



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní žalobce: **Ing. V. N.**, zast. Mgr. Vlastimilem Němcem, advokátem se sídlem Wilsonova 217/7, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2014, čj. 17973/14/5000-14102-702767, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 25. 4. 2016, čj. 65 Af 32/2014-90,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 25. 4. 2016, čj. 65 Af 32/2014-90, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2014, čj. 17973/14/5000-14102-702767, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 25 022 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Vlastimila Němce, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj vydal dne 18. 12. 2013 dodatečný platební výměr, jímž žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2009 daň z příjmů fyzických osob

ve výši 543 855 Kč a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 108 771 Kč. Odvolání žalobce žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“) žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3] Podstatu sporu krajský soud spatřoval v otázce, zda došlo k převodu předmětných akcií na základě komisionářské smlouvy a tudíž žalobce neměl z transakce žádný zisk, anebo zda došlo k převodu akcií pouze na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů. Krajský soud na uvedenou otázku odpověděl druhou z obou možností – žalobce cenné papíry na společnost EUROFARMS 2008, s.r.o. (dále jen „EUROFARMS“; podle obchodního rejstříku byla původní obchodní firma dne 29. 4. 2015 změněna na Spearhead Czech s.r.o.), převedl na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů. Komisionářská smlouva je neplatná, neboť je v rozporu s pojmovými znaky, kterými je tento typ smlouvy vymezen. Konkrétně nebyl naplněn znak jednání komisionáře vlastním jménem, avšak na účet komitenta. V dané věci totiž akcie nabyt nejprve žalobce na svůj účet a následně své vlastnické právo k akciím převedl na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů na komitenta. Žalobce tak převáděl akcie jako vlastník, nebyl pouhým obstaravatelem.

[4] Výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení považoval krajský soud za dostatečně konkrétní. Výslech navrženého svědka podle krajského soudu nebyl potřebný, neboť nemohl prokázat správnými orgány dokazovanou skutečnost – rozdílnou prodejní cenu za jednotlivé převáděné akcie. Okolnosti, o kterých mohl svědčit (uzavření komisionářské smlouvy), přitom sporné nebyly. Ohledně nemožnosti žalobce vyjádřit se k prováděným důkazům krajský soud uvedl, že práva výsledku osob, s nimiž bylo jednáno při místním šetření, se žalobce nikdy nedomáhal. Se závěry místního šetření byl žalobce seznámen při nahlédnutí do spisu, není proto zřejmé, k jakým důkazům měl správce daně znemožnit žalobci se vyjádřit.

[5] Ohledně námitky porušení § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, krajský soud uvedl, že správce daně postupoval nikoliv podle tohoto ustanovení, ale podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení žalobce vyzval, aby podal dodatečné daňové tvrzení, neboť důvodně předpokládal, že bude daň doměřena. Jelikož žalobce této výzvě nevyhověl a dodatečné daňové přiznání nepodal, doměřil správce daně daň podle pomůcek, jak mu umožňuje předmětné ustanovení. Ustanovení § 89 daňového řádu se naproti tomu aplikuje na případy, kdy je řádné či dodatečné daňové tvrzení podáno a správce daně má konkrétní pochybnosti o jeho správnosti. Tato situace však nenastala.

[6] Ohledně námitky listin absentujících v době vydání platebního výměru ve správním spise krajský soud uvedl, že žalobce nahlížel do správního spisu před vydáním rozhodnutí žalovaného o odvolání. V této době tam již všechny listiny byly. To krajský soud vzhledem k jednotnosti řízení v prvním a druhém stupni považoval za dostatečné. Žalobce měl možnost se k listinám vyjádřit.

II. Kasační stížnost

pokračování

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, co do obsahu opřenou o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Stěžovatel nesouhlasil s tím, že předmětná komisionářská smlouva je neplatná a že převod akcií na společnost EUROFARMS provedl pouze na základě smlouvy o převodu cenných papírů. Vlastnictví akcií komisionářem není vyloučeno. Podle stěžovatele byl totiž § 32 odst. 2 zákona o cenných papírech (zákon č. 591/1992 Sb.) dispozitivní a lze si tedy přechod vlastnického práva k akciím sjednat jinak. Komisionářská smlouva se podpůrně řídila obchodním zákoníkem (zákon č. 513/1991 Sb.) přičemž ten výslovně vyjmenovává, která z ustanovení jsou kogentní. Ustanovení § 577 obchodního zákoníku o komisionářské smlouvě mezi nimi není. Nelze tedy souhlasit s tím, že smlouva mezi stěžovatelem a společností EUROFARMS nenaplnuje pojmové znaky komisionářské smlouvy.

[9] Krajský soud se podle stěžovatele měl rovněž zabývat tím, zda nelze případně neplatná ujednání v komisionářské smlouvě ohledně převodu vlastnického práva oddělit od ostatních platných ujednání. Komisionářská smlouva by tak byla neplatná pouze z části. Touto možností se krajský soud vůbec nezabýval. Pokud by tomu tak bylo, k převodu vlastnického práva ze stěžovatele na společnost EUROFARMS došlo již okamžikem předání předmětných akcií stěžovateli. Stěžovateli tak z prodeje cenných papírů žádný zisk nevznikl, neboť akcie by byly převedeny na komitenta nikoliv na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů, ale na základě řádně uzavřené komisionářské smlouvy, byť v části odchylující se od zákona o cenných papírech neplatně, nicméně v dalších částech smlouvy platně naplňující veškeré pojmové znaky komisionářské smlouvy podle zákona o cenných papírech. V takovém případě by se kupní cena za akcie specifikované ve smlouvě o úplatném převodu cenných papírů vztahovala pouze na akcie nezahrnuté v komisionářské smlouvě. Cena za tyto akcie byla platně sjednána již v komisionářské smlouvě a podle této ceny následně také byly akcie převedeny do vlastnictví společnosti EUROFARMS. Příjem za tyto akcie tak byl od daně osvobozen. Žádný právní předpis nebrání, aby si smluvní strany sjednaly kupní cenu odlišně od jiných akcií a aby tak učinily v jiném dokumentu.

[10] I pokud by uzavřená smlouva nenaplnovala pojmové znaky komisionářské smlouvy, měl se krajský soud zabývat tím, zda se podle obsahu nejedná o nepojmenovanou smlouvu, či o smlouvu o smlouvě budoucí.

[11] Krajský soud navíc jednotlivé smluvní dokumenty nevnímal v jejich vzájemné provázanosti. Společnost EUROFARMS měla zájem o nákup minimálně 95 % (tento cíl byl deklarován v prohlášení ze dne 20. 1. 2009) akcií společnosti SALIX MORAVA a.s. (dále jen „SALIX“). Proto byla uzavřena komisionářská smlouva, podle které měl stěžovatel nakoupit akcie společnosti SALIX vlastním jménem na účet společnosti EUROFARMS. Sám stěžovatel byl významným akcionářem společnosti SALIX. Bylo zřejmé, že pokud by se společnost EUROFARMS sama pokoušela akcie společnosti SALIX od drobných akcionářů nakoupit, buď by se to nepodařilo, nebo by jejich cena byla vyšší. S ohledem na to, že nebylo zřejmé, zda se stěžovateli podaří nakoupit tolik

akcií, aby celkově společnost EUROFARMS vlastnila 95 % akcií, bylo v komisionářské smlouvě dohodnuto, že vlastnické právo k akciím přejde na komitenta až na základě smlouvy o úplatném převodu akcií. Komisionářská smlouva tak byla uzavřena za účelem ošetření rizika, že by se společnost EUROFARMS stala vlastníkem jen takové části akcií, o kterou neměla zájem.

[12] Dalšími námitkami stěžovatel mířil do procesu stanovení daně, který vedl k doměření daně. Žalovaný nepostupoval správně, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel nepodal ohledně daně z příjmu z prodeje akcií daňové přiznání, a proto došlo k „*doměření daně z moci úřední, na základě důkazů získaných správcem daně*“. Takový pojem zákon vůbec nezná. Daň je stanovena buďto dokazováním, nebo podle pomůcek. Podle stěžovatele v projednávaném případě došlo ke stanovení daně podle pomůcek, což ostatně konstatoval i krajský soud. Žalovaný i krajský soud se ovšem nedostatečně zabývali tím, proč nebylo možné stavit daň dokazováním. Pro užití pomůcek nebyly splněny zákonné podmínky.

[13] Stěžovatel od začátku se správcem daně spolupracoval, reagoval na jeho výzvy, předkládal a navrhoval důkazy. Podle judikatury lze pomůcky užít pouze tehdy, pokud daňový subjekt vůbec na výzvy nereaguje a nekomunikuje. Naopak pokud správci daně sdělí, že své příjmy, na které mířila výzva, považuje za osvobozené, je takové podání třeba vyhodnotit jako nulové daňové přiznání. Pouhý nedostatek formy dodatečného daňového přiznání, tedy neužití formuláře, nelze daňovému subjektu přičítat k tíži. Naopak je třeba hodnotit obsah podání (rozsudky NSS ze dne 27. 11. 2014, čj. 5 Afs 105/2013-29, ze dne 29. 5. 2015, čj. 2 Afs 69/2015-32). Stěžovatel tak výzvám k podání dodatečného daňového přiznání vyhověl. Žalovaný proto měl postupovat podle § 89 daňového řádu, nikoliv podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[14] Dále stěžovatel poukazuje na nezákonnosti týkající se zjištění získaných správcem daně při jeho šetření. Některá zjištění získal místním šetřením namísto výsledku svědků, kterému by musel být daňový subjekt přítomen (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, čj. 9 Afs 95/2012-37). Jedná se především o osoby společnosti EUROFARMS „vytěžené“ správcem daně. Pokud by stěžovatel byl výsledku přítomen, ukázalo by se, že tyto osoby o transakci nic neví. Dokumenty o místním šetření u společnosti EUROFARMS byly navíc do důkazních prostředků zahrnuty až po vydání dodatečného platebního výměru. To zasahuje do jeho práva na spravedlivý proces. Stěžovatel navíc do spisu nenahlížel, protože měl za to, že správce daně má povinnost postupovat podle § 89 daňového řádu. Nešlo tedy předpokládat, že by bez dalšího vydal dodatečný platební výměr. Rovněž měl být proveden výslech svědka pana E., který stěžovatel správci daně navrhoval. Mohl by totiž osvětlit okolnosti a důvody uzavření komisionářské smlouvy. Krajský soud se podle stěžovatele některými žalobními námitkami vůbec nezabýval.

[15] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

pokračování

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu vyslovenými v napadeném rozsudku. Znakem komisionářské smlouvy je, že komisionář není vlastníkem převáděné věci. K otázce, zda nešlo komisionářskou smlouvu shledat jako platnou alespoň z části, žalovaný uvedl, že stěžovatel vůbec neprokázal, že by došlo k realizaci plnění podle této smlouvy. Naopak ze skutkových okolností je zřejmé, že k převodu akcií došlo na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů. Provedení výsledku navrhovaného svědka by bylo neúčelné. Pozdější zařazení některých listin do správního spisu je pouze formální pochybení, které bylo napraveno možností stěžovatele nahlížet do správního spisu v odvolacím řízení. Mohl se tak seznámit s podklady, ze kterých správce daně při vydání dodatečného platebního výměru vycházel.

[17] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Zákonný rámec pro posouzení této věci tvoří následující ustanovení daňového řádu.

[20] Daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední (§ 143 odst. 1 daňového řádu).

[21] Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílную částku uhradit (§ 141 odst. 1 daňového řádu).

[22] K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 (§ 143 odst. 3 daňového řádu).

[23] Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek (§ 145 odst. 2 daňového řádu).

[24] Z výše uvedeného plyne, že doměřit daň lze podle § 143 ve spojení s § 145 daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední. Z moci úřední může správce daně doměřit daň pouze ve dvou případech. První případ představuje doměření daně na základě výsledků daňové kontroly. Druhou zákonnou možností doměření daně z moci úřední představuje situace, kdy daňový subjekt nevyhoví ve

stanovené lhůtě výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně poté může z moci úřední doměřit daň podle pomůcek (srov. rozsudek ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015-39).

[25] Pro ani jeden z těchto postupů nebyly v projednávaném případě splněny podmínky.

[26] Daňovou kontrolu správce daně neprovedl. Proto správce daně nemůže odůvodnit stanovení daně z moci úřední prvním způsobem.

[27] Ani pro druhý způsob stanovení daně z moci úřední – na základě pomůcek – nebyly splněny podmínky. Jak bylo uvedeno výše, daň podle pomůcek lze stanovit tehdy, pokud daňový subjekt výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení nevyhoví (§ 145 odst. 2 daňového řádu).

[28] Co všechno lze považovat za nevyhovění výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu, lze seznat z početné a konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Například v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, čj. 5 Afs 105/2013-29, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[p]řipouštělo-li ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP (nyní § 145 odst. 1 daňového řádu) stanovení daně podle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu (žalobce), nepochybně tak bylo možno učinit pouze v případech, kdy daňový subjekt se správcem daně nekomunikuje a neposkytuje mu potřebnou součinnost“ (srov. rovněž rozsudky NSS ze dne 18. 1. 2008, čj. 5 Afs 160/2006-52, ze dne 6. 8. 2015, čj. 9 Afs 66/2015-36, č. 3291/2015 Sb. NSS, ze dne 29. 5. 2015, čj. 2 Afs 69/2015-32).

[29] Téměř totožnou situaci s tou nyní projednávanou se zabývá posledně citované rozhodnutí čj. 2 Afs 69/2015-32. V této věci se jednalo rovněž o příjmy z prodeje akcií. Na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu přitom daňový subjekt odpověděl tak, že podle něj je ve výzvě specifikovaný příjem od daně z příjmů osvobozen. Správce daně to za splnění výzvy nepovažoval. S tímto postupem se ovšem Nejvyšší správní soud neztotožnil, neboť přípisy byly dodatečnými daňovými přiznáními v materiálním smyslu. Nedostatek formy podání totiž nemůže mít za následek překvalifikování skutečného obsahu tohoto podání, nýbrž pouze (a to v krajním případě) jeho neúčinnost v případě, že ten, kdo formálně vadné podání učinil, neodstraní správcem daně označené vady ve lhůtě k tomu stanovené (§ 74 odst. 3 věta druhá daňového řádu). To však pouze za předpokladu, že správce daně dostal své povinnosti podle § 74 odst. 1 tohoto zákona, podle něhož musí podatele k odstranění spatřovaných vad vyzvat a stanovit k tomuto lhůtu.

[30] Aplikují-li se výše uvedená zákonná a judikatorní východiska na situaci stěžovatele, je zřejmé, že správce daně postupoval při doměření daně nezákonně. Stěžovatel reagoval na výzvu správce daně podáními, ve kterých tvrdil, že dodatečné daňové tvrzení podávat nemusí. Tvrdil, že příjem, na který mířila daňová výzva, daňové povinnosti nepodléhal. Podle výše uvedených rozhodnutí je nutné takovéto podání vyhodnotit obsahově jako podání dodatečného daňového tvrzení s uvedením výše daňové povinnosti 0 Kč. Namísto tedy byl postup k zajištění odstranění formálních vad podání, nikoliv postup odvíjející se od nesplnění výzvy. Správce daně měl buďto zahájit postup k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu), nebo, byly-li by splněny další zákonné podmínky pro využití tohoto

pokračování

institutu, daňovou kontrolu (§ 85 a násl. daňového řádu). Stěžovateli by tak bylo zachováno právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, předkládat vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhopvat důkazy.

[31] 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 v rozporu se zákonem, neboť výzva byla splněna a tudíž podmínka stanovení daně podle pomůcek naplněna nebyla.

[32] Další pochybení správce daně se týká jeho postupu při získání informací při místním šetření. K místnímu šetření Nejvyšší správní soud již dříve uvedl, že „[p]rovádě-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 namístě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit“ (rozsudek ze dne 23. 4. 2009, čj. 1 Afs 29/2009-91). V rozsudku ze dne 26. 4. 2006, čj. 1 Afs 60/2005-130, č. 938/2006 Sb. NSS, zase Nejvyšší správní soud vyslovil, že „[n]epostačuje proto, je-li daňová povinnost doměřena pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti či při místním šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována právě § 16 daňového řádu.“ Citovaná rozhodnutí se vztahují ke staré procesní úpravě, nicméně ohledně citovaných závěrů jsou relevantní i při výkladu nové právní úpravy (srov. např. rozsudek ze dne 28. 8. 2014, čj. 7 Afs 79/2013-27, který z citované judikatury při aplikaci nové právní úpravy vychází).

[33] V rozsudku ze dne 3. 4. 2014, čj. 9 Afs 95/2012-37, Nejvyšší správní soud judikoval, že vyjádření osob při místním šetření provedené bez přítomnosti daňového subjektu není možno v rozhodnutí použít jako podklad pro zjištění skutkového stavu. Vyjadřujícím se osobám totiž nemůže daňový subjekt klást dotazy a rovněž tyto osoby nebyly poučeny způsobem, jakým to procesní předpisy při výslechu svědků požadují.

[34] Dále Nejvyšší správní soud v posledně citovaném rozhodnutí uvedl, že nespátřuje problém v tom, aby procesní význam těchto vyjádření byl chápán toliko jako vysvětlení k usnadnění orientace v předložených listinách či k jejich celkovému pochopení či zasazení do kontextu s jinými předloženými listinami (tj. ke shrnutí či zdůraznění určitých skutečností, které jsou však samy o sobě patrné již z předložených listin). Důkaz je však za takové situace třeba provést samotnou listinou, nikoli vysvětlením, které může sloužit jen k pomoci v rozhodnutí, na co se v listinách zaměřit, tj. k „mapování terénu“. Naopak problematické je, použije-li v rozhodnutí správní orgán při popisu skutkového stavu informace z vysvětlení, které by šly nad rámec předložených listin (tj. zdrojem informace by bylo vyjádření, nikoli listina). Použití takové informace (zachycené v protokolu o místním šetření) jdoucí nad rámec předložených listin jako podklad pro zjištění skutkového stavu v rozhodnutí by značilo, že k vyjádření bylo přistoupeno jako k výslechu svědka, což je nepřipustné, neboť při místních šetřeních nejsou naplněny procesní nároky spojené s výslechem svědka.

[35] V posuzované věci správce daně ve svém rozhodnutí výslovně vyšel při popisování skutkového stavu z vysvětlení získaného v rámci místního šetření. Dne 24. 8. 2012 provedl

místní šetření u společnosti EUROFARMS a opatřil si vyjádření jejího ekonoma v souvislosti s prověřováním pěti okruhů skutečností (viz str. 5 dodatečného platebního výměru). Následně výslovně uvedl, že protokol o místním šetření, zachycující vyjádření ekonoma společnosti EUROFARMS, je jedním z důkazů tvořící podklad pro doměření daně (str. 6 dodatečného platebního výměru). Z výše uvedeného je zřejmé, že takovýmto postupem zkrátil stěžovatele na jeho právech a jedná se tak o další procesní pochybení, které mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

[36] Pro tyto vady daňového řízení, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Jestliže tak neučinil, kasační námitky stěžovatele podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. jsou důvodné.

[37] Namíste v dané věci proto je napadené rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušit. Správní orgány musí v dalším správním řízení stěžovatele vyzvat, aby odstranil formální vady svého dodatečného daňového tvrzení. Následně, pokud budou mít pochybnosti o jeho správnosti, musí procesně správným postupem stěžovateli umožnit pochybnosti odstranit a poskytnout mu možnost správnost podaného daňového tvrzení prokázat.

[38] Uvedené zásadní procesní vady jsou dostatečným důvodem k tomu, aby Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušil. Ač skutkové okolnosti případu budou znovu předmětem dokazování, Nejvyšší správní soud nad rámec uvádí následující. Komisionářská smlouva je zvláštním typem příkazní smlouvy, jíž se komisionář zavazuje *vlastním jménem* obstarat *na účet komitenta* určitou záležitost. Podle právní úpravy účinné v době posuzovaného právního jednání zboží (resp. cenný papír), které komisionář pro komitenta obstarává, přechází do majetku komitenta dnem jeho předáním komisionáři (srov. § 583 obchodního zákoníku a § 32 odst. 2 zákona o cenných papírech).

[39] Stěžovatel uzavřel se společností EUROFARMS „komisionářskou smlouvu o obstarání koupě cenného papíru ve smyslu ustanovení § 28 a násl. zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, a dále § 577 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku“. Klíčové v dalším řízení bude zjistit, zda společnost EUROFARMS nabyla akcie jako komitent „v jednom kroku“ přímo od osob, se kterými stěžovatel uzavřel smlouvy o převodu cenných papírů, anebo zda vlastnické právo ze smluv s třetími osobami nenabyla, ale nabyla ho „ve dvou krocích“ – třetí osoby převedly akcie na stěžovatele a následně stěžovatel na společnost EUROFARMS. Právě tento druhý krok by dal vzniknout stěžovatelově daňové povinnosti.

[40] Zda došlo k uzavření komisionářské smlouvy, na jejímž základě akcie, které stěžovatel nabyl od třetích osob, nabyl rovnou na účet společnosti EUROFARMS, anebo zda k tomuto nedošlo, bude třeba zjistit interpretací „komisionářské smlouvy“ mezi stěžovatelem a společností EUROFARMS. Z faktu, že stěžovatel následně uzavřel se společností EUROFARMS smlouvu o úplatném převodu akcií nelze automaticky usuzovat, že společnost EUROFARMS nenabyla vlastnictví předmětných akcií již na

pokračování

základě „komisionářské smlouvy“ ve spojení se smlouvami mezi stěžovatelem a třetími osobami.

[41] Při výkladu smluv přitom hraje klíčovou roli vůle smluvních stran [srov. nález Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2008, sp. zn. I. ÚS 436/05 (N 129/50 SbNU 131)]. Směřuje-li vůle smluvních stran k jinému významu a podaří-li se vůli procesem hodnocení skutkových a právních otázek ozřejmit, má shodná vůle účastníků smlouvy přednost před doslovným významem textu jimi formulované smlouvy. Vůle je vnitřním stavem jednající osoby, který není bezprostředně přístupný interpretovi právního úkonu a není interpretem tohoto právního úkonu poznatelný. Na vůli je proto nutno usuzovat z vnějších okolností, spojených s podpisem smlouvy a realizací smluvního vztahu [srov. nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 571/06 (N 91/53 SbNU 171)].

[42] Správní orgány proto v následujícím řízení musí provést dokazování ohledně skutečné vůle stran při uzavírání „komisionářské smlouvy o obstarání koupě cenného papíru“, ve světle těchto zjištění tuto smlouvu interpretovat a následně z toho teprve dovozovat důsledky pro daňovou povinnost stěžovatele.

[43] Žalovanému by měly být výše uvedené závěry Nejvyššího správního soudu známy, neboť v řízení vedeném pod sp. zn. 1 Afs 149/2016, jehož účastníkem byl i žalovaný, Nejvyšší správní soud posuzoval skutkově obdobnou věc. Stěžovatelem v uvedeném řízení byl Ing. Tomáš Vrba, který se jako akcionář i jako zástupce společnosti SALIX (předseda představenstva) spolu s dalšími akcionáři (mimo jiné i stěžovatelem o jehož kasační stížnosti je vedeno toto řízení) účastnil prohlášení ze dne 20. 1. 2009, jež obsahovalo podmínky, za nichž měl proběhnout nákup akcií společnosti SALIX společností EUROFARMS.

V. Závěr a náklady řízení

[44] Lze tedy uzavřít, že námitka stěžovatele spočívající v procesním pochybení správních orgánů, které mohlo mít vliv na stěžovatelova práva, je důvodná. Proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, kterému podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 5 téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

[45] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, čj. 1 As 61/2008-98).

[46] Při úvaze o náhradě nákladů řízení se Nejvyšší správní soud řídil § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měl stěžovatel ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení.

Náklady v jeho případě tvoří odměna a hotové výdaje jeho zástupce, přičemž výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“)]. Nejvyšší správní soud proto stěžovateli přiznal částku 12.400 Kč za čtyři úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], účasti na jednání před krajským soudem [písm. g) citovaného ustanovení] a podání ve věci samé - správní žaloby a kasační stížnosti [písm. d)]. Ke čtyřem úkonům právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatele ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 1.200 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Dále advokátovi náleží náhrada za promeškaný čas ve výši 200 Kč [§ 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], a náhrada cestovních výdajů vynaložených na cestu k jednání před krajským soudem v doložené výši 268 Kč (§ 13 odst. 1 advokátního tarifu).

[47] Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna a náhrada hotových výdajů se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 14.068 Kč, tedy 2.954 Kč. Celkem tedy náleží na odměně a náhradě hotových výdajů spojených se zastoupením stěžovatele částka 17.022 Kč.

[48] Další náklady stěžovatele tvoří zaplacené soudní poplatky, a to 3.000 Kč za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu [položka 18 bod 2. písm. a) přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích], a 5.000 Kč za kasační stížnost (položka 19 přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích).

[49] Celkem tedy stěžovateli náleží náhrada nákladů řízení před správními soudy ve výši 25.022 Kč. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 26. ledna 2017

Zdeněk Kühn
předseda senátu