



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Ing. V. N.** zastoupen Mgr. Vlastimilem Němcem, advokátem se sídlem Wilsonova 217/7, Přerov 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2018, č. j. 51389/18/5200-10422-711621, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 5. 2019, č. j. 64 Af 7/2019 – 51,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 5. 2019, č. j. 64 Af 7/2019 - 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a předcházející rozhodnutí NSS

[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 543.660 Kč a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 108.732 Kč. Odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 7. 2014, č. j. 17482/14/5000-14102-702767, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci, který ji rozsudkem ze dne ze dne 25. 4. 2016, č. j. 65 Af 33/2014 – 91, zamítl.

[3] Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 150/2016 – 35; dále též „zrušující rozsudek“). Důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného bylo nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a pochybení správce daně při získání informací během místního šetření. Nejvyšší správní

soud nad rámec k dosud zjištěnému skutkovému stavu, uvedl, že klíčové v dalším řízení bude zjistit, zda společnost EUROFARMS 2008, s.r.o. (dále jen „EUROFARMS“) nabyla akcie jako komitent „v jednom kroku“ přímo od osob, se kterými žalobce 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 žalobce a ten následně na společnost EUROFARMS. Právě tento druhý krok by podle kasačního soudu dal vzniknout stěžovateli daňové povinnosti.

[4] Nejvyšší správní soud pak zdůraznil, že interpretací „komisionářské smlouvy“ mezi žalobcem a společností EUROFARMS bude třeba zjistit, zda došlo k uzavření skutečné komisionářské smlouvy, na jejímž základě akcie, které žalobce získal od třetích osob, nabyt rovnou na účet společnosti EUROFARMS, anebo zda k tomuto nedošlo. Z faktu, že žalobce následně uzavřel se společností EUROFARMS smlouvu o úplatném převodu akcií, nelze automaticky usuzovat, že společnost EUROFARMS nenabyla vlastnictví předmětných akcií již na základě „komisionářské smlouvy“ ve spojení se smlouvami mezi žalobcem a třetími osobami. Soud proto uložil žalovanému, aby v dalším řízení provedl dokazování ohledně skutečného obsahu vzniklého právního vztahu („komisionářské smlouvy o obstarání koupě cenného papíru“).

[5] Žalovaný po doplnění odvolacího řízení ve věci opětovně rozhodl v záhlaví popsáním rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

II. Rozsudek krajského soudu

[6] Proti tomuto rozhodnutí brojil žalobce opětovně žalobou u krajského soudu, který na jejím základě rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Krajský soud v první řadě konstatoval, že nedošlo k prekluzi práva stanovit daň.

[8] Za stěžejní pro právní posouzení věci měl krajský soud hodnocení závěru žalovaného o výši kupní ceny akcií prodaných žalobcem společností EUROFARMS smlouvou ze dne 12. 3. 2009. Není sporu o tom, že v písemné smlouvě byla sjednána kupní cena všech 41 akcií na částku 16.500.000 Kč, aniž by byla rozlišena cena jednotlivých akcií. Správce daně i žalovaný vyšli shodně z jednotkové ceny prodaných akcií ve výši 402.439,20 Kč, kterou vypočetli podílem celkové ceny akcií a počtu prodaných akcií. Tento postup žalovaného však považoval krajský soud za nedostatečný. Závěr, že žalobce neprokázal určení různé ceny akcií a faktickou realizaci komisionářské smlouvy, je podle soudu přinejmenším zavádějící.

[9] Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, co si žalovaný pod pojmem „faktická realizace“ představuje, obzvlášť když žalobce řadu dílčích kroků podle těchto smluv činil, zejména nakupoval akcie od dosavadních akcionářů společnosti SALIX MORAVA a. s. (dále jen „SALIX“) uvedených v článku I. smluv a tyto následně převedl na EUROFARMS. Není pochyb o tom, že k finálnímu prodeji cenných papírů došlo až na základě kupní smlouvy o úplatném převodu akcií, to však neznamená, že uzavření smlouvy nepředcházela kontraktní proces. Je pravdou, že v kupní smlouvě byla sjednána celková cena za všech 41 prodaných akcií, aniž by se zde uváděla cena (ceny) 1 akcie. Z této smlouvy tak podle soudu vskutku nelze dovodit, že by se kupní ceny jednotlivých akcií lišily, stejně tak však text smlouvy není sám o sobě dostačující k jednoznačnému závěru, že ceny všech prodaných akcií byly stejné. Spíše než úvahy o tom, zda došlo k „faktické

realizaci komisionářské smlouvy“, měl žalovaný postavit najisto, zda zpochybňuje pravost a obsah těchto smluv, či nikoliv.

[10] Způsob, jakým žalovaný vyhodnotil provedené důkazy, považoval krajský soud za nedostatečný. Zdůraznil, že pokud žalovaný považuje pravost tzv. komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009 za prokázanou, pak krajskému soudu není zřejmé, z jakého důvodu žalovaný neaplikoval při výkladu následně uzavřené kupní smlouvy o úplatném převodu akcií ze dne 12. 3. 2009 článek II bod 4 komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009 ve znění: „Komisionář se zavazuje předat komitentovi akcie nakoupené dle této smlouvy a tyto převést na komitenta **za** kupní cenu, za kterou je komisionář nakoupil“.

[11] Za zcela zásadní krajský soud považoval pochybení žalovaného při vyhodnocení důkazního návrhu na provedení výsledku svědka E. O tom, že se jedná o významného svědka, který podepisoval jménem společnosti EUROFARMS, jak kupní smlouvu o úplatném převodu cenných papírů, tak především tzv. komisionářské smlouvy, a může se tak spolu s žalobcem nejlépe vyjádřit k jejich obsahu, neměly pochybnosti ani daňové orgány. Ty se jej nejprve snažily dohledat, následně však, aniž by pátrání po jeho pobytu jakkoliv uzavřely, od výsledku upustily, což v napadeném rozhodnutí vysvětlil žalovaný nadbytečností a neúčelností. Stalo se tak přitom poté, co žalobce doložil v příloze podání ze dne 28. 5. 2018 e-mailový kontakt na tohoto svědka. Závěr žalovaného, že výsledkem svědka E. by nemohla být prokázána kupní cena jednotlivých akcií, nemůže obstát. Žalovaný nepřipustně předjímal neúčelnost výpovědi svědka dříve, než jeho výslech provedl. Z obsahu spisu a zejména z odůvodnění napadeného rozhodnutí přitom nevyplývá jednoznačně, že by výslech označeného svědka byl bez dalšího nadbytečný. Skutková verze předestřená žalobcem není nereálná či nepravděpodobná. V pochybení žalovaného při neprovedení důkazu výsledkem tohoto svědka a zejména ve způsobu, jakým žalovaný neprovedení tohoto důkazního návrhu odůvodnil, spatřoval krajský soud vadu, která měla za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, pro kterou rozhodnutí žalovaného zrušil.

[12] Krajský soud žalovanému uložil, aby postavil najisto, zda považuje uzavření tzv. komisionářské smlouvy v deklarovaném okamžiku a o uvedeném obsahu za prokázané, nebo zda podle jeho závěru žalobce uzavření této smlouvy neprokázal. Druhý z uvedených závěrů však nelze učinit bez provedení a řádného vyhodnocení všech důkazů, které žalobce k prokázání uzavření této smlouvy navrhl (včetně svědka E., kterého je třeba buď vyslechnout, nebo řádně odůvodnit jeho nekontaktnost). Bude-li mít žalovaný uzavření tzv. komisionářských smluv za prokázané, pak bude třeba, aby je vyhodnotil (zejména pokud jde o ujednání o ceně akcií, které měl žalobce podle tzv. komisionářských smluv nakoupit a následně prodat) ve spojení s ostatními provedenými důkazy.

[13] Další část žalobní argumentace namítající vady řízení (chybně vydaná výzva k odstranění pochybností v průběhu odvolacího řízení a vadný postup při vedení spisu) neměl krajský soud za důvodnou.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[14] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalovaný (stěžovatel) kasační stížností. Navrhuje jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[15] Výsledkem daňového řízení byl jednoznačný závěr, že žalobce nakoupil cenné papíry pro sebe a následně je prodal společnosti EUROFARMS nikoli za cenu, za kterou je

nakoupil, ale za cenu tržní. Protože žalobce nevlastnil akcie déle než šest měsíců, vznikla mu daňová povinnost. Komisionářská smlouva byla účelově vytvořena pouze pro to, aby nemusel být aplikován šestiměsíční časový test, a žalobci by tak nevznikla daňová povinnost. Žalobce prodal celkem 41 kusu akcií – u 31 z nich byl časový test dodržen (žalobce měl nárok na osvobození od daně z příjmů). Spor je tedy veden ohledně 10 kusů akcií, resp. o rozdíl mezi jejich nákupní a prodejní cenou. Stěžovatel dále vyjmenovává skutečnosti, které svědčí o účelovosti komisionářské smlouvy (s. 8 kasační stížnosti).

[16] Podle stěžovatele není názor krajského soudu ve věci komisionářské smlouvy konzistentní. Buď byl nedostatek spočívající v odmítnutí provést výslech svědka natolik zásadní, že smlouva prozatím nemohla být hodnocena co do její pravosti a obsahu, anebo hodnocena být mohla, potom však stěžovatel postupoval správně, pokud svědeckou výpověď odmítl. Požadavky na výslech pana E. a současně na hodnocení pravosti komisionářské smlouvy se vzájemně vylučují.

[17] Stěžovatel dostatečně zdůvodnil, proč považuje svědeckou výpověď pana E. za nadbytečnou. Bylo podstatné, zda se žalobce stal vlastníkem cenných papírů, či nikoli. Jelikož sám žalobce tvrdil, že k převodu akcií došlo dvoufázovým způsobem, tedy z prodávajícího na žalobce a poté z žalobce na EUROFARMS, nemohl výslech pana E. prokázat rozdílnou prodejní cenu za jednotlivé akcie. Samotné uzavření komisionářské smlouvy stěžovatel nerozporoval, pouze konstatoval, že k prodeji cenných papírů nedošlo podle této smlouvy (nebylo podle ní postupováno). Žalobce nadto v průběhu celého daňového řízení neposkytl kontaktní údaje na pana E., ačkoli má povinnost tak učinit. Stěžovatel dále zdůrazňuje, že od uzavření komisionářské smlouvy i smlouvy o úplatném převodu cenných papírů uplynulo více než deset let. Jen stěží si lze představit, že by pan E. byl schopen autenticky vyložit veškeré tehdejší pohnutky týkající se komisionářské smlouvy.

[18] Závěrem uvádí, že v projednávané věci došlo k nikterak neodůvodněné změně v rozvrhu práce Krajského soudu v Ostravě (o věci namísto soudního oddělení č. 65 rozhoduje soudní oddělení č. 64). V rozvrhu práce se toliko uvádí, že nápad věci je do soudního oddělení č. 64 zastaven. Takovýto ničím neodůvodněný postup je libovůlí ze strany soudu, která nemá v právním státě své místo a ani žádné racionální opodstatnění. Mj. Krajský soud v Ostravě, na rozdíl od ostatních prvostupňových správních soudů bezkonkurenčně vévodí statistice co do počtu zrušených rozhodnutí typu Af, tedy správního soudnictví ve věcech finančních. Je tedy zjevné, že touto změnou rozvrhu práce dochází k porušení zásady rovnosti imanentně vlastní soudnímu přezkumu správnímu (§ 36 odst. 1 věta první s. ř. s.), neboť pravděpodobnost, že bude dáno účastníkovi řízení za pravdu, tj. že rozhodnutí stěžovatele bude zrušeno, se tímto výrazně zvýšila.

[19] Žalobce v obsáhlém vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval svou žalobní argumentaci. Uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Podle žalobce nerespektoval stěžovatel právní názor vyjádřený ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Správce daně v odvolacím řízení chybně použil výzvu podle § 89 daňového řádu – postup k odstranění pochybností lze použít pouze před vyměřením daně. Žalobce trvá na tom, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání v říjnu 2017 byla učiněna po prekluzi a byla účelová. Po obdržení tiskopisu správce daně chybně zahájil postup k odstranění pochybností, čímž chtěl účelově obnovit lhůtu pro stanovení daně. Žalobce upozorňuje, že Nejvyšší správní soud výslovně uložil stěžovateli, aby provedl dokazování ohledně skutečné vůle stran při uzavírání komisionářské smlouvy a ve světle

těchto zjištění smlouvu interpretoval a následně dovodil důsledky pro žalobcovu daňovou povinnost. Stěžovatel pro objasnění těchto skutečností neučinil téměř nic. Uzavřenou komisionářskou smlouvu je třeba vykládat podle jejího skutečného obsahu (ve skutečnosti šlo o smlouvu o smlouvě budoucí kupní) a vůle smluvních stran. Žalobce kategoricky odmítá stěžovatelovo tvrzení, že podle komisionářské smlouvy nebylo postupováno. Závěrem žalobce považuje za skandální tvrzení stěžovatele, že změnou rozvrhu práce se zvýšila šance žalobce na zrušení rozhodnutí stěžovatele.

[20] Krajský soud podle žalobce jednoznačně, určitě a srozumitelně vysvětlil, z jakého důvodu považuje nevyslechnutí navrženého svědka E. za zásadní pochybení. Výpověď tohoto svědka nemůže být vzhledem k okolnostem ani v nejmenším považována za nadbytečnou. Svědek by se mohl vyjádřit k celému kontraktnímu procesu mezi žalobcem a EUROFARMS, k okolnostem a důvodům uzavření komisionářské smlouvy, atd. Skutečnost, že v rámci daňového řízení neposkytl kontaktní údaje na p. E., nemůže být žalobci nikterak kladena k tíži. Povinností žalobce nebylo doložit aktuální kontaktní údaje na navrhovaného svědka, ale pouze jednotlivého svědka dostatečně specifikovat, což se stalo. Tvrzení stěžovatele, že by svědek nebyl schopen autenticky vyložit veškeré relevantní pohyby týkající se uzavření komisionářské smlouvy z důvodu časového odstupu (10 let), považuje žalobce za nepřipustné předjímání obsahu výpovědi svědka. Žalobci nelze přičítat k tíži, že nákup akcií společnost EUROFARMS zaúčtovala na základě kupních smluv o úplatném převodu akcií. Žalovaný navíc k jednotlivým důkazním prostředkům zaujímá rozdílný přístup. Předložení komisionářské smlouvy je dostatečným podkladem pro stanovení konkrétní kupní ceny za akcii. Žalobce dále zpochybňuje jednotlivé důvody uvedené v kasační stížnosti, které podle stěžovatele prokazují účelovost komisionářské smlouvy.

[21] Žalobce navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Kasační stížnost splňuje formální náležitosti požadované zákonem (byla podána včas, osobou oprávněnou, za níž jedná zaměstnanec se zákonem požadovaným vzděláním), je přípustná a projednatelná.

[23] Kasační stížnost je důvodná.

IV.a) Námitka porušení práva na zákonného soudce

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou porušení práva na zákonného soudce (důsledkem změny rozvrhu práce). Shledal-li by totiž, že soud byl nesprávně obsazen, nebo že ve věci rozhodoval vyloučený soudce, pozbylo by smyslu zabývat se dalšími kasačními námitkami a rozsudek krajského soudu by musel být bez dalšího zrušen pro naplnění kasačních důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. c) respektive d) s. ř. s.

[25] Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 6. 2016, sp. zn. I. ÚS 2769/15, „[r]ozvrh práce musí obsahovat transparentní předem stanovená obecná pravidla pro určení konkrétního soudce nebo soudců v senátu, kteří ve věci budou rozhodovat, pravidla pro jejich zastupování v případě jejich důvodné krátkodobé absence či podjatosti i pravidla pro přerozdělování věcí pro případ dlouhodobé absence soudce. Tato pravidla se vztahují na prvotní přidělení věci i na případné následné přerozdělení téže věci.“

[26] V projednávané věci předseda soudu vyvěsil informaci o zastavení nápadu soudnímu oddělení 65 Af více než měsíc (bez tří dnů 4 měsíce) před podáním žaloby (srov. změnu rozvrhu práce ze 24. 9. 2018, dostupná na: <https://www.justice.cz/web/krajsky-soud-v-ostrave/47>). Změna rozvrhu práce byla oznámena s dostatečným časovým předstihem. Rozvrh práce pak stanoví konkrétní pravidla pro přidělení napadených věcí jednotlivým soudcům či senátům, o tom v řízení není sporu. Dále nikdo z účastníků řízení nezpochybnil, že proces kreace změny rozvrhu práce proběhl dle § 41 odst. 2 zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů a o změně některých dalších zákonů (zákon o soudech a soudcích).

[27] Stěžovatel však upozorňuje na to, že změnou soudního oddělení došlo ke zvýšení šance žalobce na vítězství, což dovozuje ze statistiky. Problém tak nevidí ve změně rozvrhu práce, ale ve výsledku této změny (přidělení projednávané věci konkrétnímu senátu), který porušuje zásadu rovnosti.

[28] Ačkoliv statistika stěžovatele (kterou soudu nedoložil) zajisté obsahuje cenné údaje, nelze pouze s ohledem na tuto skutečnost přestat přidělovat daňové věci některému ze soudních oddělení (senátů) výše uvedeného soudu. Fakticky by tak došlo k odnětí věci zákonnému soudci. Má-li tedy stěžovatel důvodně za to, že statistika je ovlivněna subjektivním (negativním) přístupem (vztahem) konkrétních soudců a finanční správy obecně, může uplatnit námitku podjatosti. V projednávané věci však stěžovatel výslovně ve vyjádření k žalobě v bodu [53] uvedl, že nenamítá podjatost soudců, kteří budou věc projednávat. Jsou-li ovšem důvodem nepříznivé statistiky objektivní důvody, je na stěžovateli, zda se s tímto ztotožní nebo podá kasační stížnost.

[29] Soud pak neshledává porušení zásady rovnosti bez dalšího v tom, že nezávislí a nestranní soudci mají statisticky různou „bilanci“ zamítavých rozhodnutí vůči orgánům státní správy (žalovanému).

[30] Pro výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal námitku stěžovatele důvodnou.

IV.b) Prekluze

[31] Nejvyšší správní soud připomíná, že v řízení o kasační stížnosti přezkoumává pravomocná rozhodnutí krajských soudů zásadně v mezích a rozsahu řádně uplatněných kasačních námitek (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Rozšiřovat důvody kasační stížnosti nemohou svými podáními osoby, které kasační stížnost nepodaly, a to bez ohledu na to, zda ji měly právo podat. Kasační soud se proto nemůže věnovat přezkumu rozsudku krajského soudu, potažmo rozhodnutí žalovaného, z hlediska argumentů obsažených v obsáhlém vyjádření žalobce ke kasační stížnosti. I přes tuto skutečnost však soud považuje za nutné vyjádřit se k žalobcovu tvrzení, že lhůta pro stanovení daně již uplynula. K případné prekluzi práva stanovit daň totiž musí soud přihlížet i bez řádně uplatněné (kasační, žalobní) námitky z moci úřední (nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, či rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS).

[32] Soud nejdříve rekapituluje relevantní obsah správního spisu. Žalobce podal dne 31. 3. 2010 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009. Dne 23. 5. 2012 jej vyzval správce daně k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009, což zdůvodnil tím, že v rámci své vyhledávací činnosti zjistil,

že žalobce nezahrnul do podaného daňového přiznání příjem z prodeje akcií. Dne 15. 6. 2012 žalobce správci daně sdělil, že dle jeho názoru byl dotčený příjem z prodeje akcií v souladu s čl. II odst. 3 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., od daně z příjmů osvobozen. Není zde proto důvod, pro který by měl dodatečné daňové přiznání podávat.

[33] Následně dne 18. 12. 2013 správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob a příslušné penále. Správce daně daně stanovil tak, že vyšel z údajů uvedených ve smlouvě o převodu cenných papírů, tedy z celkové kupní ceny 16.500.000 Kč za 41 ks akcií, bez uvedení ceny za 1 ks, a proto dle správce daně cena za 1 ks akcie činí 402.439,02 Kč, za 10 ks akcií nabytých po datu 1. 1. 2009 tedy 4.024.390 Kč. Po datu 1. 1. 2009 byla ještě převedena akcie na Ing. V. za 40.000 Kč. Správce daně tak zvýšil příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů o 4.064.390 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal, a trval na tom, že konkrétní ceny akcií jednoznačně vyplývají z komisionářské smlouvy, tedy kupní cena akcií se rovnala kupní ceně akcií, za které daňový subjekt akcie nakoupil od třetích osob. Žalobce poukázal na provázanost komisionářské smlouvy a smlouvy o převodu cenných papírů. Rozhodnutí o odvolání (v pořadí první) vydal žalovaný dne 9. 7. 2014 (žalobci doručeno o den později).

[34] Podle § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[35] Vzhledem k tomu, že v dané věci běh lhůty pro stanovení daně započal ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (tedy do 31. 12. 2010) a současně prekluzivní lhůta neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu (tj. do 1. 1. 2011), je třeba při posuzování plynutí této lhůty aplikovat shora citované přechodné ustanovení daňového řádu.

[36] Z něj vyplývá, že počátek běhu lhůty je v souzené věci nutno posuzovat podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, délka lhůty a právní skutečnosti mající vliv na její běh, které nastaly po účinnosti daňového řádu, se pak posoudí podle příslušných ustanovení daňového řádu.

[37] Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.*

[38] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky.*

[39] Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu *se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k*

a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,

b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně, (...),

d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku (...).

[40] V případě daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 tak v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu počala prekluzivní lhůta běžet dne 31. 12. 2009 a skončit měla (při nenastoupení dalších skutečností ovlivňujících její plynutí) dne 31. 12. 2012. K prodloužení této lhůty o jeden rok došlo nejprve oznámením výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dne 23. 5. 2012. Skutečnost, že tato výzva vedla k doměření daně, a byla tedy způsobilá prekluzivní lhůtu prodloužit, není v nynější fázi řízení sporná. Soud proto k této otázce pouze ve stručnosti odkazuje na závěry obsažené např. v rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 43, č. 3417/2016 Sb. NSS. Oznámením této výzvy byla lhůta prodloužena do 31. 12. 2013. Dne 18. 12. 2013 byl žalobci oznámen dodatečný platební výměr, podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu tak došlo k prodloužení lhůty o další rok, tj. do 31. 12. 2014. Dne 10. 7. 2014 žalovaný žalobci oznámil rozhodnutí o odvolání, čímž byla lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu opětovně prodloužena, a to do 31. 12. 2015. V okamžiku vydání prvního rozhodnutí o odvolání tak z prekluzivní lhůty zbýval 1 rok, pět měsíců a 21 dnů. Z této doby je nutno odečíst dva měsíce, které uplynuly od oznámení rozhodnutí do podání žaloby ke krajskému soudu dne 10. 9. 2014; k tomuto dni tedy z prekluzivní lhůty zbýval 1 rok a 112 dnů.

[41] Podáním žaloby ke krajskému soudu došlo ke stavení prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, resp. § 41 s. ř. s., a to až do právní moci zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, která nastala dne 26. 9. 2017 (s výjimkou čtrnácti dnů mezi právní mocí rozsudku krajského soudu a podáním kasační stížnosti). Poslední den obnovené prekluzivní lhůty tak měl připadnout na 2. 1. 2019. Nové rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 19. 11. 2018 a žalobci oznámeno dne 22. 11. 2018 (a téhož dne nabylo právní moci), tedy v zákonné prekluzivní lhůtě.

[42] Soud tedy shrnuje, že žalobci byla daň pravomocně doměřena před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

IV.c) Hodnocení komisionářských smluv, výslech svědka

[43] Soud se dále věnoval námitkám souvisejícím se skutkovými zjištěními a dokazováním v dané věci.

[44] Podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů se od daně osvobozuje příjem z *prodeje cenných papírů, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji 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.* (...).

[45] Není sporu o tom, že žalobce v roce 2009 prodal 41 kusů akcií společnosti EUROFARMS (kupní smlouva o úplatném převodu cenného papíru ze dne 12. 3. 2009) a 4 ks akcií panu Ing. V. (kupní smlouva o úplatném převodu cenných papírů ze dne 11. 2. 2019). Žalobce byl k 1. 2. 2009 vlastníkem 45 akcií společnosti SALIX MORAVA. Celkem 10 z těchto akcií, nově nabytých v roce 2009, přitom bylo předmětem prodeje společnosti EUROFARMS dne 12. 3. 2009, a 4 z těchto akcií, nově nabytých v roce 2009, byly

předmětem prodeje Ing. V. dne 11. 2. 2019. Z celkového počtu 45 akcií, je sporný prodej 14 kusů akcií, které žalobce vlastnil po dobu kratší než 6 měsíců, a příjem z jejich prodeje tak od daně osvobozen nebyl.

[46] Sporná není ani skutečnost, že v kupní smlouvě o úplatném převodu cenného papíru ze dne 12. 3. 2009 byla sjednána kupní cena všech 41 akcií na částku 16.500.000 Kč, aniž by byla rozlišena cena jednotlivých akcií. Správce daně i stěžovatel vyšli shodně z jednotkové ceny prodaných akcií ve výši 402.439,02 Kč, kterou vypočetli podílem celkové ceny akcií a počtu prodaných akcií. Oproti tomu žalobce tvrdí, že cena každé akcie prodané smlouvou ze dne 12. 3. 2009 nebyla shodná, ale u 10 prodaných akcií, které nabyt v posledním půl roce, činila toliko 40.000 Kč za akcii. Toto tvrzení opíral o komisionářskou smlouvu ze dne 26. 1. 2009, ve které se měl s kupující společností EUROFARMS dohodnout, že mu akcie, které měl po uzavření komisionářské smlouvy nakoupit, prodá za stejnou cenu, za kterou je koupil, což je právě cena ve výši 40.000 Kč za 1 akcii.

[47] Nejvyšší správní soud na tomto místě konstatuje, že žalovaný dostal pokynům obsaženým v předcházejícím zrušujícím rozsudku. Žalovaný stanovil daň na základě dokazování (nikoli na základě pomůcek), odstranil vady řízení související s postupem při získání informací při místním šetření a zabýval se otázkou, jakým způsobem došlo k převodu akcií, tedy zda společnost EUROFARMS nabyla akcie jako komitent „v jednom kroku“ přímo od osob, se kterými žalobce uzavřel smlouvy o převodu cenných papírů, anebo zda vlastnické právo ze smluv s třetími osobami nenabylo, ale nabylo ho „ve dvou krocích“ – třetí osoby převedly akcie na žalobce a ten následně na společnost EUROFARMS. Nutno dodat, že kasační soud řešení této otázky považoval za stěžejní pro závěr o daňové povinnosti žalobce.

[48] Po doplnění dokazování v odvolacím řízení již nyní mezi účastníky řízení není sporu o tom, že k převodu akcií došlo ve dvou krocích, tedy že nejprve nabylo akcie do svého vlastnictví žalobce (na základě smluv uzavřených s jednotlivými akcionáři společnosti SALIX MORAVA) a následně od žalobce společnost EUROFARMS.

[49] Spornou tak nyní zůstává toliko otázka prodejní ceny akcií, tedy za jakou částku společnost EUROFARMS od žalobce 10 ks sporných akcií odkoupila. S touto otázkou souvisí též, zda smluvní strany (tedy žalobce a společnost EUROFARMS) postupovaly podle cenových ujednání obsažených v komisionářské smlouvě, či nikoli.

[50] Krajský soud stěžovateli vytkl, že nepostavil najisto, zda považuje uzavření komisionářské smlouvy za prokázané, či nikoli. Krajský soud poukázal jednak na to, že z rozhodnutí stěžovatele neplyne, co rozumí pod tvrzením, že komisionářská smlouva nebyla „fakticky realizována“. Stěžovatel měl podle krajského soudu „postavit najisto, zda zpochybňuje pravost a obsah těchto smluv, či nikoliv“.

[51] Nejvyšší správní soud se shoduje se stěžovatelem, že závěry krajského soudu vztahující se k dosavadnímu hodnocení komisionářské smlouvy stěžovatelem nejsou správné. Jak stěžovatel připomíná v kasační stížnosti, samotné uzavření komisionářské smlouvy daňové orgány nezpochybňovaly. Tato skutečnost jednoznačně plyne z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí. Stěžovatel se „pravostí“ a obsahem komisionářské smlouvy již podrobně zabýval. Nezpochybnil, že žalobce a společnost EUROFARMS (za níž jednal pan E.) uzavřeli dne 26. 1. 2009 „komisionářskou smlouvu o obstarání koupě cenného papíru“.

[52] Na základě této smlouvy se měl žalobce jako komisionář zavázat, že pro komitenta vlastním jménem a na jeho účet zařídí koupi určených cenných papírů a takto nakoupené akcie následně za stejnou kupní cenu převede na komitenta (srov. čl. I smluv). Smluvní strany se dále dohodly, že akcie budou na komitenta převedeny na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů, v jejímž rámci budou převedeny i některé akcie komisionáře, které vlastnil ke dni podpisu smluv. Kupní cena za akcie nakoupené pro komitenta na základě této smlouvy měla být ve smlouvě o úplatném převodu cenných papírů sjednána ve stejné výši, za jakou tyto akcie nakoupí komisionář pro komitenta.

[53] V kontextu všech dalších zjištění a provedených důkazů pak stěžovatel hodnotil, zda smluvní strany podle těchto komisionářských smluv skutečně postupovaly, tedy smlouvy „fakticky realizovaly“. V této souvislosti nelze souhlasit s krajským soudem, že z rozhodnutí stěžovatele neplyne, co míní pod „faktickou realizací“ smlouvy. Jak Nejvyšší správní soud zdůraznil výše, spornou zůstává pouze otázka kupní ceny 10 kusů akcií prodaných společnosti EUROFARMS a 4 ks akcií prodaných Ing. V. Z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí je zřejmé, že od bodu [24] dále (uvozeného „*předmětem dalšího posouzení byla výše příjmu, který plynul z prodeje těchto akcií*“) se zabýval právě touto spornou otázkou a v tomto kontextu také prováděl hodnocení předložených důkazů, včetně komisionářských smluv. I z dalších částí rozhodnutí je zjevné, že faktickou realizací komisionářských smluv rozuměl stěžovatel právě realizaci smluvních ujednání o kupní ceně akcií. Například v bodu [32] stěžovatel výslovně konstatuje, že „*z předložené kupní smlouvy ani z prohlášení ze dne 20. 1. 2009 nevyplývá postup a realizace transakce dle předložené komisionářské smlouvy, tj. výše uvedené důkazní prostředky neprokázaly prodej akcií za rozdílné ceny za jednotlivé akcie*“, v bodu [63] stěžovatel uvedl, že „*k úhradě akcií došlo na základě kupní smlouvy ze dne 12. 3. 2009 a k realizaci plnění dle komisionářské smlouvy tedy nedošlo*“, v bodu [67] konstatoval, že „*výslech svědka (pana E.) v dané věci mohl pouze prokázat, že smlouva byla sepsána a podepsána osobou oprávněnou, ale faktickou realizaci (rozdílné ceny akcií) by neprokázal*“ atd. Je tedy zjevné, že stěžovatel pod „neprokázáním faktické realizace“ komisionářských smluv rozuměl neprokázání postupu podle cenových ujednání zde uvedených.

[54] Stěžovatel závěr o nerespektování cenových ujednání založil mimo jiné na následujících zjištěních (srov. zejména body 50 a násl. rozhodnutí): v kupní smlouvě ze dne 12. 3. 2009, na jejímž základu společnost EUROFARMS akcie od žalobce nabyla, není obsažen žádný odkaz na komisionářskou smlouvu. Kupní smlouva samotná neobsahuje žádné ustanovení, podle kterého by byla u jednotlivých akcií stanovena různá cena (cena byla v kupní smlouvě uvedena za všech 41 prodávaných akcií bez dalšího rozlišení). Skutečnost, že by měla společnost EUROFARMS koupit některé akcie levněji než jiné, nevyplývá ani z prohlášení ze dne 20. 1. 2009. Společnost EUROFARMS o pořízení akcií neúčtovala podle komisionářské smlouvy (tedy neúčtovala o rozdílných cenách akcií), ale podle smlouvy kupní. Existenci komisionářských smluv v době pořizování akcií či vědomost o nich nepotvrdil finanční ředitel společnosti EUROFARMS, účetní společnosti, projektový manažer ani právníčka, která se na přípravě dokumentů souvisejících s nákupem cenných papírů podílela. Tyto osoby současně nepotvrdily, že by se při pořizování akcií mělo postupovat podle cenových ujednání obsažených v komisionářských smlouvách. Podle Nejvyššího správního soudu ze shora uvedeného vyplývá, že stěžovatel v rozhodnutí předestřel přesvědčivou argumentaci, která řádně odůvodňuje závěr, že komisionářské smlouvy nemohou prokázat rozdílnou prodejní cenu akcií, neboť nebylo

prokázáno, že by smluvní strany postupovaly při koupi akcií podle cenových ujednání obsažených v těchto smlouvách.

[55] Nutno zdůraznit, že to byl právě žalobce, koho tížilo důkazní břemeno stran prokázání rozdílných cen akcií. K prokázání této skutečnosti však předložil pouze komisionářskou smlouvu, resp. poukázal na cenové ujednání v ní obsažené. Ničím však již neprokázal, že smluvní strany tato cenová ujednání při prodeji akcií skutečně respektovaly, přičemž důkazy provedené daňovými orgány a z nich vyplývající skutková zjištění svědčí o tom, že k naplnění těchto ujednání nedošlo a všechny akcie byly prodány jako „balík“ za jednotnou cenu. Nejvyšší správní soud nad rámec dodává, že bylo na žalobci, aby si zajistil dostatečnou sadu důkazů prokazujících jeho tvrzení o rozdílné kupní ceně akcií, např. tím, aby trval na výslovném ujednání o rozdílné kupní ceně v kupní smlouvě ze dne 12. 3. 2009, jak ostatně předpokládala komisionářská smlouva.

[56] S ohledem na shora uvedené nemůže obstát ani závěr krajského soudu o nezákonnosti stěžovatelova rozhodnutí z důvodu neprovedení výsledku svědka E. (jednatele, který za společnost EUROFARMS podepsal komisionářské smlouvy). Podle krajského soudu žalovaný nepřipustně předjímal neúčelnost výpovědi svědka dříve, než jeho výslech provedl, a z obsahu spisu a zejména z odůvodnění napadeného rozhodnutí přitom nevyplývá jednoznačně, že by výslech svědka E. byl bez dalšího nadbytečný. Podle krajského soudu bude třeba svědka E. vyslechnout za účelem posouzení otázky, zda došlo k uzavření komisionářských smluv.

[57] Jak Nejvyšší správní soud zhodnotil výše, daňové orgány uzavření komisionářských smluv nezpochybňovaly. Najisto bylo postaveno též, že prodej akcií proběhl ve „dvou krocích“. Soud proto považuje za důvodnou stěžovatelovu námitku, že výslech svědka E., který měl vést k objasnění těchto skutečností (uzavření komisionářských smluv a průběh obchodní transakce), je při aktuálně zjištěném skutkovém stavu nadbytečný.

[58] S krajským soudem lze souhlasit v tom, že správce daně nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, a to tehdy, pokud jsou pro rozhodnutí věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (srov. např. rozsudek ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 – 71). Současně je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhu na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Správce daně není oprávněn bez dalšího předem paušálně odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Rozhodující pro posouzení (ne)potřebnosti či (ne)zbytnosti opatřit a provést navrhovaný důkaz je zpravidla konkrétní důkazní situace, tedy stav dosažení úplnosti a správnosti skutkových zjištění. Jinými slovy, je-li dokazovaná skutečnost dostatečně prokázána jinými již provedenými důkazy nebo netýká-li se důkazní návrh této skutečnosti, je-li zjevné, že důkazní prostředek není způsobilý skutečnost prokázat, není-li dokazování v navrhovaném rozsahu a obsahu vůbec potřebné apod.

[59] Nejvyšší správní soud má za to, že se daňové orgány nezákonnosti spočívající v nepřipustném předjímaní výpovědi svědka nedopustily. Neprovedení výsledku svědka odůvodnily jeho nadbytečností a neúčelností. Konstatovaly (srov. zejména bod 59 rozhodnutí žalovaného), že výslech svědka E. nemohl prokázat požadované skutečnosti, tj. rozdílnou prodejní cenu za jednotlivé akcie. Stěžovatel připomněl, že samotné uzavření

komisionářské smlouvy panem E. nerozporoval. Výsledkem svědka E. by nemohla být prokázána prodejní cena jednotlivých akcií, neboť tyto skutečnosti nejsou uvedeny v předložené kupní smlouvě ani v účetnictví společnosti EUROFARMS. Podle stěžovatele je tak výslech tohoto svědka neúčelný, protože postrádá smysl dokazovat věci známé, které správce daně nezpochybňoval.

[60] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, že provedení výsledku svědka E. stran objasnění kontraktačního procesu a skutečné vůle stran při uzavírání komisionářských smluv by bylo nadbytečným. I kdyby tento svědek potvrdil, že vůlí stran bylo prodat akcie obstarané stěžovatelem společnosti EUROFARMS za cenu, za kterou je žalobce koupil, neměla by taková zjištění žádný důkazní potenciál ve vztahu k otázce, za jakou cenu byly tyto akcie skutečně prodány.

V. Závěr a náklady řízení

[61] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Vyjde tedy ze skutečnosti, že stěžovatel již komisionářskou smlouvu řádně hodnotil a dospěl k závěru, že neprokazuje žalobcovo tvrzení stran odlišné ceny akcií prodaných společnosti EUROFARMS na základě smlouvy ze dne 12. 3. 2009 a že stěžovatel přezkoumatelně zdůvodnil, proč považuje výslech svědka E. za nadbytečný.

[62] V dalším řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. března 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu