



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobce: **Ing. V. N.**, zastoupený 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 26. 2. 2018, čj. 9227/18/5200-10422-711621, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 7. 8. 2019, čj. 65 Af 29/2018-48,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 7. 8. 2019, čj. 65 Af 29/2018-48, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 12. 2013, čj. 1742325/13/3107-24802-801179, žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2009 daň z příjmů fyzických osob ve výši 543 855 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 108 771 Kč. Důvodem pro doměření daně bylo navýšení daňového základu žalobce o jeho příjmy z prodeje 10 akcií společnosti SALIX MORAVA a. s., které žalobce v rozhodném zdaňovacím období prodal společnosti EUROFARMS 2008, s. r. o. Odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 7. 2014, čj. 17973/14/5000-14102-702767, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Žalobce napadl naposledy uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci (dále „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 25. 4. 2016, čj. 65 Af 32/2014-90, zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud

následně zrušil rozsudkem ze dne 26. 1. 2017, čj. 10 Afs 142/2016-40, jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a shledal pochybení správce daně při místním šetření. Uvedl, že klíčové v dalším řízení bude zjistit, 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 nenabyla, ale nabyla ho „ve dvou krocích“ (pokud by třetí osoby převedly akcie na žalobce a ten následně na EUROFARMS). Právě tento druhý krok by dal podle citovaného zrušujícího rozsudku vzniknout žalobcově daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud dále 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 nabyl od třetích osob, nabyl rovnou na účet společnosti EUROFARMS. Z faktu, že žalobce následně uzavřel se společností EUROFARMS smlouvu o úplatném převodu akcií nelze automaticky usuzovat, že daná společnost nenabyla vlastnictví 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 skutečné vůle stran při uzavírání „komisionářské smlouvy o obstarání koupě cenného papíru“, ve světle těchto zjištění tuto smlouvu interpretoval a následně z toho teprve dovozoval důsledky pro žalobcovu daňovou povinnost.

[3] Žalovaný po doplnění odvolacího řízení ve věci opětovně rozhodl v záhlaví uvedeným rozhodnutím tak, že odvolání opět zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Toto rozhodnutí napadl žalobce opětovně žalobou u krajského soudu, který ji shledal důvodnou a v záhlaví označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k tomu, že žalovaný vyhodnotil provedené důkazy nedostatečně a dospěl k nedostatečným závěrům. Předně není z rozhodnutí zřejmé, co si žalovaný představuje pod pojmem „faktická realizace“ komisionářské smlouvy (resp. postup podle této smlouvy) uzavřené dne 26. 1. 2009 mezi žalobcem a společností EUROFARMS, kterou údajně žalobce neprokázal. Přestože rozhodnutí podle krajského soudu obsahuje náznaky zpochybňující uzavření komisionářské smlouvy či její skutečný obsah, její pravost či obsah výslovně nezpochybňuje. To plyne i ze skutečnosti, že v jiných částech rozhodnutí naopak žalovaný uzavření této smlouvy nerozporuje. Potom ale nelze tuto smlouvu při výkladu vůle stran ve smlouvě o úplatném převodu cenných papírů pominout s odkazem na to, že se podle ní nepostupovalo, ale je třeba její faktický obsah vyhodnotit v souvislosti s ostatními provedenými důkazy. Za zásadní pochybení dále krajský soud považoval pochybení žalovaného při vyhodnocení důkazního návrhu na provedení výslechu svědka E., který v rozhodné době jménem společnosti EUROFARMS komisionářskou smlouvu podepisoval. Jednalo se tedy o významného svědka a správce daně nebyl oprávněn předem odmítnout provedení jeho výslechu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností. Takový postup totiž představuje hodnocení důkazu před jeho provedením, a tedy nepřipustné předjímání neúčelnost výpovědi svědka. Z obsahu správního spisu podle krajského soudu neplyne, že by daný výslech svědka byl bez dalšího nadbytečný, neboť může sloužit k prokázání uzavření komisionářské smlouvy a jejího skutečného obsahu.

II. Obsah kasační stížnosti

pokračování

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. 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 tedy účelově vytvořena pouze pro to, aby nemusel být aplikován šestiměsíční časový test, a žalobci by tak vůbec nevznikla daňová povinnost. Ve správním řízení však bylo prokázáno, že pojmové znaky komisionářské smlouvy byly fakticky zcela popřeny, neboť žalobce předmětné akcie sám nabyt, a až následně je prodal společnosti EUROFARMS. To sám žalobce připustil s odůvodněním, že cena za „přeprodané akcie“ zůstala s ohledem na komisionářskou smlouvu pro obě transakce shodná. Žalobce prodal celkem 28 kusu akcií, přičemž u 18 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. Závěr o účelovém uzavření komisionářské smlouvy se kromě zjištění o „dvoufázovém“ převodu akcií dále opírá o zjištění o personálním propojení pana E. a žalobce mezi společnostmi EUROFARMS a SALIX MORAVA, odlišnou cenu předmětných akcií oproti dříve prodaným 18 akciím a oproti ceně stejných akcií, za niž je v téže době společnosti EUROFARMS prodávali Ing. V. a Ing. N. (jimž správce daně rovněž vyměřil dodatečný platební výměr). Dále stěžovatel poukázal na skutečnost, že o komisionářské smlouvě se nijak nezmiňuje smlouva o úplatném převodu předmětných akcií mezi žalobcem a EUROFARMS, ani nebyla její existence uvedena při místním šetření provedeném dne 14. 7. 2009 u společnosti EUROFARMS, z jejíchž účetních knih z rozhodného období navíc plyne, že nabytí cenných papírů účtovala na základě kupní smlouvy. O existenci komisionářské smlouvy navíc nevěděl ani finanční ředitel EUROFARMS, který byl v té době jedním z jednatelů společnosti, ani účetní, projektový manažer či její právnička. Komisionářská smlouva nadto ani nestanoví úplatu žalobci za obstarání věci.

[5] Stěžovatel dále poukazuje na to, že výtky krajského soudu ohledně neprovedení svědecké výpovědi pana E. nejsou zcela konzistentní. Stěžovatel trvá na tom, že návrh na provedení jeho výpovědi byl nadbytečný, a tedy i s ohledem na judikaturu správních soudů a Ústavního soudu bylo možno tento návrh nepřipustit. 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. Žalobce nadto v průběhu celého daňového řízení neposkytl kontaktní údaje na pana E., ačkoli má povinnost tak učinit. Stěžovatel dále zdůraznil, že od uzavření komisionářské smlouvy i smlouvy o úplatném převodu cenných papírů uplynulo více než deset let. Jen stěží si lze představit, že by svědek byl schopen autenticky vyložit veškeré tehdejší pohnutky tykající se komisionářské smlouvy. Stěžovatel na závěr kasační stížnosti zmínil, že ve věci proběhlo rovněž i trestní řízení, v němž byli žalobce, Ing. V. a Ing. N. pravomocně shledáni vinnými a odsouzeni za zločin krácení daně, poplatné a podobné povinné platby k podmíněnému trestu odnětí svobody. V následné replice stěžovatel poté doplnil, že Nejvyšší soud usnesením ze dne 18. 9. 2019, čj. 7 Tdo 922/2019-1306, odmítl dovolání všech tří odsouzených (tedy i žalobce), přičemž Nejvyšší soud uvedl, že neprovedení výslechu pana

E. trestními soudy nepředstavovalo v dané věci opomenutí důkazu ve smyslu judikatury Ústavního soudu.

[6] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval žalobní argumentaci a uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Stěžovatel nerespektoval právní názor vyjádřený ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Správce daně v odvolacím řízení chybně použil vyzvu podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“), neboť postup k odstranění pochybností lze použít pouze před vyměřením daně. Výzva správce daně k podání dodatečného daňového přiznání v květnu 2017 navíc byla učiněna až po prekluzi a byla účelová. Žalobce dále upozornil, že Nejvyšší správní soud výslovně uložil stěžovateli, aby provedl dokazování ohledně skutečné vůle stran při uzavírání komisionářské smlouvy, 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 odmítl stěžovatelovo tvrzení, že podle komisionářské smlouvy nebylo postupováno či že by vznikla pouze ve snaze vyhnout se daňové povinnosti. Dodal, že žádný právní předpis nebrání tomu, aby se se společností EUROFARMS domluvil, že nakoupí akcie minoritních akcionářů, které této společnosti prodá za stejnou cenu. 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 kontraktačnímu procesu mezi žalobcem a EUROFARMS, k okolnostem a důvodům uzavření komisionářské smlouvy atd. Výslech tohoto svědka je klíčový, neboť byl jedinou oprávněnou osobou podepisovat za EUROFARMS smluvní dokumenty, a společně s žalobcem je tedy jediným, kdo může ve věci ozřejmit rozhodné skutečnosti. Pan E. byl navíc v rozhodné době jediným jednatelem EUROFARMS, neboť stěžovatelem uváděný finanční ředitel se jím stal až v den podpisu smlouvy o prodeji akcií mezi žalobcem a touto společností. Žalobci nemůže být kladena k tíži skutečnost, že v rámci daňového řízení neposkytl kontaktní údaje na pana E., neboť jeho povinností bylo pouze jej dostatečně specifikovat, nikoliv doložit aktuální kontaktní údaje. Tvrzení stěžovatele, že by svědek nebyl schopen autenticky vyložit veškeré relevantní pohnutky týkající se uzavření komisionářské smlouvy z důvodu časového odstupu, považuje žalobce za nepřípustné předjímání obsahu výpovědi svědka. Žalobci nelze přičítat k tíži, že nákup akcií společnost EUROFARMS zaúčtovala na základě kupních smluv o úplatném převodu akcií. Žádný právní předpis navíc nezakazuje, aby si smluvní strany při prodeji většího množství akcií sjednaly odlišnou cenu pro jednotlivé akcie.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[9] Nejvyšší správní soud zkraje předesílá, že skutkově v podstatě totožnými a spolu souvisejícími věcmi (týkajícími se výše již zmíněného Ing. V. a Ing. N.) se již zabýval v rozsudcích ze dne 30. 3. 2020, čj. 1 Afs 238/2019-33, a ze dne 31. 3. 2020, čj. 1 Afs 328/2019-38. Závěry krajského soudu v rozsudcích ve věcech uvedených účastníků, argumentace stěžovatele uplatněná v kasačních stížnostech i vyjádření žalobců ke kasačním stížnostem se ve své podstatě nikterak neliší. V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od svých dřívějších závěrů odchýlit, přičemž v podrobnostech lze odkázat na úplné odůvodnění uvedených rozsudků.

[10] Pro nyní projednávanou věc je především rozhodné, že žalobce nabyt do vlastnictví 28 akcií SALIX MORAVA, a následně je převedl na společnost EUROFARMS. Jelikož v případě 10 z těchto akcií nebyl splněn šestiměsíční test pro osvobození od daně z příjmu podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „ZDP“), správce daně žalobci dodatečně doměřil daň z příjmu z jejich prodeje (neboť ten ji sám netvrdil). Nesporné je i to, že žalobce a EUROFARMS uzavřeli dne 12. 3. 2009 kupní smlouvu o úplném převodu 28 akcií za celkovou kupní cenu 11 300 000 Kč, která neobsahovala ujednání o ceně jednotlivých akcií. Správce daně i stěžovatel vyšli shodně z jednotkové ceny prodaných akcií ve výši 403 571,43 Kč, kterou vypočetli podílem celkové ceny akcií a počtu prodaných akcií. Oproti tomu žalobce tvrdí, že cena každé akcie prodané kupní smlouvou nebyla shodná, ale u 10 prodaných akcií, které nabyt v posledním půl roce, činila toliko 40 000 Kč za akcii (v případě 1 akcie od pana P. S. 50 000 Kč za akcii). Toto tvrzení opíral o komisionářskou smlouvu, 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 40 000 Kč (resp. 50 000 Kč).

[11] Nejvyšší správní soud na tomto místě konstatuje, že stěžovatel dostal pokynům obsaženým v předcházejícím zrušujícím rozsudku. Stanovil daň na základě dokazování (nikoli na základě pomůcek), odstranil vady řízení související s postupem při získání informací při místním šetření a zabýval se i otázkou, jakým způsobem došlo k převodu akcií, tedy zda společnost EUROFARMS nabyt 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 nenabyt, ale nabyt ho „ve dvou krocích“ – třetí osoby převedly akcie na žalobce, který je následně převedl na EUROFARMS. Nutno dodat, že Nejvyšší správní soud považoval řešení této otázky za stěžejní pro závěr o daňové povinnosti žalobce. 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 nabyt akcie do svého vlastnictví žalobce (na základě smluv uzavřených s jednotlivými akcionáři SALIX MORAVA), a od něj je následně nabyt společnost EUROFARMS. Spornou tak nyní zůstává toliko otázka prodejní ceny akcií, tedy za jakou částku společnost EUROFARMS od žalobce 10 ks sporných akcií odkoupila. S tím souvisí i posouzení, zda smluvní strany (tedy žalobce a společnost EUROFARMS) postupovaly podle cenových ujednání obsažených v komisionářské smlouvě, či nikoli.

[12] 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. 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, což jednoznačně plyne z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí. Stěžovatel se „pravostí“ a obsahem komisionářské smlouvy podrobně zabýval. Popsal, že žalobce a společnost EUROFARMS (za níž jednal pan E.) uzavřeli dne 26. 1. 2009 komisionářskou smlouvu, na jejímž základě se žalobce jako komisionář zavázal, že pro komitenta vlastním jménem a na jeho účet zařídí koupi určených cenných papírů, a takto nakoupené akcie na něj následně za stejnou kupní cenu převede. 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, sporným zůstává pouze posouzení kupní ceny 10 kusů akcií prodaných společností EUROFARMS. Z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí je zřejmé, že se zabýval právě touto otázkou a v tomto kontextu také prováděl hodnocení předložených důkazů, a to včetně komisionářské smlouvy. I z dalších částí rozhodnutí je zjevné, že faktickou realizací komisionářské smlouvy rozuměl stěžovatel právě realizaci smluvních ujednání o kupní ceně akcií. V tomto směru stěžovatel v napadeném rozhodnutí mj. popsal, že *„k úhradě akcií došlo na základě kupní smlouvy ze dne 12. 3. 2009, a k realizaci plnění dle komisionářské smlouvy tedy nedošlo,“* k čemuž dodal, 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.“* Závěr o nerespektování cenových ujednání komisionářské smlouvy (prodej 10 ks sporných akcií za cenu, za niž je žalobce koupil) založil stěžovatel na podrobných zjištěních, která zopakoval v kasační stížnosti. Jak dále uvedl Nejvyšší správní soud ve výše označených souvisejících rozsudcích čj. 1 Afs 238/2019-33 a čj. 1 Afs 328/2019-38, důkazní břemeno stran prokázání rozdílných cen akcií v dané věci tížilo žalobce. Ten však k prokázání této skutečnosti předložil pouze komisionářskou smlouvu, resp. poukázal na cenové ujednání v ní obsažená. 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 naopak prodány jako „balík“ za jednotnou cenu. Nejvyšší správní soud nad rámec dodává, že bylo na žalobci, aby si zajistil dostatečnou sadu důkazů prokazující 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.

[13] S ohledem na shora uvedené nemůže obstát ani závěr krajského soudu o nezákonnosti stěžovatelova rozhodnutí z důvodu neprovedení výslechu svědka E. (jednatele, který za společnost EUROFARMS podepsal komisionářskou smlouvu). Podle krajského soudu stěžovatel nepřipustně předjímal neúčelnost vypovědi svědka dříve, než jeho výslech provedl, a zároveň z obsahu spisu nevyplývá, že by jeho výslech byl bez dalšího nadbytečný. Jak Nejvyšší správní soud zhodnotil výše, daňové orgány postavily najisto, že prodej akcií proběhl ve „dvou krocích“. Proto považuje za důvodnou stěžovatelovu námitku, že výslech svědka E., který měl podle krajského soudu vést k objasnění uzavření komisionářské smlouvy a průběhu obchodní transakce, je při aktuálně

pokračování

zjištěném skutkovém stavu nadbytečný. S krajským soudem lze souhlasit v tom, že správce daně není oprávněn bez dalšího předem paušálně odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností. Tím by totiž hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, čímž by postupoval v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Rozhodující pro posouzení (ne)potřebnosti či (ne)zbytnosti opatřit a provést navrhovaný důkaz však zpravidla je konkrétní důkazní situace, tedy stav dosažení úplnosti a správnosti skutkových zjištění. Jinými slovy, důkaz není třeba provádět, pokud je dokazovaná skutečnost dostatečně prokázána jinými již provedenými důkazy, netyká-li se důkazní návrh této skutečnosti, je-li zjevné, že důkazní prostředek není způsobilý danou skutečnost prokázat anebo není-li dokazování v navrhovaném rozsahu a obsahu vůbec potřebné.

[14] Nejvyšší správní soud má za to, že se daňové orgány nezákonnosti spočívající v nepřipustném předjímání výpovědi svědka nedopustily a její neprovedení odůvodnily nadbytečností takového postupu. Stěžovatel výslovně konstatoval, že výslech svědka E. nemohl prokázat požadované skutečnosti, tj. rozdílnou prodejní cenu za jednotlivé akcie. Byl by tak neúčelný, neboť postrádá smysl dokazovat skutečnosti, které daňové orgány ve věci nezpochybňovaly (uzavření komisionářské smlouvy panem E.). Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem stěžovatele ztotožňuje. I kdyby svědek E. potvrdil, že vůlí smluvních stran bylo prodat akcie obstarané žalobcem společností EUROFARMS za cenu, za kterou je sám koupil, neměla by taková zjištění žádný důkazní potenciál ve vztahu k rozhodné otázce, za jakou cenu byly tyto akcie skutečně prodány.

[15] K námitce žalobce vznesené ve vyjádření ke kasační stížnosti ohledně prekluze doměření daňové povinnosti Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že k prekluzi (k níž jsou soudy povinny přihlížet *ex officio*) v dané věci nedošlo. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 23. 5. 2012 byla žalobci doručena v průběhu tříleté prekluzivní lhůty, která počala běžet 31. 12. 2009 (§ 264 odst. 4 daňového řádu ve spojení s § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní a poplatků“) a původně měla uplynout 31. 12. 2012. Výzvou k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 23. 5. 2012 došlo v souladu s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu k prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok, a lhůta tak měla nově uplynout dne 31. 12. 2013. Ještě před uplynutím této lhůty byl žalobci dne 18. 12. 2013 oznámen dodatečný platební výměr, kterým došlo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k dalšímu prodloužení lhůty do 31. 12. 2014 a doručením odvolacího rozhodnutí ze dne 9. 7. 2014 (které bylo následně zrušeno zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu) až do 31. 12. 2015 (§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu). Běh této lhůty byl následně s ohledem na podání žaloby ze dne 10. 9. 2014 přerušen (§ 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, resp. § 41 s. ř. s.) až do právní moci zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu (s výjimkou krátkého obnovení běhu lhůty mezi nabytím právní moci původního rozsudku krajského soudu a podání kasační stížnosti žalobcem) dne 14. 2. 2017, po němž byl běh lhůty znovu obnoven, a prekluze tak měla nově nastat v červnu 2018. Nové rozhodnutí žalovaného (projednávané před krajským soudem v tomto řízení) bylo vydáno dne 26. 2. 2018 a žalobci bylo doručeno fikcí dne 8. 3. 2018, tedy v zákonné prekluzivní lhůtě. Jelikož se touto otázkou zabýval již krajský soud v napadeném rozsudku a Nejvyšší správní soud se s jeho posouzením ztotožňuje, lze na něj ve zbytku v tomto směru odkázat (stejně jako na podrobné závěry popsané v již citovaných souvisejících rozsudcích čj. 1 Afs 238/2019-33 a čj. 1 Afs 328/2019-38).

IV. Závěr a náklady řízení

[16] 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, přičemž dospěl k závěru, že tato smlouva neprokazuje žalobcovo tvrzení stran odlišné ceny akcií prodaných společností EUROFARMS na základě smlouvy ze dne 12. 3. 2009 a že stěžovatel přezkoumatelně zdůvodnil, proč považuje výslech svědka E. za nadbytečný.

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 16. prosince 2020

Milan Podhrázský
předseda senátu