

Spis 1 Afs 30/2009 byl spojen se spisem číslo 1 Afs 29/2009 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **Zemědělsko-obchodní družstvo Pivkovic**, se sídlem Pivkovic 30, Bavorov, zastoupeného Mgr. Janem Hoškem, advokátem se sídlem Sokolovská 980, Strakonice, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 6. 2008, č. j. 689/08-1400 a č. j. 697/08-1400, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 12. 2008, č. j. 10 Ca 145/2008 - 48 a č. j. 10 Ca 146/2008 - 48,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 29/2009 a sp. zn. 1 Afs 30/2009 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 29/2009.
- II. Rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 12. 2008, č. j. 10 Ca 145/2008 - 48 a č. j. 10 Ca 146/2008 - 48, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnými kasačními stížnostmi se žalobce (dále i „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označených rozsudků krajského soudu, kterými soud zamítl žaloby proti napadeným rozhodnutím. Žalovaný jimi zamítl žalobcova odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Vodňanech, kterými úřad žalobci vyměřil daň z převodu nemovitostí; v jednom případě ve výši 3 331 205 Kč a ve druhém případě ve výši 45 585 Kč.

V obou věcech šlo o to, že žalobce vložil nemovitosti do základního kapitálu společnosti Pivkovice a. s. a z převodu vlastnického práva k těmto nemovitostem uplatňoval osvobození od daně dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Tvrdil, že splnil podmínky pro osvobození, neboť po dobu pěti let od vkladu nemovitostí nezanikla jeho účast ve společnosti. Jeho účast jako společníka nezanikla proto, že vlastnil 6 kusů akcií společnosti Pivkovice a. s. na své jméno o nominální hodnotě 806 Kč za akcii. Pro splnění tohoto časového testu a splnění podmínky účasti ve společnosti měl nárok na osvobození od daně.

Krajský soud shodně v odůvodnění obou rozsudků žalobcova tvrzení odmítl. K námitce prekluze práva vyměřit daň uvedl, že účast žalobce jako společníka ve společnosti Pivkovice a. s. zanikla ke dni 23. 5. 2005, kdy v rámci konkursního řízení došlo k prodeji všech akcií společnosti ve vlastnictví žalobce. Soud zdůraznil, že žalobce převzal dne 16. 4. 2004 v kanceláři v Pivkovicích balík akcií a jejich převedení bylo řádně zaznamenáno v originálu knihy akcionářů. Všechny tyto převzaté akcie byly prodány dne 23. 5. 2005 společnosti JATKY Český Brod, a. s. Soud dal (s poukazem na jednotlivé důkazy a z nich plynoucí úvahy) za pravdu žalovanému, pokud se jedná o odůvodnění a prokázání skutečnosti, že převedeny byly veškeré akcie, žalobce nemohl vlastnit tvrzených 6 ks akcií a jeho účast ve společnosti zanikla jejich prodejem, tedy ke dni 23. 5. 2005. Ze zakladatelské listiny a výpisu z obchodního rejstříku je zřejmé, že se žalobce stal dnem 13. 6. 1996 společníkem společnosti Pivkovice a. s. a do základního kapitálu této společnosti vložil nemovitosti v celkové hodnotě 144 599 410 Kč. U části vkládaných nemovitostí katastrální úřad rozhodnutím zamítl vklad vlastnického práva, žalobce tedy učinil opětovné prohlášení o vkladu vlastnického práva a ten byl katastrálním úřadem povolen s účinky ke dni 19. 3. 2002, v druhém z případů ke dni 16. 5. 2002. K převodu vlastnického práva došlo tedy až dne 19. 3. 2002 (popř. k 16. 5. 2002); k tomuto dni vznikla též žalobci daňová povinnost, od níž by byl při splnění časového testu osvobozen. Protože však žalobcova účast ve společnosti skončila prodejem všech akcií dne 23. 5. 2005, žalobce nesplnil podmínku uloženou § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. Pro osvobození od daně, neboť jeho účast ve společnosti zanikla do pěti let od vzniku jeho daňové povinnosti.

Krajský soud rovněž neshledal tvrzené porušení procesních postupů finančních orgánů. Za účelem ověření pravosti žalobcem předkládaných 6 ks akcií provedl finanční úřad místní šetření, k předložení svých akcií byli předvoláni akcionáři společnosti Pivkovice a. s. Jeden z nich poskytl své akcie k pořízení jejich fotokopii, výslech těchto osob prováděn nebyl, nebylo tedy nutné o tomto žalobce vyrozumívát. Naopak, když byla jako svědkyně vyslýchána R. R., která měla vědomosti o okolnostech týkajících se předávání akcií, měl žalobce i jeho právní zástupce možnost se výslechu účastnit, ti této příležitosti také využili. K námitce neseznámení s listinnými důkazy obstaranými žalovaným v rámci odvolacího řízení soud uvedl, že taková editační povinnost v zákoně

založena není, je však právem daňového subjektu po celou dobu daňového řízení, tedy i v rámci odvolacího řízení, nahlížet postupem podle § 23 daňového řádu do správního spisu a seznamovat se s jeho obsahem. Protože žalovaný v rámci doplnění dokazování obstaral pouze listiny z obchodního rejstříku, jejichž obsah je žalobci znám, nelze nevyzvání vyjádřit se k nim považovat za vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí.

Stěžovatel v kasačních stížnostech uplatnil důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a), písm. b) a písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

Uvedl, že ze zakladatelské listiny společnosti Pivkovice a. s. opatřené notářským zápisem ze dne 13. 6. 1996, č. j. N 284/96, NZ 254/96, i z úplného výpisu z obchodního rejstříku plyne, že společnost byla založena v roce 1996 žalobcem jako jediným zakladatelem a též jediným akcionářem, v době založení bylo vydáno 2611 kusů akcií série D o jmenovité hodnotě 1000 Kč. Všechny akcie byly od počátku akciemi na jméno a byly vydány v listinné podobě.

Svědectví p. R. je zavádějící, neboť svědkyně nerozlišuje „vydání akcií“ od „převodu akcií rubopisem“. Žalobce v daňovém řízení předložil 6 ks akcií na jméno vydaných při založení společnosti s vyznačením náležitostí předvídaných § 155 obchodního zákoníku. Není správný závěr žalovaného, že akcie musely být vydávány postupně s různým datem a narůstající číselnou řadou.

Od samého počátku založení společnosti byl vydán konkrétní počet akcií o konkrétní jmenovité hodnotě k datu jediné a první emise - tedy k 1. 10. 1996; znamená to, že i žalobcem v řízení předložených 6 ks akcií bylo vydáno při založení společnosti. Pokud svědkyně R. hovořila o „postupném vydávání“ akcií, měla na mysli převod akcií rubopisem, kdy jednotlivé akcie na jméno zakladatele a. s. – žalobce převáděla na akcionáře nové (jednalo se o drobné akcionáře, původní členy, družstevníky, jímž byly tímto způsobem vypořádány majetkové podíly v družstvu).

Protože zápisy v knize akcionářů byly vedeny nepřehledným a neprůkazným způsobem, jak ostatně zmiňuje i žalovaný v napadeném rozhodnutí, bylo nutno vytvořit opis knihy, aby co nejlépe odpovídala realitě. Ze skutečnosti, že v originálu knihy není zmíněno a evidováno vlastnictví předmětných 6 ks akcií, nelze bez dalšího uzavřít, že je žalobce nevlastnil. Naopak, žalobce byl jejich vlastníkem, a to až do 22. 10. 2007; teprve k tomuto datu došlo ke změně v osobě jejich vlastníka a nejednalo se tedy o akcie určené ke zničení.

Žalovaný rovněž přehlédl, že z notářského zápisu ze dne 11. 7. 2003, sp. zn. NZ 90/2003, N 86/2003, o rozhodnutí valné hromady o snížení základního kapitálu společnosti je zřejmé, že se nemohlo jednat o akcie určené ke zničení, ale ke zničení byly určeny pouze vlastní akcie společnosti, nikoliv ty, ve vlastnictví žalobce. V notářském zápisu je rovněž uvedeno, že základní kapitál společnosti činí mimo jiné 2611 akcií na jméno, k datu soupisu notářského zápisu 11. 7. 2003 existovaly žalobcem předložené akcie s číselným označením 2606-2611 a nemohlo se tedy jednat o akcie nevydané.

Tyto námitky žalobce přdestřel i v žalobě, soud se jimi však nezabýval, z rozsudku není ani zřejmé, proč a nebo zda vůbec soud zde uvedené a k žalobě předložené listiny vůbec jako důkaz pojal.

Soud rovněž ve shodě s žalovaným uzavřel, že účast žalobce ve společnosti skončila k datu 23. 5. 2005, kdy v rámci konkursního řízení vedeného na žalobce došlo k prodeji všech akcií společnosti Pivkovice a. s. ve vlastnictví žalobce. Tento závěr je zcela nesprávný. Nesprávný je rovněž závěr soudu, že dne 16. 4. 2004 převzal nějaké akcie, k tomu ostatně neměl žádný důvod, protože akcie jako jediný zakladatel vlastnil. Je pravda, že akcie, o kterých se domníval, že jsou již veškerými prodal správce konkursní podstaty dne 23. 5. 2005 společnosti JATKY Český Brod, a. s. Měly být prodány skutečně veškeré akcie, ovšem až po ukončení konkursního řízení žalobce zjistil, že administrativním pochybením k převodu předmětných 6 ks akcií nedošlo.

Ke změně vlastnictví k akcií mohlo dojít (ve shodě s § 156 odst. 6 obchodního zákoníku) převodem akcie rubopisem, pokud takto převedeny nebyly, nemohly se stát vlastnictvím jiného subjektu nežli žalobce (jejich původního vlastníka). Žalobce zdůraznil, že den 1. 10. 1996 je datem emise akcií, všechny akcie byly původně vydány na jméno žalobce (jak lze zjistit z jejich líce) a nebyl proto důvod akcie na žalobce převádět – a to ani předmětných 6 ks akcií. K jejich převodu zkrátka nedošlo a žalobce byl jejich vlastníkem až do 22. 10. 2007, kdy byly převedeny na společnost JATKY Český Brod, a. s. (jak je zřejmé z notářského zápisu ze dne 22. 10. 2007).

Soud nikterak nezdůvodnil, jakým jiným způsobem a kdy konkrétně měl žalobce vlastnictví k akciím pozbýt dříve. Úvahy žalovaného i soudu v tomto ohledu nejsou podloženy žádnými důkazy a není ani zřejmé, jak k uvedeným závěrům o ukončení účasti žalobce ve společnosti dospěli.

Další okruh kasačních námitek žalobce míří do vadného posouzení podmínek pro osvobození od daně podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. Nemovitosti (o osvobození jejichž převodu jde) byly vloženy do základního kapitálu společnosti prohlášením vkladatele ze dne 13. 6. 1996 (popř. 13. 5. 1997). Protože však některé z vkládaných nemovitostí nebyly způsobilé k zápisu do katastru, byl návrh zamítnut a až dalším prohlášením vkladatele ze dne 19. 3. 2002, s právními účinky vkladu k 19. 3. 2002, zápis pod č. j. V- 445/2002 (v druhém případě ze dne 16. 5. 2002) došlo k vkladu vlastnického práva k převáděným nemovitostem. Tímto prohlášením o vkladu nemovitostí však již nemohlo dojít k opakovanému navýšení základního jmění společnosti. Z toho plyne, že k navýšení došlo již prvním prohlášením a zápisem o navýšení základního kapitálu k okamžiku založení společnosti – tedy již ke dni 13. 6. 1996, popřípadě ke dni zápisu společnosti do obchodního rejstříku ke dni 1. 10. 1996. Pětiletá lhůta pro osvobození od daně tak počíná běžet od 12. 5. 1997, popř. od 1. 10. 1996 a končí k 11. 5. 2005, správní orgány i soud dovozují konec lhůty od údajného prodeje veškerých akcií, tedy ke dni 23. 5. 2005. Soud nesprávně určil počátek běhu lhůty od data účinků vkladu vlastnického práva k nemovitostem – tedy ke dni 19. 3. 2002. Počátek lhůty však není vázán na převod nemovitostí, ale na vklad majetku do společnosti. Proto je rozhodné posouzení, kdy došlo k vložení nemovitostí do majetku společnosti a nikoliv okamžik zápisu vlastnického práva k nim. V tomto posouzení soud pochybil.

Posledním okruhem kasačních námitek žalobce brojil proti procesním postupům finančních orgánů. Žalobce se až z rozhodnutí žalovaného dozvěděl, na jakých úvahách jsou rozhodnutí, jimiž mu je stanovena povinnost doplatit daň, zbudována. Odvolací orgán doplňoval řízení a to i místním šetřením, aniž by byl žalobce o takovém postupu zpraven. Tímto postupem však byl žalobce na svých procesních právech krácen, porušen byl čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, žalobce neměl možnost se seznámit s doplněnými důkazy, nebyl uvědoměn o chystaném ani o probíhajícím místním šetření, neměl tak možnost navrhnout doplnění dokazování. Soud nesprávně uzavřel, že toho nebylo ani zapotřebí. Žalobce však trvá na tom, že tímto postupem byl zkrácen na možnosti své obrany.

Vzhledem ke všemu, co bylo výše uvedeno, navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené rozsudky zrušil a věci vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, současně požádal o přiznání odkladného účinku jedné z kasační stížnosti; o tomto návrhu však Nejvyšší správní soud samostatně nerozhodoval, neboť již rozhodl přímo o věci samé.

Žalovaný ve vyjádření ke kasačním stížnostem odmítl důvodnost kasačních námitek a setrval na důvodech pro neosvobození od daně, jež uvedl v napadených rozhodnutích, jakož i ve vyjádření k žalobám. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnosti jsou důvodné.

Vzhledem k tomu, že obě věci spolu souvisí, neboť jejich předmětem je řešení shodné právní i skutkové otázky, tedy posouzení počátku a konce běhu pětileté lhůty, jako podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí v návaznosti na opatřené důkazy, rozhodl soud pro účely řízení o kasačních stížnostech o jejich spojení ke společnému projednání podle § 39 odst. 1, § 120 s. ř. s.

O věci samotné soud uvažil takto:

V souzeném případě se jedná o stav, kdy žalobci byla doměřena daňová povinnost k dani z převodu nemovitostí, neboť dle názoru finančních orgánů nesplnil zákonné podmínky pro osvobození od této daně.

Kasační námitky žalobce se rozpadají v podstatě do tří okruhů: předně žalobce brojí proti nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu, v důsledku čehož dospěl správní orgán i soud k závěru, že žalobcova účast ve společnosti netrvala oněch pět let proto, že žalobce nemohl po takovou dobu vlastnit 6 ks akcií, jež jako důkaz pro tvrzenou účast ve společnosti správním orgánům předložil.

Tvrdí, že správní orgány i soud nesprávně odvíjí běh pětileté lhůty, po kterou měla trvat jeho účast ve společnosti, od okamžiku zápisu převodu nemovitého majetku do katastru nemovitostí a nikoliv od okamžiku jeho vkladu do základního kapitálu obchodní společnosti, jejímž byl jediným zakladatelem a akcionářem. Nesprávně však byl posouzen i

konec této lhůty, správní orgány ani soud se nezabývaly (ač to od samého počátku tvrdil) notářským zápisem z roku 2007, z něhož je zřejmé, že zmíněných 6 akcií nebylo dříve prodáno a proto se přistoupilo k jejich převedení až dodatečně (jak je v textu zápisu výslovně uvedeno).

Třetí okruh námitek směřuje do procesních pochybení správních orgánů, které mu neumožnily včasnou možnost obrany proti rozhodnutí ani proti nově nalézaným důkazům v rámci odvolacího řízení; tuto otázku rovněž nesprávně posoudil i soud.

Na úvod Nejvyšší správní soud připomíná, že v dané věci jde o stav, kdy byla žalobci vyměřena daňová povinnost náhradním způsobem, za užití pomůcek. Aby však mohly finanční orgány vůbec přistoupit ke stanovení základu daně a daně samotné (byť náhradním způsobem), byly nuceny prokázat nesplnění podmínek pro osvobození. Z toho důvodu se proces stanovení daně rozpadá do dvou fází. Tou první je dokazování, týkající se naplnění podmínek pro osvobození (popřípadě neosvobození od daně). Až za stavu, kdy je položeno na jisto, že osvobození od daně se neuplatní, může správce daně přistoupit k vlastnímu stanovení základu daně a daně.

Ta druhá fáze – tedy vlastní stanovení základu daně a daně za užití pomůcek není předmětem ani žaloby, ani kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud se jí tedy nezabýval.

K právní otázce počátku běhu pětileté lhůty, jak je stanovena v § 20 odst. 6 písm. e) větě druhé zákona č. 357/1992 Sb., se již Nejvyšší správní soud vyjadřoval (rozsudek ze dne 7. 12. 2005, č. j. 7 Afs 20/2004 - 48, www.nssoud.cz).

Podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb. jsou od daně darovací a daně z převodu nemovitostí osvobozeny vklady vložené podle zvláštního zákona do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev (dále jen „vklad“). Je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka obchodní společnosti nebo člena v družstvu (dále jen „společník“), s výjimkou případu úmrtí společníka, a nemovitost není společníku vrácena. Po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně. Zánik účasti ve společnosti nebo členství v družstvu do pěti let od vložení nemovitosti jako vkladu je společník povinen oznámit do 30 dnů ode dne zániku účasti nebo členství místně příslušnému správci daně; součástí tohoto oznámení je i sdělení o způsobu vypořádání.

Je třeba především vzít v úvahu samotný základ právní úpravy daně z převodu nemovitostí. Podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem.

Z takto formulovaného ustanovení je nutno dovodit, že pojmově může osvobození od této daně přijít v úvahu pouze tehdy, dojde-li některým ze zákonem stanovených důvodů k úplatnému převodu nebo přechodu vlastnictví k nemovitostem. Jinými slovy řečeno, nedojde-li k úplatnému převodu nemovitostí, není důvod pro to, aby byla vyměřena a placena daň z převodu nemovitostí a aby se uplatnilo osvobození od této daně, jsou-li pro ně splněny zákonné podmínky.

Tento argument hovoří ve prospěch závěru, k němuž dospěl ve věci krajský soud, tedy, že pětiletá lhůta počíná běžet dnem nabytí vlastnického práva ke vkladu.

Vlastnické právo k nemovitosti však nabývá společnost až vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě shora uvedeného písemného prohlášení (§ 133 odst. 2 občanského zákoníku).

Nevznikla-li povinnost platit daň z převodu nemovitosti, nemůže vzniknout a není ani důvod pro vznik osvobození od této daně.

Nejvyšší správní soud proto shodně s krajským soudem zaujal právní názor, že pětiletá lhůta, uvedená v § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., počíná běžet dnem, kdy společnost nabyla vlastnické právo k nemovitostem, jež jsou nepeněžitým vkladem do společnosti, tedy k datu 19. 3. 2002, popř. k 16. 5. 2002 (ve druhém z případů).

Nezbytné je nyní posoudit okamžik zániku účasti žalobce v obchodní společnosti, aby mohl soud vyslovit, zdali byly splněny podmínky pro osvobození žalobce od placení daně z převodu nemovitostí či nikoliv.

V této části je však rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud zde přisvědčuje stěžovateli, že rozpory uvedené v rozhodnutí žalovaného, které stěžovatel v žalobě předestřel a které se vztahovaly k posouzení jeho účasti ve společnosti prostřednictvím vlastnictví šesti ks akcií neodstranil ani soud.

Ze zakladatelské listiny obchodní společnosti Pivkovice a. s., jakož i z výpisu z obchodního rejstříku vyplývá, že obchodní společnost byla založena dne 13. 6. 1996 s datem zápisu do obchodního rejstříku dne 1. 10. 1996 stěžovatelem, jako jediným zakladatelem a akcionářem. V době založení bylo vydáno mj. 2611 kusů akcií série „D“ o jmenovité hodnotě 1000 Kč; všechny akcie byly od samého počátku neregistrovanými kmenovými listinnými akciemi na jméno.

Od počátku svého založení měla společnost vydán konkrétní počet akcií o konkrétní jmenovité hodnotě; akcie byly vydány k datu emise akcií, k 1. 10. 1996, tedy se stejným datem, jako akcie předložené stěžovatelem v daňovém řízení.

Stěžovatel předložil k prokázání své účasti ve společnosti 6 kusů akcií na jméno vydaných při založení akciové společnosti. Jedná se o akcie na jméno žalobce o původní nominální hodnotě 1000 Kč s vyznačením snížení nominální hodnoty na 806 Kč. Každá akcie byla vydána 1. 10. 1996, na jejím rubu je uvedeno, že bude převedena na žalobce se všemi právy a povinnostmi, datum 1. 10. 1996 a v kolonce zápis v knize akcionářů je vyznačeno s. 74.

Ze správního spisu nijak neplyne, že by došlo ke změně vlastníka akcií (ačkoliv je převod vlastnického práva k akciím formalizován postupem § 156 obchodního zákoníku). Z notářského zápisu, sepsaného dne 22. 10. 2007 notářkou JUDr. Lenkou Lojdovou (který je součástí správního spisu) se naopak podává, že účastníci (prodávající stěžovatel a kupující JATKY Český Brod, a. s.) kupní smlouvy o převodu cenných papírů uzavřené

dne 23. 5. 2005 prohlašují, že bylo jejich vůlí převést veškeré akcie stěžovatele na kupujícího, v kupní smlouvě však nebyly uvedeny akcie série D, číslo 002606 až 002611, vydané na jméno stěžovatele, každá o jmenovité hodnotě 806 Kč a proto nedošlo k jejich převodu na kupujícího.

Obě strany tedy prohlašují, že je jejich vůlí dodatečně (tedy až dne 22. 10. 2007) uskutečnit převod těchto akcií z vlastníka (stěžovatele) na kupujícího.

Stěžovatel zcela konsistentně v průběhu daňového i soudního řízení tvrdil, že k převodu jeho 6 akcií na jiného vlastníka kupní smlouvou dne 23. 5. 2005 nedošlo, neboť uvedená a jím vlastněná série akcií ve smlouvě uvedena nebyla a z žádného jiného úkonu neplyne, že by k tak zákonem určenému formalizovanému převodu vlastnického práva došlo. Žalovaný ani soud dostatečně nevysvětlili, z čeho plyne jimi autoritativně (nepřipouštějící pochybnosti) vyslovený závěr, že k prodeji všech akcií, tedy i akcií série D 2606-2611 a tedy i k ukončení účasti stěžovatele v obchodní společnosti došlo dne 23. 5. 2005. Pro takový závěr nesvědčí jednoznačně ani skutečnost, že v originále knihy akcionářů nejsou předmětné akcie se jménem stěžovatele uvedeny, jestliže je nepochybné, že tyto akcie na jméno stěžovatele vydány fakticky byly. Deficitem rozhodnutí žalovaného i soudu je proto vysvětlení tohoto rozporu.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že důkazy provedené v daňovém řízení nesvědčí pro jednoznačný závěr, že k ukončení účasti stěžovatele v obchodní společnosti došlo ke dni 23. 5. 2005. Protože na osvobození od daňové povinnosti by měl žalobce nárok v případě splnění zákonem požadovaných podmínek a žalovaný učinil zkoumání těchto podmínek předmětem dokazování (ačkoliv poté stanovil základ daně i daň za použití pomůcek), bylo jeho povinností postavit na jisto a důsledně zdůvodnit skutečnosti, z nichž dovozuje změnu vlastnického práva k akciím, jimiž žalobce svoji účast ve společnosti prokazoval.

K namítaným procesním pochybením žalovaného Nejvyšší správní soud uvádí, že ani v tomto bodě se nemůže se závěrem krajského soudu zcela ztotožnit. Krajský soud uzavřel, že místním šetřením, kterým správce daně v rámci odvolacího řízení doplňoval důkazy (zde získával opisy knihy akcionářů, uložené u Krajského soudu v Českých Budějovicích) pouze získal informace daňovému subjektu známé a proto nebylo nutné jej o tomto postupu informovat či umožnit mu účast na něm.

Provádí-li však správce daně (ať již v prvním stupni, nebo odvolací orgán) místní šetření, jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je na místě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit.

Nejvyšší správní soud tedy ze všech shora uvedených důvodů shledal napadené rozsudky krajského soudu v uvedené části nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů a z části nezákonnými, proto je zrušil a věci vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je soud vázán právním názorem, v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. dubna 2009

senátu

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně