



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **Mgr. Z. T.**, zastoupený Mgr. Petrem Kuhnem, advokátem, se sídlem 28. října 767/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2015, č. j. 36248/15/5200-10421-711070, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 11. 2016, č. j. 10 Af 1/2016 - 47,

takto:

- I. Kasační stížnost žalobce **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) zahájil dne 2. 11. 2012 daňovou kontrolu u žalobce na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2009 až 2011 v rozsahu prověření základu daně v návaznosti na daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Důvodem pro zahájení daňové kontroly bylo zjištění finančního úřadu, že žalobce v uvedených letech prodával akcie, ale příjem z jejich prodeje neuváděl v daňových přiznáních. Dne 15. 4. 2015 finanční úřad vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009, č. j. 947550/15/2212-50522-301500, jímž žalobci doměřil daň ve výši 2 225 250 Kč a daňový bonus ve výši -21 360 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 445 050 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který ji v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. V odůvodnění nejprve připomenul důkazní břemeno daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. K otázce, zda bylo dostatečně prokázáno nabytí akcií č. 000001 až 000010 společnosti MALLA, a. s. (dále jen „předmětné akcie“) v roce 2007, uvedl, že tehdy účinná právní úprava pro platný převod listinných akcií na majitele nevyžadovala smlouvu v písemné formě (tato smlouva navíc měla pouze obligační účinky, k vlastnímu převodu docházelo předáním listiny novému nabyvateli). Pokud však žalobce zamýšlel od obchodování s akciemi odvozovat osvobození od placení daně z příjmu z prodeje akcií, byl povinen zajistit důkazy, jimiž by byl schopen v případě pochybností správce daně prokázat okamžik nabytí akcií. Žalobce však pochybnosti o místě a zejména okamžiku nabytí akcií nevyvrátil. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že svědecké výpovědi se v podstatných věcech lišily od skutečností plynoucích ze smlouvy o úplatném převodu cenných papírů. Z prohlášení Mgr. V. a svědeckých výpovědí jeho kolegyně Mgr. H. a Mgr. R. vyplývá, že prohlášení o pravosti podpisu bylo na smlouvě o převodu předmětných akcií učiněno v rozporu s právními předpisy. Nadto krajský soud konstatoval, že jméno žalobce a datum podpisu smlouvy byly na smlouvu připsány až po jejím podpisu převodcem. Celý postup podpisu smlouvy a ověření podpisu žalobce tak podle krajského soudu tuto smlouvu znevěrohodňují. Krajský soud se dále ztotožnil se žalovaným i v závěru, že žalobce neprokázal souvislost mezi akciemi, které v roce 2010 prodal společnosti ČEZ Obnovitelné zdroje, s. r. o., a těmi, které dle svých tvrzení nabyl v roce 2007 od L. R., neboť ve smlouvě o převodu akcií není číselné označení uvedeno.

[3] Krajský soud se přiklonil i k závěru, že na valné hromadě společnosti MALLA, a. s., konané dne 2. 6. 2008 vystupovali jako akcionáři společnosti L. R. a P. N., přičemž krajský soud neuvěřil žalobci, že zde L. R. vystupoval jako zástupce žalobce. Při své svědecké výpovědi si L. R. pamatoval pouze to, že se valné hromady zúčastnil jako zástupce žalobce, nepamatoval si však, jakým způsobem mu bylo zmocnění uděleno ani jakým způsobem došlo k předání akcií, jimiž se na valné hromadě prokazoval. Ani z prezenční listiny připojené k zápisu z valné hromady nevyplývá, že by se L. R. valné hromady zúčastnil v pozici zástupce žalobce. Předmětnými akciemi se navíc dle prezenční listiny na dané valné hromadě prokázal P. N., a nikoli L. R., o kterém žalobce tvrdil, že zde vystupoval v roli jeho zástupce. Ve smlouvě o výkonu hlasovacích práv ze dne 20. 1. 2008, kterou žalobce předložil během daňové kontroly, akcie nejsou číselně označeny. Všechny tyto okolnosti proto dle krajského soudu vykazují natolik zásadní nesrovnalosti, že pochybnosti správce daně o nepřetržitém vlastnictví předmětných akcií do roku 2009 tak nebyly žalobcem vyvráceny. K údajnému procesnímu pochybení spočívajícímu v nevyžádání kopie ověřovací knihy Mgr. V. krajský soud uvedl, že tento důkaz neshledal přínosným pro objasnění skutkového stavu. Vzhledem k tomu, že Mgr. V. nebyl podpisu přítomen, je vzhledem k porušení právních předpisů o ověřování podpisů takovýto důkaz irelevantní.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti napadenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Pro posouzení věci jsou dle stěžovatele

pokračování

klíčové dva časové milníky: okamžik nabytí předmětných akcií a vlastnictví akcií v době konání valné hromady společnosti MALLA, a. s., dne 2. 6. 2008. Z důkazů provedených v daňovém řízení vyplynulo, že mezi stěžovatelem a L. R. nikdy nebylo sporu o tom, že v roce 2007 mezi sebou platně převedli předmětné akcie. Smlouva o úplatném převodu akcií byla navíc nad rámec zákonných povinností uzavřena v písemné formě s úředně ověřenými podpisy a tuto skutečnost také potvrdily dvě svědkyně. Že došlo k platnému převodu akcií na stěžovatele, navíc nerozporoval ani žalovaný a krajský soud. Předmětné akcie byly předány před podpisem smlouvy a stěžovatel zaplatil kupní cenu ve třech splátkách. Je obvyklou obchodní praxí, že identifikační údaje stěžovatele jakožto nabyvatele nebyly ve smlouvě v okamžiku jejího podpisu L. R. jakožto převodcem uvedeny, nabyvatel byl však převodci znám. K absenci číselného označení předmětných akcií ve smlouvě odkazuje stěžovatel na čestné prohlášení D. F. ze dne 29. 12. 2015, ve kterém uvádí, že byl nepřetržitým vlastníkem akcií č. 000011 až 000020 od 21. 12. 2007 do 1. 9. 2009. Vzhledem k tomu, že společnost MALLA, a. s., emitovala dvacet kmenových akcií a měla pouze dva akcionáře, je logické, že stěžovatel nabyl předmětné (zbylé) akcie. Žalovaný a krajský soud se rozsáhle zabývali okolnostmi ověření pravosti podpisu a z neplatnosti doložky o ověření podpisu dovodili pochybnosti o tom, že smlouva byla podepsána dne 21. 12. 2007.

[5] K vlastnictví předmětných akcií v době konání valné hromady stěžovatel konstatuje, že pokud byl dle svého čestného prohlášení akcionářem ve vztahu k akciím č. 000011 až 000020 D. F., druhý z akcionářů (tedy stěžovatel) nutně vlastnil předmětné (zbylé) akcie. L. R. stěžovatele na valné hromadě pouze zastupoval, a to na základě smlouvy o výkonu hlasovacích práv ze dne 20. 1. 2008. D. F. byl na valné hromadě zastoupen P. N. Stěžovatel namítá, že pánové R. a N. byli na prezenční listině zapsáni jako zmocněnci, a upozorňuje, že na prvním řádku této listiny je výslovně uvedeno, že do listiny se zapisují akcionáři, případně jejich zmocněnci. Jediným pochybením osob přítomných na valné hromadě byla záměna v identifikaci akcií obou akcionářů. Jelikož žalovaný dospěl na základě provedeného dokazování k nesprávnému skutkovému závěru, bylo nesprávné i jeho právní hodnocení, že příjem stěžovatele z prodeje akcií nebyl osvobozen od daně.

[6] Stěžovatel rovněž považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť soud v odůvodnění neuvedl, jakým způsobem hodnotil důkazy stěžovatele a proč některé důkazy hodnotil jako důvěryhodnější. Bez dalšího dal za pravdu žalovanému a převzal jeho skutkové závěry. Krajský soud detailně popisuje pravidla pro ověřování pravosti podpisu, přestože zákon nevyžadoval ani písemnou formu (natož pak s úředně ověřenými podpisy) smlouvy o převodu akcií. I kdyby doložka byla shledána neplatnou, z doložky samotné, jakož i z výpovědi svědků není pochyb o tom, že smlouva byla stěžovatelem podepsána dne 21. 12. 2007 v advokátní kanceláři Mgr. V. za přítomnosti dvou svědků. Krajský soud se rovněž nevypořádal s tím, proč formální pochybení na prezenční listině hodnotil jako silnější důkaz než důkaz smlouvou o výkonu hlasovacích práv, svědeckou výpovědí L. R. či čestným prohlášením D. F. Závěr krajského soudu, že smlouva o výkonu hlasovacích práv je neplatná, nijak nedokládá, že stěžovatel nebyl v době konání valné hromady akcionářem, ale může mít důsledek pouze co do platnosti usnesení valné hromady, jíž se však může dovolávat pouze akcionář.

[7] Stěžovatel dále namítá porušení zásady proporcionality v daňovém řízení. Stěžovatel totiž za účelem zajištění dostatečných důkazů o okamžiku převodu akcií učinil

vše, co po něm bylo možné spravedlivě požadovat. Žalovaný však předložené důkazy označil za nedostatečné, aniž by se zabýval přiměřeností zvoleného řešení vzhledem k okolnostem případu (zejména možnosti převodu akcií na majitele jejich pouhým odevzdáním, bez písemné smlouvy) a tím, že od události, jež byla předmětem daňového řízení, uplynulo již 7 let.

[8] Ke kasační stížnosti stěžovatel přiložil kopii smlouvy o úplatném převodu akcií ze dne 20. 12. 2007 uzavřené mezi L. R. a stěžovatelem, kopie protokolů o výsledku svědků L. R., Mgr. I. R. a Mgr. L. H. v daňovém řízení, kopie čestného prohlášení L. R. a D. F. (opatřeného legalizační a vidimační notářskou doložkou), výpis z obchodního rejstříku společnosti MALLA, a. s., kopii smlouvy o výkonu hlasovacích práv ze dne 20. 1. 2008 uzavřené mezi stěžovatelem a L. R. a kopii listiny akcionářů společnosti MALLA, a. s., přítomných na valné hromadě konané dne 2. 6. 2008.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil zásadní nesrovnalosti vyplývající z důkazních prostředků předložených stěžovatelem (rozpory ve svědeckých výpovědích, pochybnosti o skutečném okamžiku převodu akcií, účast původních vlastníků akcií na valné hromadě). Zopakoval, že povinnost uzavřít smlouvu o prodeji listinných akcií na majitele sice stěžovateli zákon neukládá, z hlediska důkazní situace v pozdějším daňovém řízení to však lze jen doporučit. Ve zbytku odkázal na napadené rozhodnutí, vyjádření k žalobě a odůvodnění rozsudku krajského soudu.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[11] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[12] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že napadený rozsudek netrpí žádnými z nedostatků zakládajících nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění seznatelné. Krajský soud vylicil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by krajský soud opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS). Že krajský soud z podstatné části převzal argumentaci žalovaného, nelze automaticky považovat za důvod nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí, a to zejména v případě, kdy napadené rozhodnutí je velmi pečlivě odůvodněno. Bylo by nevhodné po soudech požadovat, aby jinými slovy

pokračování

opakovaly závěry ve správním řízení již jednou vyřčené (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 6 Afs 336/2016 – 32).

[13] Podstatou sporu je otázka, zda stěžovatel v daňovém řízení prokázal, že předmětné akcie, které dne 1. 7. 2009 prodal společnosti ČEZ Obnovitelné zdroje, s. r. o., nabyt již v roce 2007 a že je do zmiňovaného prodeje v roce 2009 nepřetržitě vlastnil, neboť pouze v takovém případě by se na příjem stěžovatele z prodeje předmětných akcií vztahovalo osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007.

[14] Obsahově velmi podobnou kasační stížností stěžovatele se Nejvyšší správní soud zabýval v již zmiňovaném rozsudku č. j. 6 Afs 336/2016 – 32. Za situace, kdy se skutkový ani právní stav věcí v podstatě neliší (jde o totožný podnikatelský záměr založený na identickém mechanismu, pouze se jedná o akcie jiné společnosti, nabyté od jiných převodců a prodané v jiném zdaňovacím období) a argumenty předestřené v kasační stížnosti jsou rovněž velmi podobné, nemá Nejvyšší správní soud žádný rozumný důvod revidovat svůj právní názor vyjádřený v citovaném rozsudku, pouze zohlední konkrétní skutkové odlišnosti.

[15] Podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007, *„od daně jsou osvobozeny příjmy z prodeje cenných papírů nabytých poplatníkem v rámci kupónové privatizace; příjmy z prodeje ostatních cenných papírů, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji nebo vrácení dobu 6 měsíců, a dále příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 6 měsíců“*. S účinností od 1. 1. 2008 bylo osvobození od daně z příjmů zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, omezeno na *„příjmy z prodeje investičních cenných papírů a cenných papírů kolektivního investování podle zákona o podnikání na kapitálovém trhu“* a na *„příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu“* těch osob, *„jejichž celkový podíl, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenných papírů 5 %“*. (Zákonem č. 2/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, bylo omezení na investiční cenné papíry a cenné papíry kolektivního investování zrušeno, byla však zachována podmínka maximálního podílu 5 % na hlasovacích právech a základním kapitálu). Podle čl. II bodu 3 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů *„u osvobození příjmů z prodeje cenných papírů nabytých do konce roku 2007 se postupuje podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona“*.

[16] Jak podrobně vyložil již krajský soud, dle § 92 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Povinnost daňového subjektu prokázat k výzvě správce daně ty skutečnosti, které sám tvrdí, potvrdil i Ústavní soud (srov. např. nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu na <http://nalus.usoud.cz>). Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván.

Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49).

[17] Pochybnosti, které finanční úřad pojal ve vztahu ke skutečnému okamžiku nabytí akcií, se stěžovateli v daňovém řízení rozptýlit nepodařilo, přičemž Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že skutkový stav, ze kterého žalovaný vycházel, provedenému dokazování odpovídá. Již finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole (ze dne 30. 3. 2015, č. j. 678261/15/2212-60563-305033) velice podrobně zhodnotil důkazy provedené v daňovém řízení, žalovaný jeho skutkové závěry následně převzal. Žalovanému i krajskému soudu je třeba přisvědčit, že svědecká výpověď převodce L. R. je neurčitá a nepřesvědčivá. Jediné, co svědek během svědecké výpovědi s určitostí uvedl, bylo, že smlouvu o prodeji předmětných akcií podepsal dne 20. 12. 2007 a stěžovatel dne 21. 12. 2007. Nepamatoval si, jak se stěžovatelem navázal obchodní kontakt, jakým způsobem mu byla zaplacená částka 1 000 000 Kč za předmětné akcie, kolik obchodních společností v té době založil, co bylo předmětem obchodní činnosti společnosti MALLA, a. s., ani jiné skutečnosti, o nichž by účastník milionové obchodní transakce měl mít alespoň základní povědomost, a to i po několika letech. Rovněž prohlášení Mgr. V. k dotazu finančního úřadu, že prohlášení o pravosti podpisu na smlouvě o úplatném převodu předmětných akcií nevydal, značně znevěrohodnilo okolnosti podpisu této smlouvy, a tedy i její průkazní hodnotu co do okamžiku nabytí vlastnictví předmětných akcií. Následné svědecké výpovědi Mgr. V., Mgr. R. a Mgr. H. tyto důvodné pochybnosti nevyvrátily. Svědecké výpovědi jsou velmi vágní a obsahují množství rozporů (týkajících se např. osoby, která ověření podpisu vyhotovila, přítomnosti Mgr. V. v advokátní kanceláři či právních služeb poskytovaných stěžovateli ze strany advokátní kanceláře). Mgr. V. navíc přes opakovanou výzvu finančního úřadu opis své ověřovací knihy nepředložil (nelze tedy přisvědčit tvrzení stěžovatele v řízení před krajským soudem, že se finanční úřad ani žalovaný nepokusili o získání opisu knihy). Smlouvu o převodu předmětných akcií dále činí nevěrohodnou řada dalších okolností jako neuvedení konkrétního číselného označení předmětných akcií, nesprávně uvedené datum podpisu stěžovatele či nejasnosti ohledně splacení kupní ceny. Dle výpisu z obchodního rejstříku byla společnost MALLA, a.s., založena dne 13. 12. 2007 a zapsána do obchodního rejstříku dne 19. 12. 2007 (tedy dva dny před údajným podpisem smlouvy stěžovatelem). Ve smlouvě je společnost již jednoznačně specifikována, včetně zápisu v obchodním rejstříku, musela být tedy sepsána až po vzniku společnosti. Dle smlouvy pak měla být kupní cena zaplacená ve třech splátkách před uzavřením smlouvy.

pokračování

Není však jasné, z jakého důvodu byla ujednána platba ve třech splátkách, když reálně k zaplacení kupní ceny měl stěžovatel dva dny.

[18] Za stěžejní pro podporu závěrů žalovaného Nejvyšší správní soud považuje průběh řádné valné hromady společnosti MALLA, a. s., konané dne 2. 6. 2008. V daňovém řízení byla shromážděna řada důkazů, z nichž lze dovodit, že na této valné hromadě vykonával akcionářská práva spojená s předmětnými akciemi L. R. Stejně jako žalovaný a krajský soud, ani Nejvyšší správní soud neuvěřil tvrzení, že pan R. jednal jako zástupce stěžovatele, a nikoli sám za sebe, neboť proti němu stojí příliš mnoho opačně vyznívajících skutečností: pan R. vykonával v době konání valné hromady funkci člena představenstva společnosti (přičemž dle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, nesmí akcionáře na valné hromadě zastupovat člen představenstva akciové společnosti), absence plné moci zmocňující pana R. k zastupování stěžovatele a v neposlední řadě zápis osvědčující průběh valné hromady a k němu přiložená listina akcionářů společnosti MALLA, a. s., přítomných na valné hromadě. Ze zápisu z valné hromady vyplývá, že zde byli přítomni akcionáři společnosti představující 100 % emitovaných akcií, což bylo ověřeno prezencí a konstatováno předsedou představenstva při zahájení valné hromady. V listině akcionářů jsou pak uvedeni L. R. a P. N., nikoli stěžovatel, přičemž ani v listině, ani v zápise se na žádném místě neuvádí, že by byl nějaký z akcionářů na valné hromadě zastoupen. Námitky vztahující se k otázce neplatnosti valné hromady hodnotí Nejvyšší správní soud jako liché, neboť v dosavadním průběhu řízení nebyla platnost valné hromady zpochybněna; okolnostmi účasti L. R. žalovaný pouze podkládal svůj předpoklad, že v době konání valné hromady byl akcionářem společnosti MALLA, a. s., on, a nikoli stěžovatel.

[19] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje se závěrem, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že akcie společnosti MALLA, a. s., které v roce 2009 převedl společnosti ČEZ Obnovitelné zdroje, s. r. o., nabyly již v roce 2007. Jelikož skutkový stav, ze kterého žalovaný vycházel, odpovídá obsahu spisu, je vzhledem k rozhodné právní úpravě nedůvodná rovněž námitka nesprávného právního posouzení věci.

[20] K námitce porušení principu proporcionality Nejvyšší správní soud uvádí, že ačkoli právní úprava umožňovala převod akcií na majitele jejich pouhým předáním, lze se bez dalšího ztotožnit s názorem krajského soudu, že *„je vždy pouze na daňovém subjektu, zda přistupuje obezřetně k unesení svého důkazního břemene a opačný přístup jde vždy k jeho tíži.“* Argument stěžovatele ohledně nezávislosti uplatňování soukromého práva na právu veřejném podporuje naopak závěry správních orgánů, neboť z benevolentní úpravy obchodního práva vztahující se k převodu akcií na majitele nelze dovozovat, že správci daně mají povinnost klást v případě daňových povinností týkajících se převodu těchto akcií na daňové subjekty stran jejich důkazního břemene méně přísné požadavky.

[21] Nejvyšší správní soud je dále toho názoru, že úvahy týkající se nemožnosti ztotožnit akcie, které stěžovatel nabyly od L. R., s těmi, které převedl společnosti ČEZ Obnovitelné zdroje, s. r. o., dané absencí číselného označení akcií ve smlouvě o úplatném převodu předmětných akcií stěžovateli, se zřejmě vztahují k vyloučení možnosti snížit základ daně o částku, kterou stěžovatel za akcie při jejich nákupu zaplatil (tedy výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení zdanitelných příjmů – § 10 odst. 4 zákona o daních z

příjmů). Stěžovatel však otázku snížení základu daně o tento výdaj předmětem žaloby neučinil, proto lze úvahy, které krajský soud číselnému označení akcií věnoval, považovat za poněkud nadbytečné. Snížení základu daně o výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení zdanitelných příjmů je přitom třeba považovat za záležitost primárně aktivity daňových subjektů, rozhodně nejde o otázku, jež by správní soudy byly povinny posuzovat z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti i v žalobě sice vznášel námitky týkající se posouzení absence číselného označení akcií ve smlouvě, kterou na něj byly převedeny předmětné akcie, neuváděl však, co z případného nesprávného posouzení této otázky plyne – jinými slovy nenamítal, že mu měl být snížen základ daně. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za nutné se k tomuto okruhu námitek vyjadřovat, protože na posouzení naplnění podmínek pro osvobození stěžovatele od daně z příjmu z prodeje akcií společnosti MALLA, a. s., by jejich posouzení nemohlo mít vliv.

[22] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že argumentace týkající se D. F. jakožto údajného druhého akcionáře v období od 21. 12. 2007 do 1. 7. 2009 nebyla vznesena v řízení před krajským soudem, Nejvyšší správní soud k ní tedy nemohl přihlídnout (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Důkaz čestným prohlášením D. F. je tedy pro řízení před Nejvyšším správním soudem irelevantní, a zdejší soud proto návrhu na jeho provedení nevyhověl.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[24] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalovaný netvrdil, že by mu nad rámec jeho běžné činnosti jakékoli náklady vznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 22. března 2017

JUDr. Karel Šimka v. r.
předseda senátu