



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Ing. M. P.**, zast. Mgr. Ladislavem Tučkem jako obecným zmocněncem, bytem Hluboček 234/1, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 3. 2011, č. j. 2244/11-1102-709598, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 3. 2011, č. j. 2244/11-1102-709598, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti částku v celkové výši 7 000 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Ladislava Tučka, obecného zmocněnce, bytem Hluboček 234/1, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Znojmě (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 6. 2010, č. j. 97371/10/346916703065, dodatečný platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2007, přičemž dodatečně doměřená daň ve výši 782 112 Kč a penále ve výši 156 422 Kč, tj. celkem 938 534 Kč, byla změněna na daň ve výši 338 112 Kč a penále ve výši 67 662 Kč, tj. celkem 405 734 Kč (pozn. o odvolání žalobce sice rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, proti kterému také směřovala projednávaná žaloba, to však bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost coby odvolacího orgánu přitom přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem).

Podstatou daného doměření daně – po provedené změně žalovaným správním orgánem, který v odvolacím řízení dodatečně doměřenou daň snížil shora uvedeným způsobem o částku vztahující se k naturálnímu příjmu za 111 ks akcií společnosti CENTOS, a. s. (dále jen „CENTOS“) – byly závěry z daňové kontroly provedené ve dnech 17. 4. 2009 až 17. 6. 2010; podle nich žalobce neprokázal, že správcem daně zjištěné příjmy lze kvalifikovat jako příjmy z prodeje cenných papírů, které by splňovaly podmínky pro osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Jednalo se o příjmy v celkové částce 2 110 000 Kč, kdy v rámci vyhledávací činnosti podle § 36 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) bylo správcem daně zjištěno, že:

- od společnosti INEXA TECHNOLOGY LIMITED, se sídlem ve Velké Británii (dále jen „INEXA“), byla dne 4. 9. 2007 na bankovní účet žalobce připsána částka 1 000 000 Kč;
- od společnosti NOVOTOS, s. r. o., se sídlem v České republice, Družstevní 3, Znojmo (dále jen „NOVOTOS“), byla v roce 2007 na bankovní účet žalobce na základě osmi převodů připsána částka v celkové výši 291 000 Kč a dále byla žalobci na základě tří hotovostních plateb vyplacena částka v celkové výši 819 000 Kč; celkem tedy od společnosti NOVOTOS žalobce obdržel částku 1 110 000 Kč.

Tyto příjmy nebyly uvedeny v priznání k dani z příjmů fyzických osob a dle žalobce se jednalo o příjmy z prodeje akcií společnosti CENTOS kupujícímu:

- společnosti INEXA, což doložil smlouvou o prodeji cenných papírů ze dne 1. 7. 2007, jejímž předmětem byl prodej 130 ks akcií na jméno (č. 1179 – 1308), v nominální hodnotě 25 000 Kč za 1 ks akcie, přičemž částka 1 000 000 měla být první splátkou;
- společnosti NOVOTOS, což doložil smlouvou o prodeji cenných papírů ze dne 17. 7. 2006, jejímž předmětem byl prodej 100 ks akcií (č. 61-90 a č. 1109 – 1178),

za celkovou částku 3 000 000 Kč s tím, že tato bude splácena v pravidelných splátkách ve výši 30 000 Kč měsíčně.

Podle správce daně byly ovšem žalobcem deklarované převody předmětných 230 akcií formální, účelové a neprokazovaly, že se jedná o osvobozený příjem podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Proto správce daně o tyto zjištěné příjmy dodatečně navýšil základ daně a doměřil žalobci daň. Na základě podaného odvolání pak ve věci rozhodoval žalovaný odvolací orgán, který své rozhodnutí postavil na tom, že nebylo nijak prokázáno, zda doba mezi nabytím a převodem předmětných akcií přesáhla dobu šesti měsíců a dále nebyla prokázána ani cena, za kterou tyto akcie žalobce nabyl, ani způsob platby za jejich pořízení. Ostatně žalobce sám správci daně prohlásil, že žádné doklady, jimiž by bylo možno nabytí předmětných akcií prokázat, nedohledal a tudíž je ani nepředložil, protože je neměl k dispozici. Nabytí předmětných akcií nebylo prokázáno ani dalšími důkazními prostředky předloženými žalobcem; ten tedy neprokázal, že se skutečně jedná o příjem plynoucí z hospodářských operací s cennými papíry, který je ze zákona příjmem osvobozeným od daně.

II. Obsah žaloby

Žalobce s odkazem na ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů konstatoval, že jsou od daně osvobozeny mj. i příjmy z prodeje ostatních cenných papírů, vč. akcií, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji nebo vrácení dobu 6 měsíců.

Poukázal přitom, že byl v roce 1996 spoluzakladatelem společnosti CENTOS, o jejíž akcie v daném případě jde, a podílel se na řízení jmenované společnosti ve statutárních orgánech. Původní akcie upisoval, při zvyšování nominální hodnoty akcií doplácel jejich hodnotu, část akcií odkoupil od jiných akcionářů. V roce 2004 koupil dalších 200 ks akcií od pana S. B. z Itálie, který akcie odkoupil od společnosti INEXA, která je získala kapitalizací své pohledávky. K 31. 12. 2004 tedy držel 230 ks akcií, což vyplývá z výroční zprávy společnosti CENTOS za rok 2004 uveřejněné v obchodním rejstříku. Vedle toho upozornil též na rubopisy těchto akcií, z nichž vyplývá, že od 21. 10. 2004 byl držitelem nové emise akcií pan S. B., který ke dni 31. 12. 2004 své akcie z části převedl na společnost RIGAUD International S.A. a z části na žalobce a další fyzické osoby. O tom, že prodej akcií schválilo představenstvo společnosti CENTOS svědčí zápis z jednání jejího představenstva č. 46/2004 ze dne 20. 12. 2004, přičemž i z historického výpisu z knihy akcionářů ze dne 31. 12. 2004 pak vyplývá, že žalobce k danému dni držel 230 ks akcií společnosti CENTOS a pan S. B. již mezi akcionáři nefiguroval.

Tyto akcie žalobce následně v letech 2006 a 2007 prodal, a proto považuje časový test 6 měsíců za splněný s tím, že prokázání nabývací ceny akcií a způsob platby za jejich pořízení představuje požadavek jdoucí nad rámec zákona. Důvody pro doměření daně jsou tak dle jeho názoru nezákonné a na základě toho navrhl zrušit jak rozhodnutí žalovaného, tak jemu předcházející platební výměr správce daně.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření (ze dne 7. 11. 2011) k žalobě uvedl, že mimo uvedené neprokázání osvobození příjmů, žalobce současně neprokázal, že se skutečně jedná o příjem, který by mu plynul z hospodářských operací s cennými papíry. Současně – v návaznosti na doklady doložené žalobcem – upozornil, že v průběhu daňové kontroly tvrdil, že žádné doklady ve věci hospodářských operací s danými akciami nedohledal a ani zápis z jednání představenstva společnosti CENTOS ze dne 20. 12. 2004, č. 46/2004, ani historické výpisy z knihy akcionářů společnosti CENTOS nikdy nepředložil. Naopak prohlašoval, že společnost CENTOS nevede historické zápisy v knize akcionářů a že má k dispozici vždy jen jejich aktuální seznam. Navíc v průběhu daňové kontroly předložil písemnosti vystavené Ing. A. K. označené jako „*Výpis z knihy akcionářů obchodní společnosti CENTOS, a. s.*“ ze dne 30. 4. 2009 a „*Potvrzení o délce držby akcií*“ ze dne 1. 9. 2009, které jak se při svědecké výpovědi jmenovaného ukázalo, nebyly vystaveny na základě údajů z knihy akcionářů, ale podle jakési soukromé evidence, do které nebylo možno nahlédnout. Ve světle těchto skutečností se tedy dle názoru žalovaného jeví žalobcem předložené výpisy jako nevěrohodné a účelové.

Dále žalovaný upozornil, že akcionáři společnosti CENTOS dne 14. 8. 2003 uzavřeli se společností Waldfiertel Sparkasse celkem sedm smluv o zřízení zástavního práva k 609 ks akcií této společnosti, což k datu uzavření smluv představovalo 100 % jejího základního kapitálu. Z toho je zřejmé, že jestliže žalobce vlastnil akcie č. 61 – 90, na něž v roce 2003 uzavřel smlouvu o zřízení zástavního práva, nemohl s těmito akciemi v roce 2007 disponovat a prodat je společnosti NOVOTOS.

V závěru pak připomněl, že důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků bylo na žalobci a skutečnost, že mu nedostál, nelze připisovat žalovanému, který krajskému soudu navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného a doplnění žaloby

V replice k vyjádření žalovaného žalobce namítl, že v napadeném rozhodnutí není nikde samostatně prezentován a už vůbec ne zdůvodněn závěr, dle kterého neprokázal, že by jeho příjmy plynuly z hospodářských operací s cennými papíry. V této souvislosti také položil otázku, z jaké jiné hospodářské činnosti by měly předmětné příjmy pocházet, a podotknul, že svým závěrem žalovaný popřel obchodování s cennými papíry společnosti CENTOS, jak bylo v indosamentech a dalších předkládaných listinách této společnosti zaznamenáno.

K žalovaným zmíněné zástavě uvedl, že se jednalo jen o minoritní část prodávaných akcií, které prodal společnosti NOVOTOS. Současně připomněl, že již správci daně v tomto ohledu vysvětlil, že v roce 2004 byla vydána nová emise akcií, tedy i zastavených akcií č. 1 – 609, které byly podle zákona předány akcionářům s tím, že původní akcie pozbyly platnosti a zástavní banka si předmětné akcie nevyžádala, ač byla o vydání nových akcií informována, což doložil dopisem společnosti CENTOS ze dne 28. 12. 2004. Uvedl rovněž, že zastavením cenných papírů nezaniká, resp. není nijak omezeno jeho dispoziční právo se zastavenými cennými papíry. Žalobce s takovými cennými papíry mohl obchodovat a vznikla mu toliko

zákonná povinnost informovat kupujícího o tom, že hodnota prodávaných akcií je v zástavě, což splnil vyznačením na předmětný indosament.

Ohledně neunesení důkazního břemena a vůbec probíhajícího dokazování při daňové kontrole poznamenal, že doložil vše, co správce daně požadoval a podal vysvětlení ke všem skutečnostem, které zpochybňoval. Výzvy správce daně, jakož i způsob kladení otázek, však byl velmi sporný, obecný a žalobce mnohdy nevěděl, co má vlastně prokazovat. K tomu, proč nedoložil dříve výpisy z knihy akcionářů a zápis z jednání představenstva společnosti CENTOS č. 46/2004, konstatoval, že správce daně převod akcií od S. B. do rukou žalobce nezpochybňoval, tedy učinil nesporným, a proto nebylo nutno tyto listiny předkládat. Zpochybnění tohoto převodu bylo deklarováno až v napadeném rozhodnutí v odvolacím řízení, je tedy logické, že tyto listinné důkazy předkládá krajskému soudu s tím, že se zachovaly v privátních archivech akcionářů, auditora a společnosti CENTOS. Ve vztahu k písemnostem předloženým Ing. K. pak uvedl, že jejich podstatou bylo doložit splnění 6 měsíčního časového testu držby akcií.

V následném doplnění žaloby (podáním ze dne 2. 3. 2012) žalobce předložil k důkazu zprávu o daňové kontrole ze dne 29. 2. 2012, č. j. 51761/12/291933701494, kterou sepsal Finanční úřad Brno IV. na základě daňové kontroly provedené u Mgr. L. T. Ten obdržel v roce 2007 stejná plnění ze stejných titulů od stejných subjektů jako žalobce, avšak jeho správce daně nezjistil skutečnosti, které by měly za následek doměření daně. Dle žalovaného by však měl být přístup při posouzení jedné a téže věci stejný a dovozuje z toho, že žalovaný nezjistil úplně všechny skutečnosti nebo že zneužil zásadu volného hodnocení důkazů. Dále doložil to, jak mu společnosti NOVOTOS a INEXA splácely cenu za prodané akcie.

Předmětem dalšího doplnění žaloby (podáním ze dne 27. 4. 2012) bylo odmítnutí závěrů správce daně o účelovém a fiktivním či formálním prodeji předmětných akcií s tím, že společnost INEXA jako kupující byla pouze prostředníkem pro společnost Pel Strapping Ltd., se sídlem na Maltě, na kterou veškeré zisky a majetek převedla a která je řádně zdanila u svého správce daně. Tato společnost přitom nemá žádné přímé ani nepřímé vazby na žalobce ani na osoby s ním spřízněné.

V. Doplnění vyjádření žalovaného

Žalovaný v doplnění svého vyjádření (ze dne 6. 4. 2012) reagoval především na repliku žalobce s tím, že tato odvádí krajský soud jiným směrem, a proto připomněl, že se nejednalo o běžné obchodování s cennými papíry, ale o účelový oběh akcií společnosti CENTOS s cílem získání finančního zisku nepodléhajícího dani. Veškeré obchody u žalobce i dalších dotčených osob totiž byly uskutečňovány pod jejich dohledem a ve vzájemné shodě, kdy prostřednictvím jimi ovládaných právnických osob a společností s neprůhlednou strukturou v zahraničí se akcie pohybovaly v kruhu. Konkrétně konstatoval, že k 31. 12. 2002 byla 71% akcionářem společnosti CENTOS společnost INEXA, tedy stejná společnost, které byly smlouvou o prodeji cenných papírů ze dne 1. 7. 2007 akcie opětovně prodány a k jejímuž bankovnímu účtu měly dispoziční právo české fyzické osoby. Tomuto obchodování nebránila ani skutečnost, že část akcií byla fyzicky uložena jako zástava u věřitelské banky, která o obchodování nevěděla.

Ve vztahu k doplnění žaloby a zprávě o daňové kontrole provedené u Mgr. T. žalovaný pouze poznamenal, že se jednalo o kontrolu za zdaňovací období 2008 a 2009. U žalobce se ovšem jedná o kontrolu za zdaňovací období 2007 a za toto období byl i v případě Mgr. T. vydán dodatečný platební výměr, ze kterého vyplývá, že Finanční úřad Brno IV. postupoval stejně a žalobou napadené příjmy z prodeje akcií jmenovanému doměřil.

VI. Replika žalobce k doplnění vyjádření žalovaného

Žalobce v replice k tomu, co žalovaný doplnil ke svému vyjádření k žalobě, zdůraznil, že on ani s ním spřízněné fyzické či právnické osoby nebyly nijak propojeny se společností INEXA ani s osobami na ni obchodně navázanými. Současně odmítl, že by obchody s předmětnými akciemi probíhaly pod dohledem žalobce a těchto osob prostřednictvím jiných ovládaných osob a že by se akcie pohybovaly v kruhu, což se snažil vyvrátit i hrubým nástinem pohybu těchto akcií. Z něho vyplývá, že žalobce a další čtyři fyzické osoby po celou dobu od vzniku společnosti až do roku 2010 vždy držely přímo nebo prostřednictvím ovládaných právnických osob (společnost NOVOTOS a TOS Znojmo, a. s., dále jen „TOS Znojmo“) alespoň část akcií společnosti CENTOS. Připustil sice, že vždy činil úkony společně a po vzájemné dohodě mezi sebou. To ovšem dle názoru žalobce není důvod pro tvrzení o fiktivnosti jejich obchodů s cennými papíry a následné zdanění jejich příjmů. A pokud jde o žalovaným zmíněný 71% akcionářský podíl společnosti INEXA ve společnosti CENTOS, doplnil žalobce, že v roce 2002 tento podíl původně vlastnila společnost TOS Znojmo. V květnu téhož roku tato společnost část podniku prodala právě společnosti INEXA, přičemž součástí byly mimo jiné i akcie emitenta CENTOS. V roce 2003 však bylo vyhověno žádosti společnosti INEXA o revizi Smlouvy o prodeji části podniku a byl přijat dodatek, který z této části vypustil i prodané akcie. Skutečnosti, že o pět let později prodali žalobce a další čtyři fyzické osoby zahraniční společnosti INEXA svoje akcie téhož emitenta, které nabyli v roce 2004, nelze přisuzovat žádnou spřízněnost či fiktivnost prodeje akcií.

VII. Dosavadní procesní vývoj

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 17. 5. 2013, č. j. 30 Af 91/2011 – 111 podanou žalobu zamítl, neboť dovodil, že žalobce – v návaznosti na pochybnosti správce daně – věrohodným způsobem neprokázal, že jím deklarované příjmy ve výši 2 110 000 Kč jsou skutečně příjmy z prodeje cenných papírů osvobozené od daně dle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů; proto tyto příjmy správce daně správně posoudil jako tzv. ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku daňového subjektu – žalobce a o uvedenou částku mu dodatečně zvýšil základ daně a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2007.

Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobce citovaný rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 17. 4. 2014, č. j. 7 Afs 60/2013 - 29 (dále jen „zrušující rozsudek“) a věc vrátil Krajskému soudu v Brně k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zdejší soud pochybil, pokud neprovedl důkaz listinami, které žalobce připojil k žalobě s odkazem na to, že se jedná o nové důkazy, které mohl žalobce uplatnit již v daňovém řízení, a není proto na místě snažit se teprve před krajským soudem zvrátit zjištěný skutkový stav

předkládáním nových listinných důkazů. Dle Nejvyššího správního soudu byl právní závěr krajského soudu v hrubém rozporu s principem plné jurisdikce, kdy soud posuzuje i skutkovou stránku věci a má tedy možnost provádět dokazování. Řízení tak bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Nejvyšší správní soud dále doplnil, že v dalším řízení krajský soud rozhodne, které z navržených důkazů provede a které nikoli, přičemž hlavním kritériem pro jeho rozhodnutí bude nadbytečnost či irelevantnost provedení takových důkazů pro zjištění skutkového stavu věci. Přitom zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu.

VIII. Průběh jednání ve věci

Krajský soud tedy následně nařídil na den 23. 11. 2015 jednání ve věci, na kterém žalobce (žalovaný se z jednání omluvil) přednesl svůj žalobní návrh, v němž se přidržel argumentace předestřené ve svých podáních, zdůraznil však skutečnost, že správce daně prověřované prodeje akcií označil za fiktivní, kdežto odvolací orgán tuto argumentaci zcela změnil a tvrdil, že žalobce neprokázal nabytí předmětných akcií od S. B. a ani to, že žalobcovy příjmy jsou příjmy plynoucí z hospodářských operací s cennými papíry. K tomu žalobce uvedl, že držbu akcií může daňový subjekt prokázat zejména tím, že akcie nakoupil a zaplatil za ně, dále tím, že vykonával akcionářská práva nebo tím, že emitent, tedy CENTOS, prohlásí, že ten a ten akcionář byl akcionářem v té a té době a vykonával akcionářská práva. Dále se tyto skutečnosti dají ověřit rubropisem na akcii, který dokumentuje původního vlastníka cenného papíru i toho, komu byla akcie prodána. V případě prodeje předmětných akcií pak dle názoru žalobce postačí předložení kupní smlouvy a dokladů o přijetí peněz.

Poté krajský soud přistoupil k dokazování, když žalobce vyzval, aby uvedl, jaké z důkazů, které navrhl ve svých podáních, bude chtít u jednání skutečně provést a poučil jej, že není potřeba provádět ty písemnosti, které jsou součástí spisu. Žalobce tedy vymezil, které navržené důkazy bude chtít provést a které nikoli a krajský soud tyto důkazy provedl. Jednalo se o části výročních zpráv za roky 2004 a 2005, zápis z jednání představenstva, výpisy z knihy akcionářů, kopie původní a nové akcie č. 150, zprávu o průběhu ekonomické stabilizace ze dne 28. 12. 2004, vše týkající se společnosti CENTOS a zprávu o daňové kontrole u Mgr. T. č. j. 51761/12/291933701494. K provedeným důkazům a učiněným zjištěním pak na tomto místě krajský soud blíže odkazuje na další část odůvodnění tohoto rozsudku vztahující se k vlastní argumentaci soudu.

Přestože měl žalobce v daňovém řízení před správcem daně i žalovaným dostatek možnosti využít všech dostupných prostředků k ochraně a prosazení svých práv, krajský soud – veden principem plné jurisdikce a závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku – přistoupil k provedení uvedených důkazů, neboť neshledal, že by byly ve vztahu k prokazované skutečnosti nadbytečné či irelevantní, když se zjevně vztahovaly k nákupu, držbě i prodeji předmětných akcií.

Mimo uvedené důkazy však žalobce navrhl k důkazu i listinu (kvitanci) v italském jazyce, která měla prokazovat zaplacení částky S. B. Vzhledem k tomu, že cizojazyčnou listinu nemohl krajský soud provést jako důkaz, jednání ve věci odročil za účelem pořízení úředního překladu. V jednání bylo pokračováno dne 21. 12. 2015, na kterém byla čtena již

dříve předložená kvitance opatřená českým překladem a dále listiny a výpisy z účtu společnosti NOVOTOS vztahující k nákupu a platbám za akcie CENTOSU. Důkazní návrh týkající se písemností označených jako Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ze dne 5. 3. 2012, jehož provedení žalobce navrhl u dřívějšího jednání, a které se týkalo mezinárodního dožádání a mělo prokázat neexistenci propojení žalobce se společností INEXA a Pel Strapping Systems pak krajský soud pro nadbytečnost zamítl a dokazování ukončil.

Ve své obsáhlé závěrečné řeči žalobce v zásadě setrval na výše popsané argumentaci a navrhl zrušení napadeného rozhodnutí. Žalovaný pak zcela odkázal na předchozí rozhodnutí ve věci a svá vyjádření.

IX. Posouzení věci krajským soudem

Po provedeném dokazování krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného opětovně přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) v mezích uplatněných žalobních bodů, znovu ověřil, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offio*), a vycházejí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, doplněného provedeným dokazováním, dospěl k následujícím závěrům.

IX.a) Podstata věci

Podstatou projednávané věci bylo posouzení postupu žalovaného, resp. správce daně ohledně příjmů žalobce v celkové výši 2 110 000 Kč, které neuvedl ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období (kalendářní rok) 2007, a o které mu správce daně zvýšil základ daně a daň, ačkoli žalobce tyto příjmy deklaroval jako příjmy z prodeje cenných papírů, tedy příjmy osvobozené od daně dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů.

Institut osvobození od daně z příjmů znamená, že příslušné příjmy jsou předmětem daně z příjmů, a to předmětem od daně osvobozeným. Ustanovení § 4 se týká poplatníků – fyzických osob, jež mají různé druhy příjmů z prodeje majetku, práv a příjmy, jež nejsou zvýšením majetku poplatníka; výčet osvobozených příjmů se týká všech druhů příjmů, vč. příjmů z prodeje majetkových práv – cenných papírů, kdy ke zdanění dochází jen tehdy, nejsou-li splněny časové limity dané zákonem. Tyto časové limity či časové testy jsou přitom voleny proto, aby nešlo o koupi a prodej majetku s cílem dosažení zisku, nýbrž o změnu majetku v daném případě majetkového práva – cenného papíru v peněžní ekvivalent. Zákon tak vychází z toho, že ve vymezených případech, při prodeji majetku po určité době jeho vlastnění, užívání nejde o prodej (obchod) spekulativní, nejde o koupi a následný prodej s cílem dosažení zisku. Jako objektivní kritérium přitom určuje dobu mezi nákupem a prodejem. V daném případě byla tato doba stanovena tak, že od daně jsou osvobozeny příjmy z prodeje cenných papírů, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji nebo vrácení dobu 6 měsíců [§ 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů].

Z toho je zřejmé, že deklaroval-li žalobce své shora uvedené příjmy jako příjmy z prodeje cenných papírů, konkrétně z prodeje akcií společnosti CENTOS, bylo nutno podrobit tento převod akcií časovému testu, v jehož rámci bylo potřeba prokázat nabytí předmětných cenných papírů na straně jedné a jejich prodej na straně druhé. V tomto směru přitom bylo důkazní břemeno jednoznačně na straně žalobce, který do svého daňového přiznání uvedl pouze příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6 zákona o daních z příjmů doložené potvrzením od zaměstnavatelů – společnosti CENTOS a TOS ZNOJMO; neuvedl v něm však shora uvedené příjmy zjištěné správcem daně při vyhledávací činnosti dle § 36 zákona o správě daní a poplatků, při které správce daně dále zjistil následující skutečnosti podstatné pro posuzovanou věc.

IX.b) Zjištění správce daně

Během daňového řízení bylo zjištěno, že žalobce jednal vždy v součinnosti s dalšími osobami – Mgr. L. T., Ing. A. K., Ing. V. Š. a Ing. J. P. Tyto fyzické osoby byli spolu s žalobcem společníci a jednatelé společnosti NOVOTOS, od které žalobce obdržel celkem 1 110 000 Kč a která v dané době byla jediným akcionářem společnosti TOS ZNOJMO, v níž uvedené fyzické osoby tvořili spolu s žalobcem také představenstvo této společnosti; dále byly tyto fyzické osoby spolu s žalobcem jedinými akcionáři společnosti CENTOS, v níž rovněž tvořili představenstvo této společnosti, a žalobce zde byl předsedou dozorčí rady.

Ve vztahu ke společnosti INEXA pak bylo zjištěno, že žalobce (i uvedené fyzické osoby) obdržel dne 3. 1. 2002 plnou moc k zastupování této společnosti, a to v rozsahu, který není mezi nezávislými subjekty obvyklý a svým obsahem odpovídal plným mocím, které vystavují tzv. offshore společnosti (právnícké osoby registrované v zemích, které jim umožňují příznivý daňový režim, pozn. krajského soudu) pro utajené vlastníky společnosti tak, aby byli oprávněni jednat za společnost v takovém rozsahu jako statutární zástupce. Na základě této plné moci byl žalobce oprávněn disponovat s prostředky na účtu společnosti INEXA, ze kterého mu byla poukázána částka 1 000 000 Kč. Z odpovědi z mezinárodního dožádání od britské daňové správy přitom vyplynulo, že společnost INEXA neuváděla ve svých daňových přiznáních příjmy dosažené na území České republiky, které správce daně zjistil u společností, u kterých se žalobce podílí, resp. podílel na jejich vedení a kontrole či kapitálu a hlasovacích právech; jednalo se o společnosti TOS ZNOJMO, CENTOS a NOVOTOS. Dále bylo zjištěno, že přiznané příjmy společnosti INEXA ani vykázaný majetek by této společnosti neumožňovaly vyplatit daňovému subjektu částku 1 000 000 Kč.

Jak vyplývá z předloženého spisového materiálu, v návaznosti na tyto skutečnosti zjištěné při vyhledávací činnosti správce daně zahájil daňovou kontrolu u žalobce, který k předmětným příjmům uvedl, že jde o příjmy z prodeje cenných papírů – akcií společnosti CENTOS, což doložil jednak smlouvou o prodeji cenných papírů ze dne 17. 7. 2006 uzavřenou se společností NOVOTOS a jednak smlouvou ze dne 1. 7. 2007 uzavřenou se společností INEXA. Uvedl, že se jednalo o osvobozený příjem a vůči společnosti INEXA dále doplnil, že jde o obchodního partnera a že jiný vztah k této společnosti nemá. Důvodem pro udělení plné moci ze dne 3. 1. 2002 pak podle vyjádření žalobce byla vzájemná pomoc při vyřizování věcí či záležitostí jednorázového charakteru zhruba jedenkrát za rok s tím,

že za zastupování nikdy žádné příjmy neobdržel; viz protokol ze dne 17. 4. 2009, č. j. 70344/09/346933702377.

V dalším průběhu daňové kontroly žalobce prostřednictvím svého zástupce v dané věci – Mgr. L. T. předložil písemnost označenou jako „*Výpis z knihy akcionářů*“ CENTOS ze dne 30. 4. 2009, podepsaný Ing. A. K., předsedou představenstva CENTOS, ve kterém je uvedeno, že se vydává k žádosti žalobce a že tento prokázal nabytí akcií jejich držbou a z této držby začal uplatňovat svá akcionářská práva dnem 18. 1. 2002 (akcie č. 61 – 90), resp. dnem 31. 10. 2004 (akcie č. 1109 – 1308). Na otázku, zda má žalobce k dispozici ještě nějaké další doklady o nabytí uvedených akcií, zástupce žalobce uvedl, že neví, že se obrátí na žalobce a pokusí se nějaké doklady dohledat; viz protokol ze dne 5. 5. 2009, č. j. 82006/09/346933702377.

Podáním ze dne 12. 5. 2009 však žalobce sdělil, že se mu nepodařilo dohledat žádné doklady a současně připojil i prohlášení předsedy představenstva společnosti CENTOS (Ing. A. K.), dle kterého držba předmětných akcií a výkon akcionářských práv uplatňovaných žalobcem nebyl nikdy nikým zpochybněn ani napaden u emitenta těchto akcií, jímž je jmenovaná společnost.

Po posouzení všech těchto skutečností (zejména sdělení z mezinárodního dožádání ve vztahu ke společnosti INEXA či zmíněné propojení spřízněných osob ve vztahu ke společnosti NOVOTOS) správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že se v daném případě jedná o osvobozený příjem ve smyslu § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. O tom měl správce daně dále pochybnosti, které konkrétně identifikoval a které žalobce nijak nevyvrátil, a proto ho správce daně výzvou ze dne 16. 7. 2009, č. j. 110744/09/346933708589, dle § 16 odst. 2 v návaznosti na § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, vyzval k prokázání uvedených skutečností odpovídajících jeho důkaznímu břemenu.

Pochybnosti v souvislosti s prodejem akcií společnosti CENTOS totiž potvrzovalo i již zmíněné zřízení zástavního práva k části akcií této společnosti, protože zástavní banka sdělila, že nemá povědomí o tom, že by s předmětnými akciemi bylo obchodováno, jak jednoznačně vyplývá ze správního spisu; v něm přitom byla založena též smlouva o zřízení zástavního práva ze dne 14. 8. 2003, kde se žalobce jako zástavce pod bodem V. zavázal k tomu, že bez předchozího souhlasu nepřevéde zastavené cenné papíry – 30 ks listinných akcií (na jméno) č. 61 – 90 a převod akcií ze strany žalobce tak byl podmíněn předchozím souhlasem zástavní banky.

V dalším průběhu daňového řízení pokračoval správce daně v podrobném dokazování, jehož výsledky jsou zachyceny ve správním spise, jakož i v napadeném rozhodnutí žalovaného, na které lze v podrobnostech odkázat s tím, že jako podstatné lze zmínit především svědecké výpovědi Ing. Š. a Ing. K. Tito shodně o nákupu akcií společnosti CENTOS od S. B. vypověděli tak, že tento nákup, stejně jako úhradu ceny za předmětné akcie potvrdili, nebyli však schopni se relevantně vyjádřit k omezení převoditelnosti akcií společností CENTOS, jejíž stanovy podmiňovaly prodej akcií informováním představenstva a přednostním nabídnutím akcií dosavadním akcionářům společnosti. Nevyvrátili také

skutečnosti, z kterých správce daně důvodně dovozoval své pochybnosti – zejména viz výše zmíněné skutečnosti týkající se společnosti INEXA. Jako důkaz žalobcových tvrzení proto správce daně tyto svědecké výpovědi neosvědčil.

Ve zprávě o výsledku daňové kontroly č. j. 96391/10/346933702377 tak správce daně shrnul celou řadu zjištění, ze kterých dovedl zneužití práva a neplatnost a účelovost právních úkonů představujících žalobcem tvrzené hospodářské operace s akciemi společnosti CENTOS, když tyto obcházely zákon o daních z příjmů a přičily se dobrým mravům. Na základě této zprávy pak správce daně vydal dodatečný platební výměr ze dne 17. 6. 2010, č. j. 97371/10/346916703065. Poté, co proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, přezkoumal toto rozhodnutí žalovaný odvolací orgán, který své rozhodnutí postavil na jiném právním názoru a v napadeném rozhodnutí již nehovořil o zneužití práva či obcházení zákona, ale o neprokázání tvrzení žalobce, který tak neunesl své důkazní břemeno, pokud jde o nákup akcií od S. B., včetně ceny a způsobu platby za ně a toho, zda prověřovaný příjem je vůbec příjmem z hospodářských operací s cennými papíry. A přesně v intencích tohoto závěru (tedy že žalobce neunesl své důkazní břemeno) je nutné napadené rozhodnutí přezkoumávat a hodnotit relevantnost soudem provedených důkazů.

IX.c) Zjištění krajského soudu při doplnění dokazování

Z hlediska rozsahu důkazního břemene žalobce považuje krajský soud za podstatné, že žalobce v daňovém přiznání předmětné příjmy neuvedl s tím, že jde o příjmy osvobozené a jako takové tedy nemají vliv na základ a daň. Žalobce tak ohledně těchto svých vlastních tvrzení nesl důkazní břemeno, kterého se nelze zbavit jinak než předložením důkazů, z nichž by bylo možno osvědčit splnění šestiměsíčního časového testu, jehož východiskem je prokázání nejen nabytí předmětných cenných papírů, ale i toho, že se skutečně o převod, resp. prodej akcií jednalo. Základním předpokladem provedení časového testu je totiž nepochybně to, že je co testovat, tedy že je zde skutečný, existující nákup a prodej cenných papírů. Tvrdil-li žalobce, že jde o příjmy osvobozené od daně dle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, tj. že jde o příjmy, u nichž doba mezi nabytím a převodem dosáhla 6 měsíců, byl povinen tato svá tvrzení bezesbýtku prokázat ve smyslu shora uvedeného.

Na toto také žalobce zjevně reagoval ve svých podáních soudu a následně u jednání, kde předložil a navrhl k důkazu zejména dva výpisy z knihy akcionářů ze dne 21. 10. 2004 a ze dne 31. 12. 2004, část výročních zpráv společnosti CENTOS za roky 2004 a 2005, zápis z jednání představenstva společnosti CENTOS ze dne 20. 12. 2004, kopie původní a nové akcie č. 150 téže společnosti, Zprávu o průběhu ekonomické stabilizace společnosti CENTOS a také seznam označený jako Nákup akcií CENTOS, a to za roky 2006 - 2010 a výpisy z účtu společnosti NOVOTOS za období červenec, září, říjen a prosinec 2006 a leden a březen 2007.

Z provedených listin označených jako výpisy z knihy akcionářů krajský soud zjistil, že k 21. 10. 2004 držel S. B. 1099 ks akcií společností CENTOS a žalobce pak 30 ks těchto akcií. K 31. 12. 2004 již S. B. mezi akcionáři nefiguroval a žalobce vlastnil 230 ks akcií. Z výroční zprávy CENTOSU za rok 2004 ve spojení s prezenční listinou valné hromady ze dne 27. 6. 2005 obsaženou v tomtéž dokumentu pak krajský soud zjistil, že žalobce byl přítomen zasedání řádné valné hromady této společnosti jako její akcionář – nepochybně tak

vykonával svá akcionářská práva – s tím, že k uvedenému datu 27. 6. 2005 vlastnil 230 ks akcií, což představovalo podíl 13,47 % na jejím základním kapitálu. Tento procentní podíl je pak u osoby žalobce uveden i ve výroční zprávě v bodě 1, označeném jako Základní údaje o společnosti v části Struktura akcionářů k 31. 12. 2004, a odpovídá tak údajům z Výpisu z knihy akcionářů, který je datován rovněž k 31. 12. 2004. Tentýž procentní podíl 13,47 % je u jména žalobce uveden i ve výroční zprávě za rok 2005, bodě 1, označeném jako Základní údaje o společnosti, v části Struktura akcionářů k 31. 12. 2005. Pakliže v období mezi 31. 12. 2004 a 31. 12. 2005 nedošlo k dalším převodům předmětných akcií, čemuž ve správním spise nic nenasvědčuje, lze z těchto listin dovodit, že žalobce předmětné akcie držel déle než požadovaných 6 měsíců.

Žalovaný namítal, že předložené výpisy z knihy akcionářů se jeví jako nevěrohodné a účelové. K otázce věrohodnosti a účelovosti předložených dokladů uvádí krajský soud následující. Je pravdou, že předložení listinných důkazů až v řízení před soudem, navíc pouze ve formě výpisu a nikoli samotné knihy akcionářů a za situace, kdy žalobce během daňového řízení tvrdil, že další důkazy k prokázání svých tvrzení nedohledal, vyvolává oprávněné pochyby o jejich pravosti a věrohodnosti. Tyto pochybnosti však zejména s ohledem na další důkazní prostředky nedosáhly takové míry, aby krajský soud předložené výpisy za nevěrohodné označil. Pro tento závěr hovoří zejména výroční zpráva za rok 2004, která informace z „výpisu“ ze dne 31. 12. 2004 v podstatě potvrzuje. Vzhledem k tomu, že dle údajů uvedených ve veřejném rejstříku byl dokument s touto výroční zprávou založen do Sbírký listin dne 29. 12. 2006, tedy několik let před zahájením daňové kontroly u žalobce, nelze o dodatečném účelovém vytvoření dokumentu pro potřeby žalobce v nyní přezkoumávaném daňovém řízení hovořit.

Ze zápisu z jednání představenstva společnosti CENTOS ze dne 20. 12. 2004 vyplývá, že generální ředitel společnosti CENTOS informoval představenstvo o tom, že S. B. hodlá prodat všechny své akcie, o které projevíli zájem Mgr. T., Ing. K., Ing. P., Ing. Š. a žalobce. Představenstvo s tímto prodejem vysloвило souhlas. Přestože si tedy správcem daně vyslechnutí svědci (Ing. K. a Ing. Š.) na projednávání převodů akcií v představenstvu CENTOSU nevzpomněli, z tohoto zápisu se podává, že k projednání prodeje akcií mezi S. B. a pěti fyzickými osobami vč. žalobce došlo, byť je samozřejmě zvláštní, že Ing. K. o omezení převoditelnosti akcií nevěděl, ačkoli byl v dané době předsedou představenstva společnosti CENTOS a navíc provedený zápis sám podepsal. Tento zápis však nestojí pouze sám o sobě, ale vedle dalších listinných důkazů a právě v tomto světle je jej potřeba hodnotit. Současně je potřeba připomenout, že uvedení svědci během daňového řízení výslovně potvrdili tvrzení žalobce o nabídce odkupů akcií ze strany S. B., jakož i následný odkup a úhradu jejich ceny.

Z provedených evidencí (seznamů) nákupů akcií společností CENTOS za roky 2006 a 2007, kterou měla vést společnost NOVOTOS, a která byla podepsána Ing. K., jednatelem této společnosti, pak krajský soud zjistil, že v seznamu uvedené údaje o dílčích nákupech akcií od žalobce a dalších fyzických osob odpovídají výpisům z účtu společnosti NOVOTOS vedeného u ČSOB, a.s. za příslušné období (předloženy výpisy za červenec, září, říjen a prosinec 2006 a leden a březen 2007), ve kterém je k příslušnému datu uveden bezhotovostní převod na účtu označený celým jménem, případně iniciálami jednotlivých fyzických osob s uvedením čísla akcie, ke kterému se daná platba váže (v případě výpisu z účtu za březen

2007 uvedeny pouze iniciály bez čísla akcie). V jednom případě se sice opakuje číslo téže akcie č. 69 jak k 27. 12. 2006 (výpis z účtu za prosinec 2006), tak k 22. 1. 2007 (výpis z účtu za rok 2007) a nesouhlasí tak s příslušným seznamem nákupu akcií, ale vzhledem ke shodě ostatních údajů lze však toto považovat spíše za méně podstatný rozpor.

Z těchto listinných důkazů tedy vyplývá, že v předmětné době docházelo k platbám společnosti NOVOTOS žalobci, které byly již tehdy výslovně označeny jako platby za konkrétní akcie společnosti CENTOS. Ostatně o možnosti akceptace těchto důkazů pro daňové řízení svědčí i výsledek daňové kontroly u Mgr. T. za zdaňovací období roku 2008 a 2009 zachycený v provedené Zprávě o daňové kontrole ze dne 29. 2. 2012, č. j. 51761/12/291933701494. Finanční úřad Brno IV na základě shodných podkladů nepřistoupil k doměření daňové povinnosti Mgr. T., neboť tyto podklady považoval za průkazné. Byť samozřejmě obecně nelze uvedené závěry Finančního úřadu Brno IV týkající se zdaňovacích období 2008 a 2009 automaticky převzít do daňového řízení týkajícího se jiného daňového subjektu a jiného zdaňovacího období, je na druhou stranu potřeba říci, že podstata prověřovaných transakcí byla v zásadě totožná, neboť se týkala bezprostředně spolu souvisejících transakcí s akciemi téhož podniku a závěr Finančního úřadu Brno IV. má tudíž jistou relevanci i v nyní projednávané věci a podporuje správnost závěru krajského soudu o průkaznosti uvedených seznamů a výpisů z účtu NOVOTOSU. To, že žalobce na rozdíl od Mgr. T. tyto podklady předložil až v řízení před soudem, na tom nemůže nic změnit.

Krajský soud dále provedl i důkaz akciemi společnosti CENTOS téhož pořadového čísla 150, jedné z 1. 1. 2000 a druhé emitované dne 21. 10. 2004. Z těchto listin zjistil, že mohlo dojít k současné existenci akcií s totožným pořadovým číslem. Z dopisu společnosti CENTOS vůči společnosti Waldfiirtel Sparkasse ze dne 28. 12. 2004, označené jako Zpráva o průběhu ekonomické stabilizace společnosti pak krajský soud zjistil, že společnost CENTOS vyrozuměla společnost Waldfiirtel Sparkasse o zvýšení základního kapitálu společnosti, upsání nových akcií a o vydání nové emise akcií.

K problematice zástavního práva u části předmětných akcií je potřeba uvést, že bez ohledu na to, zda byla nová emise akcií a obchodování s nimi v rozporu se zástavní smlouvou, a že původně emitované akcie byly v držení společnosti Waldfiirtel Sparkasse, aniž by byly vyměněny za akcie nově vydané, nelze vyloučit, že transakce tvrzené žalobcem, tedy prodej akcií č. 61 - 90 společnosti NOVOTOS, formálně mohly proběhnout. To, že společnost Waldfiirtel Sparkasse jako zástavní věřitel nedala souhlas k obchodování s novou emisí zastavených akcií, které ji navíc nebyly fyzicky předány a vyměněny za akcie původní (aniž by tyto byly prohlášeny za neplatné) vyvolává pochybnosti o tomto obchodu, neboť ukazuje na to, že se mohlo jednat pouze o účelovou a fiktivní transakci mající za cíl snížení daňové povinnosti žalobce. Byť toto zjištění samozřejmě zapadá do řetězce ostatních podezřelých okolností případu, nelze tvrdit, a to zejména s ohledem na další soudem provedené důkazy, že žalobcem tvrzený prodej těchto akcií vůbec neproběhl, a že ho žalobce vůbec neprokázal. Jestliže totiž byla již v daňovém řízení předložena smlouva o převodu cenných papírů a nyní byly prokázány platby NOVOTOSU za konkrétní akcie, je zřejmé, že obě strany tento obchod skutečně zamýšlely jako převod cenných papírů s vědomím, že akcie jsou zastaveny a jako

takový jej dle těchto dokladů také uskutečnili. Ani jedna ze stran pak skutečnost, že došlo k převodu nových akcií za současné existence akcií původních, nijak nezpochybnila.

Navíc nelze přehlížet, že zastavené akcie tvořily jen menší část celkového počtu akcií, které byly předmětem posuzovaných transakcí. Vzniklé pochybnosti tak nemohou zvrátit shora uvedená zjištění krajského soudu svědčící o neudržitelnosti závěru žalovaného správního orgánu, neboť ten se vztahoval ke všem obchodovaným akciím jako celku.

Předložená kvittance ze dne 13. 10. 2005 psaná v italském jazyce, resp. její úřední překlad do českého jazyka, je pak pouhým obecně formulovaným potvrzením zaplacení částky 1 000 000 Kč bez specifikace akcií (a data), za které (a kdy) byla tato částka uhrazena a s nečitelným podpisem, o kterém se lze pouze domnívat, že náleží žalobcem uváděnému S. B. Pochybnosti o této písemnosti navíc vyvolává jednak opožděné předložení této kvittance, které žalobce vysvětloval tím, že tuto listinu obdržel až v rozmezí let 2012 a 2013, kdy ji měl obdržet od p. Z., která opouštěla post obchodní ředitelky CENTOSU a jednak skutečnost, že platba za akcie měla dle žalobce probíhat ve splátkách. Dle krajského soudu je zvláštní, že potvrzení o zaplacení takto vysoké částky neměl u sebe přímo žalobce, ale obchodní ředitelka CENTOSU (a žalobce o ní nevěděl), stejně tak je podivné, že žalobce nepožadoval potvrzení přijetí již jednotlivých splátek. Současně je však potřeba uvést, že údaje v této kvitanci uvedené zapadají do rámce vymezeného nejen tvrzeními žalobce, ale také dalšími nyní provedenými důkazy. Tuto kvitanci tudíž nelze označit za zcela nevěrohodnou a naprosto ji pominout.

Předmětné „výpisy“ ve spojení s výročními zprávami společnosti CENTOS za roky 2004 a 2005, se svědeckými výpověďmi Ing. K. a Ing. Š., se seznamem nákupů akcií společností CENTOS vedené společností NOVOTOS, výpisy z účtu této společnosti a ve spojení se smlouvami o převodu akcií mezi žalobcem a společnostmi NOVOTOS a INEXA z roku 2006, resp. 2007 přitom prokazují tvrzení žalobce o nákupu akcií od S. B. v roce 2004 a jejich prodej zmíněným společnostem v roce 2006, resp. 2007. Přestože o jednotlivých důkazech existují dílčí pochybnosti (např. existence zástavního práva u akcií č. 61 – 90 nebo - v případě svědeckých výpovědí - nevědomost svědků o omezení převoditelnosti akcií společnosti CENTOS), má krajský soud za to, že uvedené důkazy, podpořené také zápisem z jednání představenstva společnosti CENTOS ze dne 20. 12. 2004 a kvitancí S. B. o zaplacení částky 1 000 000 Kč, ve svém souhrnu představují – formálně nahlíženo – ucelený obraz o žalobcem tvrzených transakcích s předmětnými akciemi společnosti CENTOS, tj. o tom, že formálně proběhly.

Přestože důkazy vztahující se k prokázání nákupu akcií neprokazují přesné datum tohoto nákupu a nedošlo ani k prokázání úhrady jednotlivých splátek, je z nich zřejmé, že k převodu předmětných cenných papírů mezi S. B. a žalobcem v jím tvrzené době došlo a zejména to, že mezi nákupem a prodejem akcií uplynula doba 6 měsíců nutná ke splnění časového testu podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. A právě tato skutečnost, tedy zřejmé uplynutí doby 6 měsíců mezi nabytím a prodejem cenných papírů je pro osvobození od daně dle shora uvedeného ustanovení rozhodující. Pakliže je zřejmé, že k nákupu akcií formálně došlo a jestliže bylo dostatečně prokázáno, že doba mezi tímto nákupem a následným prodejem akcií nepochybně přesáhla dobu 6 měsíců, není dle názoru krajského soudu

nezbytně nutné prokazovat veškeré okolnosti takového nákupu (např. přesné datum či uskutečnění jednotlivých splátek). A to tím spíše, že žalobce akcie nejen nakoupil, ale také skutečně uplatňoval svá akcionářská práva (viz prezenční listina ze dne 27. 6. 2005, podle které se žalobce účastnil valné hromady společnosti CENTOS) a akcie tak skutečně v předmětné době držel.

Je potřeba zdůraznit, že žalovaný odvolací orgán své rozhodnutí postavil na tom, že žalobce přes opakované výzvy správce daně svá tvrzení o nákupu akcií od S. B. ani o hospodářských operacích s akciemi vůbec neprokázal. Opakovaně se navíc v napadeném rozhodnutí k některým odvolacím námitkám žalobce ke zjištěním správce daně (např. ve vztahu k majetkovým poměrům společnosti INEXA na str. 21 napadeného rozhodnutí) uvádí, že tato zjištění neměla na rozhodování odvolacího orgánu vliv, neboť rozhodující bylo to, že žalobce neprokázal svá tvrzení. Ačkoli tedy správce daně zjistil dosti významné skutečnosti, ze kterých dovozoval zneužití práva, fiktivnost a účelovost tvrzených transakcí, žalovaný odvolací orgán z podstatné části těchto zjištění vůbec nevycházel, přestože např. již uvedené zjištění o majetkových poměrech společnosti INEXA zpochybňovalo část dokladů předložených žalobcem. Tyto doklady (zejména kupní smlouvu mezi žalobcem a společností INEXA ze dne 1. 7. 2007) pak proto nelze považovat za důvodně zpochybněné. Skutečnost, že žalovaným nebyly vypořádány všechny námitky vztahující se k těmto zjištěním, pak brání i krajskému soudu, aby k těmto zjištěním přihlédl. V opačném případě by totiž žalobcem vznesené námitky proti dodatečnému platebnímu výměru musel vypořádat sám, čímž by překročil meze soudního přezkumu správních rozhodnutí.

Za takovéto situace nově předložené důkazy znamenají prokázání žalobcem tvrzených skutečností v zásadní míře. Skutkový stav, ze kterého žalovaný vycházel, tak neodpovídá skutkovému stavu zjištěnému po doplnění dokazování krajským soudem v soudním řízení. Ostatně byl to sám žalovaný odvolací orgán, který v doplnění svého vyjádření k žalobě ze dne 6. 4. 2012 uvedl, že se žalobce snaží prokázat skutečnosti, které vůbec předmětem sporu nejsou, a to že žalobce splnil podmínky pro osvobození předmětných příjmů od daně dle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů a doplnil, že setrvává na svém závěru, že se nejednalo o „běžné“ obchodování s cennými papíry, ale o účelový oběh akcií společnosti CENTOS s cílem získání finančního zisku nepodléhajícího dani. Ve vyjádření k žalobě ze dne 7. 11. 2011 a zejména v napadeném rozhodnutí však žalovaný zdůrazňoval samotné neprokázání žalobcových tvrzení a nikoli nestandardnost a účelovost jeho transakcí. Tento právní závěr o neunesení důkazního břemene, který na základě dosavadního skutkového stavu žalovaný učinil a ze kterého musí při přezkumu napadeného rozhodnutí krajský soud vycházet, však neodpovídá skutkovému stavu po doplnění dokazování.

Krajský soud samozřejmě nijak nezpochybňuje jednotlivá zjištění správce daně, nicméně po doplnění dokazování dospěl k závěru, že takto doplněný skutkový stav věci neumožňuje závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem. To však neznamená, že se v posuzované věci nemohlo jednat o zneužití práva, příp. o simulaci či účelovost právních úkonů (právních jednání), jak ostatně správce daně také uzavřel. Posuzování tohoto je však již otázkou dalšího řízení před žalovaným, neboť není na krajském soudu, aby další průběh daňové řízení předjímal.

Pro úplnost ještě krajský soud doplňuje, že žalobcovo tvrzení ohledně obecnosti výzev správce daně a toho, že mnohdy vůbec nevěděl, co má vlastně prokazovat, nemůže obstát. Správce daně své pochybnosti ve vztahu k tvrzením žalobce jasně specifikoval a žalobci muselo být jasné, jakým způsobem může jeho pochybnosti vyvrátit; tedy tím, že doloží veškeré doklady, které mohly osvědčit nákup a prodej předmětných cenných papírů.

X. Shrnutí a závěr

Lze tedy shrnout, že závěr žalovaného o tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když neprokázal splnění podmínek pro osvobození daně podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů nemůže obstát, neboť tento závěr neodpovídá skutkovému stavu věci po soudem doplněném dokazování podle § 77 s. ř. s. Bude na žalovaném, aby takto soudem doplněný skutkový stav nově posoudil z hlediska unesení důkazního břemene žalobcem, případně z hlediska zásady zákazu zneužití práva či účelovosti předmětných transakcí a vypořádal se se všemi námitkami žalobce proti pochybnostem správce daně o žalobcem předložených důkazech, pokud na těchto pochybnostech postaví své rozhodnutí.

S ohledem na tento závěr a na vše shora uvedené proto krajský soud napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný v souladu s ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku. Jelikož krajský soud zrušil rozhodnutí ve věci, v níž sám prováděl dokazování, zahrne žalovaný v dalším řízení tyto důkazy mezi podklady pro nové rozhodnutí (§ 78 odst. 6 s. ř. s.).

XI. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný (napadené rozhodnutí bylo zrušeno), a proto má právo na náhradu nákladů řízení před krajským soudem.

Za důvodně, účelně vynaložené náklady řízení před krajským soudem, jakož i v řízení před Nejvyšším správním soudem (o kterých krajský soud s ohledem na § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodl také) vzal krajský soud toliko dva zaplacené soudní poplatky ve výši 2 000 Kč za podání žaloby a 5 000 Kč za podání kasační stížnosti. Žalobce totiž prostřednictvím svého zástupce na výše popsaném jednání krajskému soudu výslovně sdělil, že bude požadovat pouze náhradu zaplacených soudních poplatků a náhrady všech ostatních nákladů se vzdává. Celková částka náhrady nákladů řízení tedy činí 7 000 Kč, přičemž tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 21. 12. 2015

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu