry žalovaného za nedostatečné. Žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal určení různé ceny předmětných akcií (bod 80), přičemž žalovaný na několika místech zdůraznil, že žalobce neprokázal faktickou realizaci komisionářské smlouvy (viz bod 33 napadeného rozhodnutí), resp. postup podle této smlouvy. Takový závěr je však podle názoru krajského soudu přinejmenším zavádějící a jak výstižně poznamenal žalobce, z napadeného rozhodnutí není ani zřejmé, co si žalovaný pod pojmem „faktická realizace“ představuje, obzvlášť když žalobce řadu dílčích kroků podle těchto smluv činil, zejména nakupoval akcie od dosavadních akcionářů společnosti S. M. a. s. uvedených v článku I. smluv a tyto následně převedl na E. 2008, s. r. o. Není

pochyb o tom, že k finálnímu prodeji cenných papírů došlo až na základě smlouvy ze dne 12. 3. 2009, to však neznamená, že uzavření smlouvy nepředcházela kontraktační proces. Je pravdou, že ve smlouvě ze dne 12. 3. 2009 byla sjednána celková cena za všech 193 prodaných akcií, aniž by se zde uváděla cena (ceny) 1 akcie. Z této smlouvy tak vskutku nelze dovodit, že by se kupní ceny jednotlivých akcií lišily, stejně tak však text smlouvy není sám o sobě dostačující k jednoznačnému závěru, že ceny všech prodaných akcií byly stejné. Za situace, kdy jazykový výklad obchodní smlouvy není jednoznačný, je třeba se pokusit tyto pochybnosti odstranit za pomoci ostatních výkladových metod uvedených v § 35 odst. 2 tehdy platného zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění platném do 31. 12. 2013 (dále jen „obč. zák.“) a § 266 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění platném do 31. 12. 2013 (dále jen „obch. zák.“). Mimo jiné je třeba vzít náležitý zřetel ke všem okolnostem souvisejícím s projevem vůle, včetně jednání o uzavření smlouvy a praxe, kterou strany mezi sebou zavedly, jakož i následného chování stran, pokud to připouští povaha věcí. V tomto směru se tak jeví smlouvy ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009 (označené jako komisionářské smlouvy) jako zásadní. Spíše než úvahy o tom, zda došlo k „faktické realizaci komisionářské smlouvy“, měl žalovaný postavit najisto, zda zpochybňuje pravost a obsah těchto smluv, či nikoliv. Napadené rozhodnutí je protkáno náznaky zpochybňujícími faktické uzavření smluv ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009 či jejich skutečný obsah, v jiných částech naopak žalovaný uzavření těchto smluv nerozporuje (viz např. bod 59 napadeného rozhodnutí). Každopádně výslovné zpochybnění pravosti či obsahu tzv. komisionářských smlouvy ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009 se z napadeného rozhodnutí nepodává. Potom ale nelze tyto smlouvy při výkladu vůle stran ve smlouvě o úplatném převodu cenných papírů pominout (odkazem na to, že se podle nich nepostupovalo), ale je třeba jejich faktický obsah vyhodnotit v souvislosti s ostatními provedenými důkazy. Význam těchto smluv je přitom o to podstatnější, že se jedná o jediné dokumenty, ze kterých vyplývá rozdílná cena některých akcií prodaných žalobcem smlouvou ze dne 12. 3. 2009. Z ostatních dokumentů lze pouze dovodit celkovou cenu za určitý počet akcií. Způsob, jakým žalovaný vyhodnotil provedené důkazy, považuje krajský soud za nedostatečný. Krajský soud opakovaně zdůrazňuje, že pokud žalovaný považuje pravost tzv. komisionářských smluv ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009 za prokázanou, tj. nezpochybňuje, že byly uzavřeny předmětný den a s takovým obsahem, který byl správcem daně předložen k důkazu, pak krajskému soudu není zřejmé, z jakého důvodu žalovaný neaplikoval při výkladu následně uzavřené smlouvy ze dne 12. 3. 2009 článek II bod 4 komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009 (resp. článek II bod 3 v případě komisionářské smlouvy ze dne 6. 2. 2009) ve znění: *„Komisionář se zavazuje předat komitentovi akcie nakoupené dle této smlouvy a tyto převést na komitenta za kupní cenu, za kterou je komisionář nakoupil ....“* (kráceno a zvýrazněno krajským soudem). Z napadeného rozhodnutí, ale ani z obsahu spisu nevyplývá nic konkrétního, co by mělo za následek následnou změnu či zrušení této dohody o budoucí kupní ceně akcií, nebo nedostatek vůle či jejího projevu při sjednávání této dohody o ceně apod.

14. Za zcela zásadní však považuje krajský soud pochybení žalovaného při vyhodnocení důkazního návrhu na provedení výsledku svědka E. O tom, že se jedná o významného svědka, který podepisoval jménem společnosti E. 2008, s. r. o., jak smlouvu o úplatném převodu cenných papírů ze dne 12. 3. 2019, tak především tzv. komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009, a může se tak spolu s žalobcem nejlépe vyjádřit k jejich obsahu, neměly pochybnosti ani daňové orgány, které se jej nejprve snažily dohledat, následně však, aniž by pátrání po jeho pobytu jakkoliv uzavřely, od jeho výsledku upustily,

což v napadeném rozhodnutí vysvětlil žalovaný jeho nadbytečností a neúčelností. Stalo se tak přitom poté, kdy žalobce doložil v příloze podání ze dne 12. 1. 2018 e-mailový kontakt na tohoto svědka. Žalovaný sice souhlasil s tím, že se v případě tohoto svědka a žalobce jedná o jediné osoby, které mohou „vůli“ smluvních stran ozřejmit, na druhou stranu v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že „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. Výsledkem svědka pana E. by podle žalovaného nemohla být prokázána prodejní cena jednotlivých akcií, neboť tyto skutečnosti nejsou uvedeny v předložené kupní smlouvě, ani v účetnictví společnosti E.

15. Takový závěr nemůže obstát. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že správce daně nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, avšak pouze tehdy, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť správce daně by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu se zákonem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71). Právě takového porušení procesních pravidel daňového řízení se žalovaný dopustil, když nepřipustně předjímal neúčelnost výpovědi svědka dříve, než jeho výslech provedl. Z obsahu spisu a zejména z odůvodnění napadeného rozhodnutí přitom nevyplývá jednoznačně, že by výslech svědka E. byl bez dalšího nadbytečný. Žalobce přednesl skutkovou verzi, podle které měla společnost E. 2008, s. r. o., zájem o koupi akcií společnosti S.M. a. s. pouze za předpokladu, že se jí podaří získat určité množství akcií (95 %), kterými majoritní akcionáři v té době nedisponovali, proto se zavázali další akcie odkoupit od minoritních akcionářů a tyto až následně (společně s ostatními již vlastněnými akciemi) prodat společnosti E. 2008, s. r. o., a to za stejnou cenu, za jakou je koupili. Žalobce rovněž vysvětlil, z jakých důvodů nechtěla společnost E. 2008, s. r. o., jednat přímo s těmito akcionáři. Podle přesvědčení krajského soudu se přitom nejedná o žádnou nereálnou či nepravděpodobnou verzi a v případě, že by se ukázala jako pravdivá, pak by se i stanovení odlišné ceny akcií jevilo jako logický důsledek rozdílného nakládání žalobce se svými dosavadními akciemi a s nově nabytými akciemi. Mají-li daňové orgány za to, že by i tímto způsobem docházelo k porušování daňových předpisů (jak se naznačuje v bodě 61 napadeného rozhodnutí), pak ani tak není namístě ujednání o odlišné kupní ceně akcií ignorovat, ale může to být důvodem k přijetí jiných opatření. V pochybení žalovaného při neprovedení důkazu výsledkem svědka E. a zejména ve způsobu, jakým žalovaný neprovedení tohoto důkazního návrhu odůvodnil, spatřuje krajský soud procesní vadu podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., která je způsobilá mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.
16. Krajský soud uzavírá, že z důvodu výše uvedené procesní vady napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) téhož zákona, zrušil a věc vrátil podle § 78 odst. 4 s. ř. s. žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný vázán právním názorem krajského soudu. Na žalovaném především bude, aby postavil najisto, zda považuje uzavření tzv. komisionářských smluv v deklarovaném okamžiku a obsahu za

prokázané, nebo zda podle jeho závěru žalobce uzavření těchto smluv neprokázal. Druhý z uvedených závěrů však nelze učinit bez provedení a řádného vyhodnocení všech důkazů, které žalobce k prokázání uzavření této smlouvy navrhl (včetně svědka E., kterého je třeba buď vyslechnout, nebo řádně odůvodnit jeho nekontaktnost). Bude-li mít žalovaný uzavření tzv. komisionářských smluv za prokázané, pak bude třeba, aby je vyhodnotil (zejména pokud jde o ujednání o ceně akcií, které měl žalobce podle tzv. komisionářských smluv nakoupit a následně prodat) ve spojení s ostatními provedenými důkazy a zohlednil při výkladu vůle stran ve smlouvě o úplatném převodu cenných papírů ze dne 12. 3. 2009 (zejména pokud jde o kupní cenu sporných 25 akcií), a to v intencích uvedených v odst. 13 tohoto rozsudku.

17. Pro účely dalšího průběhu řízení krajský soud dodává, že další žalobcem namítané vady řízení uvedené v článku IV (chybně vydaná výzva k odstranění pochybností v průběhu odvolacího řízení) a VII žaloby (vadný postup při vedení spisu) nepovažoval za důvodné, resp. neshledal, že by v důsledku napadeného postupu daňových orgánů došlo k vadám řízení, které by měly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Rozhodnutí, která označil žalobce (sp. zn. 5 Afs 31/2003 a 5 Afs 92/2008), se týkají vztahu mezi konkludentním vyměřením daně a zahájením vytýkácího řízení podle zákona o správě daní a poplatků, což je poněkud jiný případ než nastal v projednávané věci. Obecně lze připustit, že výzva k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu by měla být vydána před vyměřením (doměřením) daně, ale v přezkoumávané věci nastala specifická situace, kdy správce daně vyhodnotil nesprávným způsobem podání žalobce, což se projevilo v následném vedení řízení, které předcházelo vydání dodatečného platebního výměru, a které bylo vedeno zcela jiným směrem, než jak mělo být vedeno. Tento postup byl daňovým orgánům vytknut Nejvyšším správním soudem až při soudním přezkumu. S ohledem na specifika daňového řízení, kdy až na výjimky nelze zrušit prvostupňové rozhodnutí, neměly daňové orgány ani jinou možnost, než procesní postup, který má jinak místo ve fázi prvostupňového řízení, provést v rámci odvolacího řízení a napravit tak pochybení, ke kterému v předchozí fázi došlo. Nadto, jak správně uvedl žalovaný, tímto postupem ani nedošlo 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. Taktéž námitky žalobce proti vedení spisu jsou pouze obecné a nevyplývají z nich žádné konkrétní pochybení, které by mělo mít vliv na možnost žalobce uplatňovat v daňovém řízení svá práva.
18. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. a procesně úspěšnému žalobci přiznal vůči žalovanému právo na plnou náhradu nákladů řízení, a to zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a nákladů právního zastoupení, jejichž výši určil podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V rámci přisudku přiznal krajský soud žalobci náhradu odměny advokáta za 2 úkony právní služby (1. – převzetí a příprava zastoupení a 2. – podání žaloby) po 3 100 Kč podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodu 5 advokátního tarifu a jeho hotových výdajů nahrazovaných podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu v paušální výši 600 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem DPH, jsou náklady právního zastoupení navýšeny podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 1 428 Kč odpovídající příslušné DPH. Celková výše účelně vynaložených nákladů řízení žalobce činí 11 228 Kč a krajský soud uložil žalovanému povinnost v této výši náklady řízení žalobci nahradit k rukám jeho zástupce.

Platební místo advokáta k zaplacení přisouzené náhrady nákladů řízení vyplývá z přiměřeného (§ 64 s. ř. s.) použití § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) a délku pariční lhůty krajský soud prodloužil oproti obecné délce stanovené v § 160 odst. 1 o. s. ř. na 30 dnů od právní moci rozsudku, protože rozsudky správních soudů nabývají právní moci již okamžikem doručení (§ 54 odst. 5 s. ř. s.) a obecná 3 denní lhůta se jeví krajskému soudu v takovém případě nepřiměřeně krátká.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

Nesplní-li povinný, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může se oprávněný domáhat nařízení výkonu rozhodnutí (exekuce).

Olomouc 7. srpna 2019

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