



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobce: **Ing. R. M.**
bytem X

zastoupený společností GT Tax a.s.
sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 4. 9. 2019, č. j. 36345/19/5100-31461-701836,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 4. 11. 2019 domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byl změněn platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 9. 2018, č. j. 4251491/18/2125-70462-202698 (dále jen

„platební výměr“), tak, že žalobci byla vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 6 325 428 Kč. V ostatním byl platební výměr ponechán beze změny. Důvodem vyměření daně bylo zjištění, že žalobce nesplnil podmínky pro osvobození od daně podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 275/2012 Sb. (dále jen „zákon o trojdani“).

Obsah správního spisu

2. Ze správního spisu plyne, že dne 29. 10. 2012 rozhodl žalobce jako jediný akcionář společnosti CINITIA a.s. (nyní M Invest Group, a.s.), IČO: 24315699, sídlem Na Maninách 1620/6, Praha (dále jen „M Invest Group“ nebo „rozdělovaná společnost“) v působnosti její valné hromady o schválení předmětu nepeněžitěho vkladu na zvýšení základního kapitálu M Invest Group, který byl tvořen 22 nemovitými věcmi ve vlastnictví žalobce nacházejícími se v k. ú. V. zapsanými na listu vlastnictví č. X v celkové hodnotě určené znaleckým posudkem ve výši 210 865 000 Kč, a o zvýšení základního kapitálu na částku 212 800 000 Kč (rozdíl mezi hodnotou nepeněžitěho vkladu a částkou, která se započítává na vklad zvyšující základní kapitál, byl označen jako emisní ážio). Na zvýšení základního kapitálu bylo upsáno 2 108 kusů kmenových akcií na majitele v listinné podobě o jmenovité hodnotě 100 000 Kč, které nabyl žalobce. O tomto právním jednání byl sepsán notářský zápis zástupkyní Mgr. M., notářky v Š., ze dne 29. 10. 2012, sp. zn. N 659/2012, NZ 628/2012. Smlouvou o vkladu části podniku ze dne 31. 10. 2012 žalobce vložil nemovité věci do základního kapitálu společnosti M Invest Group s právními účinky vkladu práva do katastru nemovitostí ke dni 19. 11. 2012.
3. Dne 6. 3. 2013 podal žalobce přiznání k dani z převodu nemovitostí (dále jen „daňové přiznání“), v němž uplatnil nárok na osvobození od daně podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani.
4. Valná hromada společnosti M Invest Group dne 15. 4. 2013 rozhodla o snížení základního kapitálu na částku 127 000 000 Kč. Dne 2. 12. 2013 rozhodla valná hromada společnosti M Invest Group o změně formy 1 270 ks kmenových akcií na majitele na listinné akcie znějící na jméno, o čemž byl sepsán notářský zápis zástupkyní Mgr. M., notářky v Š., ze dne 25. 10. 2012, sp. zn. N 628/2013, NZ 568/2013. Jako akcionáři byly v příloze notářského zápisu uvedeni žalobce, vlastníci 1 064 ks akcií, a jeho synové Ing. J. a Ing. L. M., oba vlastníci po 103 ks akcií.
5. Dne 8. 8. 2016 byl vypracován Projekt rozdělení M Invest Group a VTP, a.s. [nyní Group Invest, a.s., IČO: 26174197, sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha (dále jen „nástupnická společnost“)], jehož předmětem bylo odštěpení části jmění společnosti M Invest Group a sloučení takto odštěpené části s nástupnickou společností. Podle projektu rozdělení by důsledku přeměny přešla část jmění společnosti M Invest Group (mj. 16 z výše uvedených nemovitých věcí) na nástupnickou společnost. V projektu rozdělení jsou jako akcionáři společnosti M Invest Group uvedeni pouze Ing. L. M. a Ing. J. M., každý z nich vlastníci 635 kusů akcií, které dohromady představují 100 % základního kapitálu společnosti. Žalobce je uveden jako jediný akcionář nástupnické společnosti. Projekt přeměny žalobce podepsal jako člen statutárních orgánů rozdělované i nástupnické společnosti. V důsledku přeměny došlo ke snížení základního kapitálu společnosti M Invest Group na částku 100 000 000 Kč, a rovněž ke vzetí 270 kusů kmenových akcií M Invest Group z oběhu.

6. Dne 17. 10. 2016 se konala valná hromada společnosti M Invest Group, o jejímž průběhu byl pořízen notářský zápis zástupkyní Mgr. M., notářky v Šumperku, sp. zn. N 514/2016, NZ 598/2016 (dále jen „notářský zápis o přeměně“). Valná hromada rozhodla většinou 100 % hlasů o schválení projektu rozdělení. Přílohou notářského zápisu je listina přítomných akcionářů, kde jsou jako akcionáři společnosti M Invest Group uvedeni pouze Ing. L. M. a Ing. J. M. (každý vlastníci 635 kusů akcií) zastoupení na základě plné moci Mgr. K. N. Dále jsou přílohou dvě plné moci s úředně ověřenými podpisy Ing. L. M. a Ing. J. M. jako akcionářů společnosti M Invest Group udělené Mgr. K. N. k jejich zastupování na valné hromadě. V notářském zápise se mj. v bodě 3 uvádí, že způsobilost valné hromady k přijetí předmětného rozhodnutí byla zjištěna „z citovaného výpisu z obchodního rejstříku, z citovaných stanov Společnosti, z listiny přítomných, ze seznamu akcionářů k dnešnímu dni a z prohlášení Mgr. K. N., že při zahájení valné hromady byli přítomni akcionáři vlastníci akcie, jejichž jmenovitá hodnota přesahuje 30 % (slovy: třicet procent) základního kapitálu Společnosti, a valná hromada je usnášeníschopná.“ V bodě 5 je uvedeno, že „[z]působilost řádné valné hromady k přijetí předmětného rozhodnutí byla rovněž potvrzena prohlášením předsedy valné hromady Mgr. K. N., který prohlásil, že jsou **přítomni akcionáři mající akcie, jejichž jmenovitá hodnota představuje úhrnem 100 % (slovy: jedno sto procent) základního kapitálu, kteří dle Článku 17 odst. 2. stanov Společnosti disponují celkem 1 270 (slovy: jeden tisíce dvě stě sedmdesát) hlasy**“ (důraz doplněn soudem). V notářském zápise se dále v bodě 6 písm. j) a k) uvádí, že Mgr. K. N. prohlásil, že se *oba akcionáři vzdali nebo upustili od uplatnění některých akcionářských práv, která akcionářům náleží v průběhu přeměny společnosti.*
7. Součástí správního spisu je rovněž notářský zápis ze dne 17. 10. 2016, sp. zn. N 515/2016, NZ 599/2016, o rozhodnutí žalobce jako jediného akcionáře při výkonu působnosti valné hromady nástupnické společnosti, jímž byl schválen projekt rozdělení. Přílohou je plná moc s úředně ověřeným podpisem žalobce zmocňující Mgr. K. N. k zastupování žalobce na valné hromadě nástupnické společnosti.
8. Výzvou z 25. 4. 2017 správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečnosti, že trvá jeho účast ve společnosti M Invest Group. Ve výzvě je uvedeno, že trvání účasti v akciové společnosti lze prokázat vlastnictvím alespoň jedné akcie a doložením účasti na schůzi akcionářů. Žalobce předložil správci daně zápis z valné hromady M Invest Group ze dne 31. 3. 2017 a výpis ze seznamu akcionářů k témuž dni, dle kterého žalobce vlastnil 200 ks akcií, Ing. L. M. a Ing. J. M. vlastnili každý po 400 ks akcií.
9. Druhou výzvou ze dne 13. 9. 2017 byl žalobce vyzván k předložení akcií společnosti M Invest Group, jež vlastní. Žalobce na tuto výzvu předložil správci daně hromadnou listinu emitovanou dne 31. 3. 2017 nahrazující celkem 200 kusů kmenových akcií na jméno žalobce ve jmenovité hodnotě 100 000 Kč, emitovaných dne 1. 11. 2016. Dále dne 19. 10. 2017 předložil zápisy z valných hromad M Invest Group (konaných ve dnech 30. 6. 2014, 30. 6. 2015 a 4. 7. 2016) a výpis ze seznamu akcionářů ke dni 18. 10. 2016, dle kterých žalobce vlastnil 1064 ks akcií, Ing. L. M. a Ing. J. M. vlastnili každý 103 ks akcií.
10. Správce daně vydal dne 20. 11. 2017 další výzvu, v níž uvedl, že mu vznikly pochybnosti o nepřetržité účasti žalobce ve společnosti M Invest Group, neboť z projektu rozdělení a notářského zápisu o přeměně plyne, že v období od 4. 7. 2016, kdy byl ještě prokazatelně akcionářem, do 8. 8. 2016, kdy byl vyhotoven projekt rozdělení, žalobcova účast ve společnosti M Invest Group zanikla, neboť v obou listinách jsou jako akcionáři uvedeni pouze Ing. L. a Ing. J. M. Žalobce byl znovu vyzván, aby odstranil vzniklé pochybnosti a

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

prokázal, že jeho účast ve společnosti M Invest Group trvá nepřetržitě, tedy i v době mezi 4. 7. a 17. 10. 2016.

11. Žalobce odpověděl na výzvu správce daně podáním ze dne 20. 11. 2017, v němž uvedl, že nikdy nepřestal být akcionářem společnosti M Invest Group. Společnost se účastnila přeměny, k níž dali podnět jeho dva synové. Vzhledem k žalobcovu věku a momentálnímu zdravotnímu stavu šlo pro žalobce o komplikovaný a zdlouhavý proces, kterému se nechtěl a nemohl osobně věnovat. Uzavřel proto s oběma syny komisionářské smlouvy, jejichž předmětem byl výkon práv z akcií, které vlastnil a stále částečně vlastní. Synové na základě smluv vykonávali akcionářská práva vlastním jménem, avšak na účet žalobce. Z tohoto důvodu nemohl být žalobce uveden v seznamu akcionářů přítomných na valné hromadě M Invest Group schvalující přeměnu společnosti. Nic z toho však nemělo za následek změnu vlastníka akcií. Současně žalobce předložil dvě komisionářské smlouvy ze dne 2. 6. 2016 uzavřené mezi ním jako komitentem a Ing. L. a Ing. J. M. jako komisionáři. Ve smlouvách se uvádí, že žalobce je vlastníkem 1 064 ks akcií M Invest Group a vzhledem k tomu, že rozdělení představuje komplikovaný proces trvající několik týdnů, má komitent zájem pověřit komisionáře, aby svým jménem, avšak na účet komitenta vykonávali v souvislosti s rozdělením společnosti akcionářská práva bez toho, aby komitent pozbyl vlastnické právo k akciím. Každý z komisionářů se ve smlouvách zavázal vykonávat pro komitenta vlastním jménem, avšak na jeho účet akcionářská práva k 532 ks akcií společnosti vydaným jako listinný cenný papír na jméno. Výslovně bylo sjednáno, že komisionáři jsou povinni se účastnit a hlasovat na valné hromadě M Invest Group, na které dojde ke schválení přeměny, jakož i dalších souvisejících rozhodnutích. Obě smlouvy byly sjednány jako bezúplatné.
12. Výzvou ze dne 23. 1. 2018 správce daně vyzval žalobce k předložení úplného seznamu akcionářů za období pěti let počínaje dnem 19. 11. 2012 (tj. od právních účinků smlouvy o vkladu do M Invest Group). Žalobce podle protokolu o ústním jednání ze dne 5. 2. 2018 předložil seznam akcionářů, jehož kopii si správce daně pořídil (tyto kopie ovšem nejsou součástí spisu, byly však přiloženy k odvolání proti platebnímu výměru).
13. Správce daně vydal dne 13. 8. 2018 sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, v němž uvedl, že mu na základě listin týkajících se přeměny společnosti M Invest Group vznikly pochybnosti o nepřetržitém trvání žalobcovy účasti v této společnosti v období od 4. 7. do 17. 10. 2016. Pochybnosti nebyly odstraněny. Účelem komisionářské smlouvy je zprostředkovat určitou domluvenou činnost, obvykle prodej. V rámci komisionářské smlouvy však nedochází k převodu vlastnictví. Komisionářské smlouvy svědčí o tom, že byly uzavřeny, ale neprokazují, že došlo k jejich plnění tak, jak byly uzavřeny. Tomu totiž odporují listiny uložené v obchodním rejstříku, a to notářský zápis o přeměně a projekt rozdělení, v nichž jsou jako vlastníci akcií uvedeni Ing. J. a Ing. L. M. V daném případě běžel pětiletý časový test podle § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani od 19. 11. 2012, přičemž uvedené listiny prokazují, že od 4. 7. 2016 do 17. 10. 2016 došlo k zániku žalobcovy účasti ve společnosti. Žalobcem předložená hromadná akcie byla emitována dne 13. 3. 2017 a neprokazuje skutečnosti nastalé před tímto dnem.
14. V návaznosti na sdělení správce daně o výsledku postupu k odstranění pochybností předložil žalobce dne 29. 8. 2018 seznam akcionářů obsahující zápisy ke dni 1. 1. 2014 (žalobce vlastnil 1 064 ks akcií, Ing. L. a Ing. J. M. vlastnili každý 103 ks akcií), ke dni 1. 11. 2016 (tedy po přeměně společnosti, kdy žalobce vlastnil 838 ks akcií, Ing. L. a Ing. J. M. vlastnili každý 81 ks akcií) a ke dni 31. 3. 2017 (žalobce vlastnil 200 ks akcií,

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

Ing. L. a Ing. J. M. vlastnili každý 400 ks akcií). Dále předložil výpis ze seznamu akcionářů za období od 4. 7. do 17. 10. 2016 (vyhotovený dne 28. 8. 2018), podle něhož v tomto období vlastnil 1 064 ks akcií a Ing. L. M. a Ing. J. M. vlastnili každý 103 ks akcií. Předložil rovněž protokol o převzetí hromadných listin a skartační protokol ze dne 9. 11. 2016 podepsaný Mgr. K. N., žalobcem a Ing. M. Podle tohoto protokolu uvedené osoby jako členové skartační komise převzali hromadné listiny nahrazující akcie znějící na jméno žalobce (1 064 ks), Ing. L. M. (103 ks) a Ing. J. M. (103 ks) emitované dne 1. 1. 2014. Prohlášení obsahuje údaj o tom, že hromadné listiny neobsahovaly rubopis a byly téhož dne skartovány. Podle vyjádření žalobce ze dne 29. 8. 2018 došlo dne 31. 3. 2017 k převodu akcií mezi akcionáři společnosti M Invest Group, což se odrazilo ve změně poměru podílů akcionářů ve společnosti (viz výpis ze seznamu akcionářů ze dne 31. 3. 2017).

15. Ze správního spisu není seznatelné, zda a kdy došlo ke skartaci hromadných listin emitovaných po přeměně dne 1. 11. 2016 z důvodu jejich převodu dne 31. 3. 2017.
16. Platebním výměrem byla žalobci vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 6 324 000 Kč, jelikož neprokázal, že byly splněny podmínky osvobození od daně. Správce daně se vyjádřil k důkazním prostředkům předloženým žalobcem a uvedl důvody, proč je v kontextu ostatních provedených důkazů považoval za nevěrohodné. Proti platebnímu výměru podal žalobce dne 17. 10. 2018 odvolání, přičemž odvolací námitky jsou v zásadě totožné s těmi, které jsou obsaženy v žalobě (viz níže).
17. V odvolacím řízení žalovaný nejprve seznámil žalobce s odlišným posouzením věci, pokud jde o důvody změny výše vyměřené daně. Žalobce na seznámení reagoval vyjádřením ze dne 2. 5. 2019, v němž zopakoval argumentaci z odvolání a navíc navrhl provedení výslechu svědků, a to Ing. L. M., Ing. J. M. a Mgr. K. N. Žalovaný dožádal provedení výslechu svědků u správce daně.
18. Mgr. K. N. dle protokolu o výslechu svědka ze dne 3. 6. 2019 uvedl, že v projektu rozdělení byl zástupcem obou zúčastněných společností. Při přípravě byl informován, že žalobce si z důvodu složitosti postupu a z důvodu věku nepřeje figurovat jako akcionář. Navrhl proto, že jediné řešení je uzavřít komisionářskou smlouvu s třetí osobou, na základě které bude tato osoba vykonávat akcionářská práva bez toho, aby žalobce musel převést vlastnická práva k akciím. Žalobcem byl informován, že zástupci by měli být jeho dva synové. Připravil proto komisionářské smlouvy a předložil je k podpisu. Ing. J. a Ing. L. M. vykonávali vlastní akcionářská práva i s právy žalobce. Po celou dobu procesu rozdělení byli všichni tři akcionáři společnosti M Invest Group. Komisionářské smlouvy byly po ukončení procesu konzumovány. Po zápisu rozdělení do obchodního rejstříku došlo k výměně akcií tak, že původní hromadné listiny byly skartovány a nahrazeny novými hromadnými listinami, které reflektovaly změnu výše základního kapitálu. Svědek byl členem skartační komise a tyto listiny osobně viděl. Na hromadné listině nahrazující akcie žalobce nebyl vyznačen převod akcií. Pokud by k převodu došlo, nevydávala by se hromadná listina na jméno žalobce. Není možné, aby proběhl převod akcií žalobce na jeho syny a zpět, neboť šlo o akcie na jméno, jejichž převod je možný jen rubopisem a předáním listinné akcie nabyvateli. Bez rubopisu nelze listinné akcie na jméno převést.
19. Ing. L. M. dle protokolu o výslechu svědka ze dne 3. 6. 2019 uvedl, že v roce 2016 byli majiteli akcií M Invest Group on, jeho bratr a žalobce. K procentuálnímu přerozdělení došlo v roce 2017. Žalobce byl stále majitelem akcií. V průběhu rozdělení společnosti je otec požádal, aby si to s bratrem udělali podle svého. Mělo to několik důvodů, a to že s tím

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

žalobce nechtěl mít nic společného a zároveň měl zdravotní problémy, a proto se o to nechtěl starat. Bylo jim proto Mgr. N. doporučeno, aby konali formou komisionářské smlouvy.

20. Ing. J. M. dle protokolu o výsledku svědka ze dne 3. 6. 2019 uvedl, že od roku 2012 jsou společníci společnosti M Invest Group on, jeho bratr a žalobce. Myslí, že otec měl tehdy (v roce 2016 – pozn. soudu) asi 80 % a on s bratrem po 10 %. Žalobce byl a stále je akcionářem. Na otázku, proč zvolili nepřímé zastoupení na základě komisionářské smlouvy, uvedl, že komisionářská smlouva je standardní věc při zastoupení. Žalobce byl v té době nemocný, takže je s bratrem požádal, aby si celý proces projektu odštěpení vzali na starost. Chtěli oddělit nemovitosti související s provozem balicí techniky od nemovitostí provozu hotelu a restaurace.
21. Dne 19. 7. 2019 vydal žalovaný seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, v němž uzavřel, že účast žalobce ve společnosti M Invest Group netrvala po dobu pěti let od vložení vkladu, a proto osvobození od daně podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani nelze uplatnit. Žalobce na tento přípis reagoval podáním z 5. 8. 2019, v němž zopakoval předchozí argumentaci.
22. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil výši vyměřené daně a ve zbytku platební výměr potvrdil. V odůvodnění žalovaný shrnul dosavadní průběh daňového řízení, právní úpravu týkající se osvobození od daně z převodu nemovitostí, významu notářského zápisu a výkonu akcionářských práv, jakož i související judikaturu. Zdůraznil, že podle listiny přítomných akcionářů, která je přílohou notářského zápisu o přeměně z valné hromady M Invest Group konané dne 17. 10. 2016, se valné hromady zúčastnili dva akcionáři vlastníci souhrnně 100 % akcií, a to Ing. J. a Ing. L. M., oba vlastníci 635 ks akcií. Podle listiny přítomných se zúčastnili valné hromady jako akcionáři, přičemž oba byli zastoupeni na základě plné moci Mgr. N. Podle žalovaného je autorita notáře a notářského zápisu nesporná, a proto nemá pochybnosti o pravosti a správnosti notářských zápisů a listiny přítomných akcionářů. Byl-li by žalobce akcionářem, byli by Ing. J. a Ing. L. M. uvedeni jen jako jeho zástupci. Pokud by vystupovali jako komisionáři, musely by být komisionářské smlouvy notáře předloženy. Rovněž z projektu rozdělení plyne, že ke dni jeho vyhotovení (8. 8. 2016) byli akcionáři společnosti M Invest Group pouze Ing. J. a Ing. L. M. Za situace, kdy ostatní důkazní prostředky svědčí o opaku, než jak vypověděli svědci, zvažoval žalovaný, kterým důkazním prostředkům přisoudit větší váhu. Jelikož se výpovědi jeví jako účelové, dospěl žalovaný k závěru, že účast žalobce ve společnosti M Invest Group netrvala pět let od vložení vkladu do základního kapitálu. Ohledně komisionářských smluv žalovaný uvedl, že jde o netypické využití tohoto smluvního typu. Dodatečné doložení smluv není důkazem, kterým by bylo prokázáno, že žalobce byl nepřetržitě akcionářem, zástupcem akcionáře totiž může být jen osoba k tomu zmocněná. Ing. J. a Ing. L. M. se zúčastnili valné hromady jako akcionáři bez jakékoliv zmínky o komisionářské smlouvě. K námitce, že notářský zápis o přeměně nezachycuje existenci převodní smlouvy, rubopisu a předání akcií, žalovaný uvedl, že tyto otázky notářský zápis o přeměně nemusel řešit, neboť podle vyjádření Mgr. N. byli přítomni akcionáři Ing. J. a Ing. L. M. a zástupkyně notářky se řídila § 63 odst. 1, § 70 a § 70a zákona č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění zákona č. 298/2016 Sb. (dále jen „notářský řád“). Neměla pochybnosti o tom, kdo je akcionář. K hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že notářský zápis o přeměně i projekt rozdělení označují za akcionáře Ing. J. a Ing. L. M. Těmto důkazům přikládá větší váhu než seznamu akcionářů a protokolu o

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

skartaci, které byly vyhotoveny a správci daně předloženy dodatečně až poté, kdy proběhl postup k odstranění pochybností, anebo výsledkům svědků, kterými byly osoby úzce spjaté se žalobcem. Svědci vypovídali účelově tak, aby ospravedlnili, že jsou jejich jména uvedena na listině přítomných akcionářů v notářském zápisu o přeměně. Komisionářské smlouvy bylo možné antedatovat, aby do sebe jednotlivé důkazní prostředky zapadaly. Nevěrohodnost výpovědí svědků plyne i z toho, že podle Ing. J. M. jsou komisionářské smlouvy běžné, ale sám zároveň používal k zastupování na valné hromadě vždy plné moci. Svědci rovněž tvrdili, že žalobce nechtěl mít s přeměnou společnosti nic společného, zároveň však sám projekt rozdělení podepsal a z pozice akcionáře nástupnické společnosti vystupoval aktivně. Žalovaný poukázal i na to, že byly uzavřeny komisionářské smlouvy, ačkoliv žalobce za nástupnickou společnost jako jediný její akcionář udělil dne 14. 9. 2016 plnou moc Ing. N. K věrohodnosti výpovědí svědků žalovaný dodal i to, že jejich vztah k žalobci plyne i z dikce výpovědí Ing. J a Ing. L M.

Obsah podání účastníků

23. Žalobce nejprve obecně namítl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť výrok nemá dostatečnou oporu v odůvodnění. Finanční orgány hodnotily důkazy účelově a neobjektivně v rozporu s právní úpravou a napadené rozhodnutí je nesprávné a nezákonné. Závěry žalovaného jsou v přímém rozporu s faktickým stavem i doloženými listinami. Došlo k porušení zásady zákonnosti podle § 5 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“), zásady volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu a zásady materiální pravdy podle § 8 odst. 3 daňového řádu a bylo rovněž porušeno právo na spravedlivý proces.
24. Správní orgány nesprávně opřely své závěry pouze o projekt rozdělení a notářský zápis o přeměně, v nichž byli uvedeni jako akcionáři společnosti M Invest Group pouze žalobcovi synové Ing. Lukáš a Ing. J M. Veškeré žalobcem předložené listiny i svědecké výpovědi však svědčí o tom, že jeho vlastnické právo k akciím společnosti M Invest Group nezaniklo. Nebyla uzavřena smlouva o převodu akcií a hromadná listina nahrazující žalobcovy akcie neobsahovala rubopis. Kvůli snížení základního kapitálu byla sice původní hromadná listina skartována a vyměněna za novou, ale ani původní hromadná listina neobsahovala rubopis. Tuto skutečnost potvrdil advokát Mgr. K N, který se skartace účastnil a skartované hromadné listiny osobně viděl. K zániku účasti žalobce ve společnosti tak nikdy nedošlo, nesměřoval k tomu úmysl žalobce ani jeho synů, což plyne i z dalšího jednání žalobce a skutečnosti, že je nepřetržitě předsedou představenstva společnosti M Invest Group. Správce daně a žalovaný nepochopili, že seznam akcionářů, který předložil, byl veden nepřetržitě od roku 2014 a zachycuje složení akcionářů a jeho průběžné změny. Žalobce dále uvádí, že v projektu rozdělení a seznamu akcionářů předloženém notářce byli uvedeni pouze Ing. L a Ing. J. M proto, že vystupovali jako jeho nepřímí zástupci na základě komisionářských smluv. V seznamu akcionářů, který společnost M Invest Group vyhotovila *„na svoji odpovědnost z pohledu výkonu hlasovacího práva příslušejícího akcionářům, a nikoliv z pohledu skutečného vlastnického práva k akciím“*, tak byly uvedeny pouze osoby vykonávající hlasovací práva, tedy komisionáři. Jednání na základě komisionářských smluv proto není v rozporu s projektem rozdělení a seznamem akcionářů, který je součástí notářského zápisu o přeměně. Ačkoliv Ing. L a Ing. J. M byli na valné hromadě zastoupeni advokátem Mgr. K. N. na základě plných mocí s úředně ověřenými podpisy, neznamená to, že by notářce musely být předloženy i komisionářské

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

smlouvy, což by popíralo charakter nepřímého zastoupení. Advokát Mgr. K. N. si byl vědom právního základu zmocnění. Notářka pouze formálně ověřila totožnost a způsob zastupování osob uvedených v seznamu akcionářů, nezkontrovala však jeho věcnou správnost. Navíc seznam akcionářů je podle § 265 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), účinný pouze vůči společnosti, nikoliv navenek. Podle žalobce neexistuje důkaz o tom, že došlo k převodu vlastnického práva, nebylo prokázáno, že akcie byly rubopisovány a že došlo k jejich předání. K převodu žalobcových akcií na jeho syny nedošlo, přičemž nebyl prokázán opak. Závěrem žalobce uvádí, že ani v případě, že by jeho účast na historicky krátký okamžik zanikla kvůli vyřízení formálního postupu korporátní přeměny (k čemuž však nedošlo), nemělo by to znamenat nesplnění podmínek pro osvobození od daně, neboť účel osvobození byl splněn.

25. Žalovaný navrhuje žalobu zamítnout a v podrobnostech odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí. Žalovaný nepovažuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné a je přesvědčen, že postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a materiální pravdy. Zdůraznil, že notářský zápis a projekt přeměny jsou v rozporu s tvrzením žalobce a jím předloženými důkazními prostředky. Vysvětlil, z jakého důvodu hodnotil svědecké výpovědi jako nevěrohodné a vnitřně rozporné. Namítá problematický časový rozestup mezi skartací původních hromadných listin a emisí nové hromadné listiny. Má za nepravdivé žalobcem poskytnuté vysvětlení, že uzavřel se syny komisionářské smlouvy, neboť se nechtěl přeměny aktivně účastnit kvůli zdravotnímu stavu. Tuto argumentaci popírá skutečnost, že žalobce z pozice akcionáře nástupnické společnosti při přeměně aktivně vystupoval. Notářský zápis neobsahuje žádnou zmínku o komisionářských smlouvách osvědčujících oprávnění Ing. L. M. a Ing. J. M. udělit plnou moc Mgr. K. N. Komisionářské smlouvy byly sjednány jako bezúplatné, tedy bez podstatné náležitosti. Byl rovněž zjištěn jejich nesoulad s projektem rozdělení. Žalovaný odmítá argumentaci, že společnost vyhotovila seznam akcionářů pouze z pohledu osob vykonávající hlasovací práva. V této souvislosti odkazuje na § 268 odst. 3 a § 281 odst. 4 zákona o obchodních korporacích. Toto tvrzení je navíc rozporné, jelikož žalobce na jednu stranu tvrdí, že šlo o pouhý výkon hlasovacího práva, a na stranu druhou uvádí, že Ing. L. a Ing. J. M. uplatňovali veškerá akcionářská práva jako jeho nepřímí zástupci. Žalovaný dále uvádí, že protokol o převzetí hromadných listin a skartační protokol ze dne 9. 11. 2016 neprokládá závěr o absenci rubopisů jednoznačně. Tyto listiny byly předloženy až v pokročilé fázi daňového řízení, což oslabuje jejich věrohodnost. Nelze rovněž vyloučit jejich zpětné vyhotovení. Žalovaný nesouhlasí, že by dostatečně neprokázal existenci důkazu o převodu vlastnického práva k akciím, jelikož důkazní břemeno nese žalobce, nikoliv žalovaný. Žalobce na výzvu k odstranění pochybností sice reagoval, ale pochybnosti správce daně nerozptýlil a důkazní břemeno neunesl. Dle žalovaného nelze vyložit předmětné ustanovení o osvobození od daně tak, že by i přes krátký zánik účasti ve společnosti byl daňový poplatník oprávněn k uplatnění osvobození od daně. Uzavírá, že k žádnému porušení zásad daňového řízení nedošlo, a tudíž nemohlo dojít k porušení práva na spravedlivý proces.
26. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které uvádí, že žalovaný nevzal v potaz účetní závěrky v posuzovaném období a další dokumenty ve sbírce listin obchodního rejstříku, ve kterých žalobce figuruje jako akcionář. Namítá, že není předmětem daňového řízení posouzení platnosti či nedostatků komisionářských smluv a projektu rozdělení, ale pouze trvání jeho účasti ve společnosti. Žalobce se ohrazuje proti

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

tomu, že by byly důkazní prostředky nevěrohodné nebo zpětně vyhotovované. Výpis ze seznamu akcionářů ke konkrétnímu období musel vystavit až dodatečně, jelikož v seznamu akcionářů se evidují pouze změny. Skartační protokol předložil ve chvíli, kdy vyšla najevo potřeba jej poskytnout, neměl důvod jej předkládat dříve. K časovému rozestupu mezi vydáním, emisí a skartací hromadných listin žalobce uvádí, že žalovaný zaměňuje pojem emise a vydání akcie. Dále konstatuje, že v případě komisionářské smlouvy se nejedná o převod hlasovacího práva, proto argumentace žalovaného o nemožnosti samostatného převodu hlasovacího práva je zavádějící.

27. Během jednání konaného dne 1. 6. 2022 setrvali účastníci na svých stanoviscích. Žalobce má za to, že unesl důkazní břemeno, jež ho v daňovém řízení tížilo, neboť z provedených důkazních prostředků nevyplývá, že by došlo k převodu vlastnického práva k akciím a žalobce přestal být akcionářem společnosti M Invest Group. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

28. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
29. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) Soud shledal žalobu nedůvodnou.

Posouzení žalobních bodů

30. Soud se předně zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o skutečnostech podstatných pro věc, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62 a ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů však musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námítku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Současně je třeba zdůraznit, že na rozhodnutí správních orgánů obou stupňů je třeba v rámci soudního přezkumu nahlížet jako na jeden celek, tedy že rozhodnutí se mohou vzájemně argumentačně doplňovat v obou směrech (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze

dne 22. 7. 2008, č. j. 2 As 20/2008-73, a ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, které by jinak způsobovaly jeho nepřezkoumatelnost, proto mohou zaplnit argumenty obsažené již v rozhodnutí prvního stupně.

31. V projednávané věci namítl žalobce nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí zcela obecně, aniž by konkretizoval, jakými skutkovými či právními otázkami se žalovaný opomenul zabývat. Z kontextu žaloby tak lze jen domýšlet, že nepřezkoumatelnost spatřuje v nedostatečích hodnocení důkazů a zjištěného skutkového stavu, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí. Právě tím směrem totiž směřuje převážná většina žalobních námitek. Soud proto se stejnou mírou obecnosti konstatuje, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, jakým způsobem žalovaný rozhodl, jak hodnotil jednotlivé důkazy a jaký učinil závěr o skutkovém stavu, jaké právní předpisy na zjištěný skutkový stav aplikoval a jakými úvahami se přitom řídil, jak je blíže rozvedeno v dalších částech odůvodnění tohoto rozsudku. Žalovaný se rovněž vypořádal se všemi uplatněnými odvolacími námitkami i navrženými důkazními prostředky a vysvětlil, proč se nepřiklonil ke skutkové verzi žalobce. Nesouhlas žalobce se skutkovými či právními závěry žalovaného ani případné dílčí nesprávnosti v hodnocení důkazů či právním posouzení věci nemohou být samy o sobě důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost. Soud proto dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Námitka není důvodná.
32. Pokud jde o meritum věci, je pro posouzení klíčové, zda žalobce splnil podmínku pro osvobození od daně z převodu nemovitostí spočívající v dodržení pětiletého časového testu podle § 20 odst. 6 písm. e) druhé věty zákona o trojdani. Sporná je skutečnost, zda žalobce byl po celou dobu časového testu akcionářem společnosti M Invest Group. V případě zániku jeho účasti ve společnosti by se totiž osvobození od daně z převodu nemovitostí nemohlo uplatnit.
33. Podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani platí, že *„[o]d daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny [...] vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva podle obchodního zákoníku nebo podle právního řádu jiného evropského státu, má-li tato obchodní společnost nebo družstvo sídlo v tuzemsku nebo na území jiného evropského státu. Je-li vkladem nemovitost, osvobození se neuplatní, jestliže do pěti let od vložení vkladu zanikne účast společníka obchodní společnosti nebo člena v družstvu, s výjimkou případu úmrtí společníka, a nemovitost není společníku vrácena. [...] Po dobu těchto pěti let neběží lhůta pro vyměření daně. Zánik účasti ve společnosti nebo členství v družstvu do pěti let od vložení nemovitosti jako vkladu je společník povinen oznámit do 30 dnů ode dne zániku účasti nebo členství místně příslušnému správci daně; součástí tohoto oznámení je i sdělení o způsobu vypořádání.“*
34. Akcie společnosti byly v rozhodné době vydány ve formě akcie na jméno, tedy cenného papíru na řad (§ 263 odst. 3 zákona o obchodních korporacích). Podle § 1103 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění zákona č. 460/2016 Sb., (dále jen „občanský zákoník“) *„[v]lastnické právo k cennému papíru na řad se převádí rubopisem a smlouvou k okamžiku jeho předání.“* Podle § 269 odst. 1 zákona o obchodních korporacích *„akcie na jméno se převádí rubopisem, v němž se uvede jednoznačná identifikace nabyvatele.“* Podle odstavce 2 tohoto ustanovení *„k účinnosti převodu akcie na jméno vůči společnosti se vyžaduje oznámení změny osoby akcionáře společnosti a předložení akcie na jméno společnosti.“* Společnost zapíše nového vlastníka do seznamu akcionářů bez zbytečného odkladu poté,

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

co jí bude změna osoby akcionáře prokázána (§ 265 odst. 2 zákona o obchodních korporacích).

35. Podle § 265 odst. 1 zákona o obchodních korporacích se má za to, že *„ve vztahu ke společnosti je akcionářem ten, kdo je zapsán v seznamu akcionářů.“* Podle § 264 odst. 2 zákona o obchodních korporacích se *„[d]o seznamu akcionářů zapisují označení druhu akcie, její jmenovitá hodnota, jméno a bydliště nebo sídlo akcionáře, číslo bankovního účtu [...], označení akcie a změny zapisovaných údajů.“* Podle odstavce 3 tohoto ustanovení se do seznamu akcionářů *„[z]apisuje také oddělení nebo převod samostatně převoditelného práva.“* Samostatně převoditelným právem není právo hlasovací (srov. § 281 odst. 4 zákona o obchodních korporacích).
36. Podle § 399 zákona o obchodních korporacích platí, že *„[a]kcionář se zúčastňuje valné hromady osobně nebo v zastoupení. Plná moc pro zastupování na valné hromadě musí být písemná a musí z ní vyplývat, zda byla udělena pro zastoupení na jedné nebo na více valných hromadách.“* Zastoupení akcionáře na valné hromadě bez plné moci je podle § 400 zákona o obchodních korporacích umožněno osobě zapsané v evidenci investičních nástrojů jako správce nebo jako osoba oprávněná vykonávat práva spojená s akcií, jejíž oprávnění se prokazuje výpisem z evidence investičních nástrojů.
37. Podle § 80a notářského řádu platí, že *„[n]otář je povinen notářským zápisem o rozhodnutí orgánu právnické osoby osvědčit existenci právních jednání a formalit, ke kterým je právnická osoba, popřípadě její orgán povinen a při kterých byl notář přítomen, včetně jeho vyjádření o souladu s právními předpisy, a současně je povinen osvědčit, zda rozhodnutí orgánu právnické osoby, o němž sepisuje notářský zápis, bylo přijato nebo přijato nebylo, a uvést své vyjádření, zda obsah rozhodnutí, nebo nebylo-li přijato, zda obsah předneseného návrhu na rozhodnutí je či není v souladu s právními předpisy a zakladatelskými dokumenty právnické osoby.“*
38. Podle § 80b odst. 1 písm. d) notářského řádu *„[n]otářský zápis o rozhodnutí orgánu právnické osoby musí obsahovat [...] údaj, jak byla ověřena existence právnické osoby, působnost a způsobilost jejího orgánu přijímat rozhodnutí.“*
39. Podstata většiny žalobních bodů, jak již bylo uvedeno, spočívá v nesouhlasu žalobce s hodnocením důkazů, které v daňovém řízení navrhl a předložil, a se závěrem, že neunesl důkazní břemeno k prokázání splnění pětiletého časového testu.
40. Soud proto považuje za nezbytné shrnout rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Správce daně může vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, pokud potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Správce daně je rovněž povinen prokázat, že o souladu se skutečnostmi existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí důkazní prostředky nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně je přitom povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené listiny jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k uvedeným pochybnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předložených listin, popř. aby svá tvrzení korigoval. Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků

(§ 92 odst. 7 daňového řádu). Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, uvedl, že „[v] daňovém řízení je třeba vycházet z určité míry pravděpodobnosti a po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností.“

41. Finanční orgány zpochybnily, že žalobce byl akcionářem ve společnosti M Invest Group v období od 4. 7. do 17. 10. 2016. K těmto pochybnostem je dovedly zejména údaje o akcionářích společnosti uvedené v listinách založených ve sbírce listin obchodního rejstříku, a to konkrétně v notářském zápisu o přeměně a v projektu rozdělení. Z obou listin totiž plyne, že v době přípravy přeměny, tj. minimálně od podepsání projektu rozdělení až do dne konání valné hromady společnosti M Invest Group, na níž bylo rozhodováno o uskutečnění přeměny, vystupovali jako jediní dva akcionáři společnosti M Invest Group Ing. L. a Ing. J. M. Žalobce jako akcionář není v listinách zmiňován, a proto správce daně zcela důvodně postupoval tak, že žalobce v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu vyzýval, a to opakovaně, k prokázání skutečnosti, že splnil pětiletý časový test podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani.
42. Žalobce postupně navrhl a předložil k prokázání tvrzení o nepřetržité účasti ve společnosti výpovědi tří svědků a řadu listin. Konkrétně jde o protokol o převzetí hromadných listin a skartační protokol, dle kterého skartovaná hromadná listina emitovaná dne 1. 1. 2014 nahrazující žalobcovy akcie na jméno neobsahovala rubopis, hromadnou listinu emitovanou dne 31. 3. 2017, která neobsahuje rubopis, dále seznam akcionářů, výpis ze seznamu akcionářů za období od 4. 7. do 17. 10. 2016, zápisy z valných hromad konaných v letech 2014 až 2017 a komisionářské smlouvy. Žalovaný neosvědčil žádný z těchto důkazních prostředků jako důkaz prokazující žalobcovo tvrzení, že byl kontinuálně v období od 19. 11. 2012 do 19. 11. 2017 vlastníkem akcií společnosti M Invest Group. Soud se s tímto závěrem ztotožňuje, byť některé dílčí úvahy týkající se právního či skutkového hodnocení věci musí korigovat.
43. Žalobce jako vysvětlení skutečnosti, že nebyl v době přeměny společnosti uváděn jako akcionář M Invest Group, předestřel skutkovou verzi, podle níž uzavřel se syny dvě komisionářské smlouvy, na jejichž základě jednali při přeměně společnosti M Invest Group na jeho místě Ing. J. a Ing. L. M. jako akcionáři, a to vlastním jménem, avšak na jeho účet. Tato skutečnost doložená oběma komisionářskými smlouvami dle názoru žalobce prokazuje, že žalobce nikdy nepřestal být akcionářem společnosti. V tom se však mylí, neboť nesprávně vykládá povahu komisionářské smlouvy a závazků z ní plynoucích.
44. Podle § 2455 občanského zákoníku platí, že „[k]omisionářskou smlouvou se komisionář zavazuje obstarat pro komitenta na jeho účet vlastním jménem určitou záležitost, a komitent se zavazuje zaplatit mu odměnu.“
45. Podle § 2456 občanského zákoníku „[z] právního jednání učiněného komisionářem vůči třetí osobě nevznikají práva ani povinnosti komitentovi, nýbrž komisionáři samotnému.“
46. Ze zákona o obchodních korporacích plyne, že pokud se akcionář nechce valné hromady účastnit osobně, k zastoupení může udělit plnou moc. Soud nijak nezpochybňuje možnost žalobce uzavřít i komisionářskou smlouvu, lze však přisvědčit žalovanému, že se jedná o poměrně výjimečné využití tohoto závazkového vztahu. Typicky je totiž komisionářská smlouva využívána k tomu, aby komisionář pro komitenta zařídil prodej či koupi věci či

obdobné záležitosti. Tomu ostatně odpovídá i právní úprava obsažená v občanském zákoníku, která právě na takové případy výslovně pamatuje (viz § 2456 a § 2464 odst. 1 občanského zákoníku), byť uzavření komisionářské smlouvy za účelem obstarání jiné záležitosti zákon samozřejmě nevylučuje. Nicméně ve všech případech platí, že aby mohla být komisionářská smlouva reálně naplněna, musí být splněna podstatná náležitost spočívající v tom, že komisionář jedná vlastním jménem. Pokud je předmětem komise právní jednání spojené s výkonem vlastnického práva k věci, musí tedy být komisionář při plnění závazku v takovém právním postavení (alespoň dočasně), s nímž právní předpisy spojují oprávnění, aby mohl sám, originálně a bez zmocnění jiné osoby toto právní jednání učinit pod svým jménem. Komisionáři proto musí být za účelem plnění jeho závazku buď převedeno vlastnické právo k věci, anebo musí být alespoň v obdobném postavení [např. jako řádný držitel dle § 991 občanského zákoníku nebo jako osoba, již vlastník věc svěřil k prodeji dle § 1109 písm. c) ve spojení s § 2464 občanského zákoníku]. Pouze tak lze naplnit základní náležitost komisionářské smlouvy spočívající v jednání komisionáře vlastním jménem.

47. Pro posuzovanou věc je podstatné, že společnost M Invest Group měla v předmětném období vydané pouze akcie ve formě na jméno, což znamená, že jde o cenný papír na řad (§ 263 odst. 3 zákona o obchodních korporacích) převoditelný rubopisem. Akcie, resp. hromadné listiny, které je nahrazovaly, proto obsahovaly jednoznačnou identifikaci akcionáře (vlastníka akcií). Pokud by tedy žalobce jako akcionář hodlal svěřit výkon akcionářských práv komisionáři, který by jednal vlastním jménem (jako akcionář), pak by z povahy věci nutně musel za tímto účelem nejprve převést na komisionáře (dočasně) vlastnické právo k akciím, a to rubopisem a předáním (§ 1103 odst. 2 občanského zákoníku). Pouhé fyzické předání akcií na jméno či převod držby bez provedení rubopisu, totiž neopravňuje jinou osobu než akcionáře k výkonu akcionářských práv (§ 265 odst. 1 a 2 zákona o obchodních korporacích). Pokud by se komisionář nestal vlastníkem akcií vydaných na jméno, nemohl by logicky vykonávat akcionářská práva vlastním jménem, a mohl by jednat pouze na základě zmocnění (např. jako zmocněný příkazník dle § 2439 občanského zákoníku).
48. V projednávané věci z obsahu obou komisionářských smluv uzavřených mezi žalobcem a jeho syny nevyplývá, že by za účelem jejich plnění mělo dojít k převodu vlastnického práva k akciím. Žalobce ostatně po celou dobu tvrdí pravý opak a i v komisionářských smlouvách se výslovně uvádí, že komisionáři mají vykonávat akcionářská práva bez toho, aby žalobce pozbyl vlastnické právo k akciím. Tvrzení žalobce, že na základě komisionářské smlouvy svěřil výkon akcionářských práv svým synům, aby místo něj jednali vlastním jménem, ale zároveň že nedošlo k převodu vlastnického práva, je tak vnitřně rozporné. Ve skutečnosti je podle soudu třeba posoudit obě uzavřené smlouvy i přes jejich formální označení nikoliv podle ustanovení občanského zákoníku o komisionářské smlouvě, ale s odkazem na § 2444 občanského zákoníku jako prostý příkaz podle § 2430 občanského zákoníku. Tomu nasvědčuje i žalovaným zmiňovaná bezúplatnost obou uzavřených smluv [viz Pihera, V. In: HULMÁK, Milan a kol. Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, komentář k § 2455, s. 836, marg. č. 6]. I v případě posouzení obou smluv podle ustanovení občanského zákoníku o příkazu by však jeho provedení vyžadovalo buď udělení plné moci (§ 2439 občanského zákoníku), pokud by šlo o přímé zastoupení, anebo převod akcií na příkazníky (žalobcovy syny), pokud by šlo o nepřímé zastoupení, neboť i nepřímé zastoupení žalobce na základě příkazní smlouvy by vyžadovalo převod akcií.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

49. Z uvedeného tak plyne dílčí závěr, že komisionářské smlouvy nepotvrzují tvrzení žalobce, že Ing. J. a Ing. L. M. jednali v rámci přeměny společnosti jako žalobcovi komisionáři vlastním jménem, ačkoliv on sám zůstal akcionářem. Zároveň však platí, že komisionářské smlouvy neprokazují ani opak, tedy domněnku, že žalobce převedl v době po 4. 7. 2016 na Ing. J. a Ing. L. M. vlastnické právo ke všem akciím společnosti M Invest Group.
50. Soud však musí v této souvislosti zdůraznit, že žalobcem tvrzená právní konstrukce je velmi nezvyklá a právně složitá na to, že jejím tvrzeným účelem mělo být pouze to, aby se žalobce nemusel osobně účastnit právních jednání spojených s uskutečněním přeměny společnosti M Invest Group. K dosažení tohoto cíle by bezpochyby dostačovalo, pokud by žalobce udělil jakékoliv osobě plnou moc, kterou by ji zmocnil k potřebným právním jednáním. Jde o běžný a zákonem předvídaný způsob výkonu akcionářských práv. Takto ostatně postupovali i oba žalobcovi synové, když jako akcionáři udělili plnou moc Mgr. N. k jejich zastupování na valné hromadě společnosti rozhodující o přeměně M Invest Group, a koneckonců i sám žalobce, když zmocnil tutéž osobu k zastupování na valné hromadě nástupnické společnosti. Koncept komisionářských smluv se proto zdá být nadbytečný. Dle svědeckých výpovědí Mgr. K. N., Ing. L. M. a Ing. J. M. se žalobce nechtěl aktivně účastnit přeměny, mj. ze zdravotních důvodů. Soud nepochybně relevanci tohoto důvodu, pravdivost výpovědí je však znevěrohodněna tím, že žalobce ve skutečnosti při přeměně jednal, byť v zastoupení, jako akcionář nástupnické společnosti a zároveň i jako člen představenstva obou zúčastněných společností, neboť jako člen představenstva obou společností přinejmenším podepsal projekt přeměny a nesl odpovědnost vůči oběma zúčastněným společnostem jako člen jejich statutárního orgánu. Rozhodně tedy nepůsobí věrohodně, pokud tvrdí, že jako akcionář společnosti M Invest Group za obdobných okolností neměl jinou možnost než uzavřít k nepřímému zastoupení na valné hromadě komisionářské smlouvy se svými syny, kteří přitom dále zmocnili k témuž Mgr. K. N. Za těchto okolností lze konstatovat, že skutková verze o uzavření komisionářských smluv pochybnosti správce daně o splnění pětiletého testu podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani spíše než vyvrátila, ještě více prohloubila.
51. Žalobce tvrdí, že je a nepřerušeně vždy byl akcionářem M Invest Group, a jako takový byl i po celou dobu zapsán v seznamu akcionářů. K prokázání tohoto tvrzení předložil seznam akcionářů společnosti M Invest Group vedený kontinuálně od 1. 1. 2014 a výpis ze seznamu akcionářů za období od 4. 7. do 17. 10. 2016. Z notářského zápisu o přeměně ovšem plyne, že zástupkyni notářky byl na valné hromadě konané dne 17. 10. 2016 předložen seznam akcionářů a další listiny, jejichž správnost byla potvrzena JUDr. N., z nichž vyplývalo, že žalobce akcionářem v době valné hromady nebyl. Žalobce vysvětluje rozpor mezi těmito listinami tím, že společnost M Invest Group *na svoji odpovědnost* vyhotovila seznam akcionářů pro účely valné hromady *z pohledu výkonu hlasovacího práva, a nikoliv z pohledu skutečného vlastnického práva k akciím*. Jinými slovy žalobce tvrdí, že společnost M Invest Group, resp. její představenstvo (§ 163 odst. 1 občanského zákoníku) jednalo protiprávně, neboť zákon o obchodních korporacích ani žádný jiný předpis takový postup neumožňuje. Nelze vést seznamy akcionářů o různém obsahu pro různé účely. Je pravdou, že vyvratitelná domněnka podle § 265 odst. 1 zákona o obchodních korporacích se uplatní pouze ve vztahu ke společnosti, nikoliv ke třetím osobám, jak správně uvádí žalobce. Vyvratitelná domněnka má totiž sloužit zejména k usnadnění fungování akciových společností. Toto ustanovení však nelze interpretovat způsobem, jak to činí žalobce, tedy že umožňuje společnosti vydat ke stejnému datu dva různé seznamy akcionářů, jeden odrážející skutečné akcionáře a druhý „z pohledu výkonu hlasovacího

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

práva“, a to jen kvůli tomu, že jeden z akcionářů bude na valné hromadě zastoupen. Podle § 265 odst. 2 zákona o obchodních korporacích společnost může zapsat nového vlastníka do seznamu akcionářů pouze tehdy, pokud jí byla prokázána změna osoby akcionáře, nikoliv tedy na základě komisionářské smlouvy, která převod vlastnického práva k akciím nezakládá.

52. I tato okolnost podle soudu pochybnosti o věrohodnosti žalobcových tvrzení spíše prohlubuje. Žalobce jednak nedoložil, v jaké podobě byl údajný seznam akcionářů zástupkyni notářky předložen, tedy zda se jednalo o pouhý výpis či o úplný seznam akcionářů. Pokud šlo o úplný výpis, pak by jeho obsah odporoval obsahu seznamu akcionářů, který žalobce předložil v daňovém řízení, neboť v něm není změna akcionářů „z pohledu hlasovacího práva“ nikterak zachycena. V každém případě ale žalobcovo tvrzení o účelovém vedení různých seznamů akcionářů pro různé účely značně snižuje věrohodnost jím předložených listin obsahujících seznam akcionářů, výpisy ze seznamu akcionářů z různých období, ale i potvrzení Ing. J. M. o úplnosti předloženého seznamu akcionářů ze dne 29. 8. 2018. Stěží lze přikládat stěžejní důkazní váhu těmto listinám za situace, kdy žalobce sám připustil, že ve společnosti M Invest Group existovala praxe, kdy byl účelově a protiprávně pro účely rozhodování valné hromady o přeměně vytvořen seznam akcionářů obsahující zcela nepravdivé údaje. Pokud tomu tak skutečně bylo, nelze důvěřovat tomu, že obsah nyní předložených listin odpovídá skutečnosti. (Pokud by naopak tvrzení o účelovém vytvoření více seznamů bylo nepravdivé, pak je neudržitelná i celá konstrukce žalobcem udávané skutkové verze.) To platí tím spíše, že všechny shora uvedené písemnosti mají povahu soukromých listin, jejichž údaje nepoživají presumpce správnosti, a objektivně nelze verifikovat ani okamžik jejich vyhotovení, neboť mohly být antedatovány. Navíc i pro právní úpravu dle zákona o obchodních korporacích platí, že zápis do seznamu akcionářů nemá konstitutivní význam (usnesení Nejvyššího soudu v usnesení ze dne 30. 7. 2002, sp. zn. 29 Odo 841/2001, č. R 46/2003). Nejde tedy o nevyvratitelný důkaz o vlastnickém právu žalobce.
53. Z těchto důvodů soud zcela souhlasí s názorem žalovaného, že ani žalobcem předložený seznam akcionářů, výpisy z něj a potvrzení o úplnosti seznamu akcionářů nevyvrací vzniklé pochybnosti, neboť neprokazují bez vážných pochybností, že žalobce vlastnil nepřetržitě akcie M Invest Group.
54. Vyvstává nutně otázka, proč by byly zástupkyni notářky v průběhu valné hromady, o níž byl sepsán notářský zápis o přeměně, sděleny nesprávné údaje o tom, že M Invest Group má jen dva akcionáře, a to Ing. J. a Ing. L. M., přestože si Mgr. N. byl i dle vlastní výpovědi vědom toho, že žalobce byl údajně rovněž akcionářem. K tomu se nabízí jistě mnoho vysvětlení počínaje tím, že a) ve skutečnosti došlo k převodu žalobcových akcií, že b) šlo o zastřené jednání z důvodu zatajení skutečnosti, že žalobce je akcionářem společnosti M Invest Group, (např. z důvodu usnadnění procesu přeměny společnosti) nebo že c) společnost a všichni zúčastnění vedeni nesprávnou radou Mgr. N. skutečně jednali v právním omylu o tom, že na základě komisionářských smluv mohli žalobcovi synové jednat na valné hromadě vlastním jménem jako nepřímí žalobcovi zástupci. Skutečné vysvětlení může být i jiné, přičemž soudu nepřisluší spekulovat o tom, jaká byla skutečnost a jaké motivy vedly žalobce a společnost M Invest Group ke zvolenému postupu. Bylo by to ostatně z hlediska přezkumu napadeného rozhodnutí nadbytečné, neboť pro projednávanou věc je rozhodující pouze to, zda žalobce v daňovém řízení unesl důkazní břemeno, které ho tížilo. Bylo žalobcovou povinností, nikoliv povinností správce daně

a žalovaného vysvětlit vzniklé pochybnosti a prokázat, že po dobu běhu pětiletého testu nepřestal být akcionářem M Invest Group, pokud tvrdí, že se na něj vztahuje osvobození od daně.

55. Příímým důkazem prokazujícím vlastnictví žalobce by v daném případě byly samotné akcie společnosti M Invest Group, resp. hromadné listiny, jež žalobcovy akcie v kritickém období od 4. 7. do 17. 10. 2016 nahrazovaly, neboť by z nich s vysokou mírou pravděpodobnosti mohlo vyplynout, zda (či nikoliv) obsahovaly převodní rubopisy. Tyto hromadné listiny ale byly dle tvrzení a listin předložených žalobcem skartovány již dne 9. 11. 2016 s ohledem na snížení základního kapitálu, které bylo důsledkem přeměny společnosti. Soud si je vědom, že prokázání absence převodního rubopisu na listině, která již byla skartována, je značně problematické. To však žalobce jeho důkazního břemene nezbavuje. Žalobce absenci rubopisů na hromadných listinách prokazoval zejména protokolem o převzetí a skartaci hromadných listin nahrazujících akcie ze dne 9. 11. 2016, svědeckou výpovědí Mgr. N. a dále hromadnou listinou emitovanou dne 31. 3. 2017. Žádný z těchto důkazů však nelze považovat za zcela věrohodný a dostatečně průkazný. Pokud jde o předloženou hromadnou listinu nahrazující akcie M Invest Group, ta byla emitována dne 31. 3. 2017, přičemž nahrazuje 200 ks kmenových akcií na jméno žalobce, které byly emitovány dne 1. 11. 2016. Tato listina prokazuje, že žalobce byl vlastníkem akcií od okamžiku jejich emise avšak nikoliv skutečnost, že byl vlastníkem akcií i dříve, tedy zejména ve sporném období od 4. 7. do 17. 10. 2016. Převod žalobcových akcií sice vylučuje výpověď Mgr. N. a text protokolu o převzetí a skartaci hromadných listin ze dne 9. 11. 2016, podle nichž hromadné listiny nahrazující akcie emitované 1. 1. 2014 žádné rubopisy neobsahovaly, což by znamenalo, že žalobce nemohl tyto akcie nikdy účinně převést. Nicméně i v tomto případě má soud za to, že důkazní hodnota těchto důkazů je podstatně snížena tím, že jde o důkazní prostředky spojené s osobou Mgr. N. Ten se jako profesionál v oboru práva podle svých slov podílel na vytvoření celého schématu spojeného s uzavřením komisionářských smluv, seznamu akcionářů M Invest Group vypracovaného „pro účely hlasování“ s nepravdivými údaji o akcionářích, a jak vyplývá z tvrzení žalobce a notářského zápisu, měl v průběhu valné hromady M Invest Group konané dne 17. 10. 2016 sdělit zástupkyni notářky i nepravdivé údaje o akcionářích této společnosti. Za daných okolností nelze ani těmto důkazům přiřknout vyšší důkazní sílu než údajům plynoucím z notářského zápisu o přeměně a projektu přeměny, které byly veřejně publikovány ve sbírce listin obchodního rejstříku.
56. Pokud jde o výpovědi svědků Mgr. N. a obou žalobcových synů, soud se i v tomto bodě ztotožňuje s jejich hodnocením v odůvodnění napadeného rozhodnutí (zejm. body 79-81). V první řadě zakládá pochybnosti o věrohodnosti výpovědí již ta skutečnost, že jde v případě synů o rodinné příslušníky žalobce, kteří s ním navíc spolupracují i v podnikání. Pravdivost jejich výpovědí tak mohla být ovlivněna snahou podpořit zájem žalobce. Navíc lze poukázat i na skutečnost, že jak Ing. L. M., tak i Ing. T. M. v plných mocích udělených dne 12. 9. 2016 Mgr. N., které jsou přílohou notářského zápisu o přeměně, výslovně uvedli, že jsou každý vlastníkem 635 ks akcií společnosti M Invest Group, nikoliv že jsou (alespoň ve vztahu k části akcií) pouze oprávněni vykonávat práva akcionářů. I v případě Mgr. N. lze konstatovat, že má k žalobci minimálně úzký pracovní vztah, neboť jak plyne z kontextu předložených důkazů a jeho vyjádření, žalobci dlouhodobě poskytuje právní služby, v minulosti působil v dozorčí radě společnosti M Invest Group a navíc se podílel na přípravě a realizaci přeměny společnosti M Invest Group, včetně zastupování akcionářů na valné hromadě rozhodující o přeměně, přípravy komisionářských smluv či dalších

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

podkladů. Právě on podnítl žalobce podle svých slov k uzavření komisionářských smluv, na jejichž základě mělo údajně dojít k nepřímému zastoupení žalobce na valné hromadě. I tento svědek tedy podle názoru soudu mohl mít zájem na výsledku daňového řízení, jednak aby podpořil svého dlouhodobého klienta, jednak aby v případě neúspěchu neohrozil vlastní zájem na jeho udržení a odvrátil nebezpečí odpovědnosti za škodu způsobenou dotčeným osobám. V případě tohoto svědka je navíc překvapivé, že jako právní profesionál údajně věděl, že žalobce byl po celou dobu procesu přeměny akcionářem společnosti M Invest Group, avšak zároveň na valné hromadě rozhodující o přeměně zástupkyni notářky sdělil pravý opak, tedy že jedinými akcionáři jsou jeho synové Ing. J. a Ing. L. M. V případě všech svědků pak věrohodnost výpovědí dále snižuje již zmíněná skutečnost, že všichni shodně uvedli, že se žalobce (mj. ze zdravotních důvodů) hodlal vyhnout účasti na valné hromadě rozhodující o přeměně společnosti M Invest Group a celému procesu přeměny, čemuž ale odporuje skutečnost (doložená listinami obsaženými ve správním spise), že se žalobce ve skutečnosti procesu účastnil z pozice předsedy představenstva M Invest Group a nástupnické společnosti i jako akcionář nástupnické společnosti. Dle soudu proto ani výpovědi svědků neprokazují s vysokou mírou pravděpodobnosti, tedy s vyloučením vážných pochybností skutečnost, že žalobce byl nepřetržitě akcionářem společnosti M Invest Group.

57. Žalobce dále namítal, že žalovaný a správce daně nesprávně přiřkli notářskému zápisu o přeměně vysokou důkazní hodnotu, ačkoliv zástupkyně notářky, která jej sepsala, neověřovala a neosvědčovala v notářském zápisu o přeměně uvedenou skutečnost, že jedinými akcionáři společnosti M Invest Group byli v té době Ing. J. a Ing. L. M. V tomto ohledu lze žalobci zčásti přisvědčit, neboť je skutečně pravdou, že zástupkyně notářky při sepsání notářského zápisu podle § 80a notářského řádu správnost jí předloženého seznamu akcionářů ani prohlášení Mgr. N., z nichž vyplynulo, že jedinými dvěma akcionáři společnosti jsou Ing. J. a Ing. L. M., neověřovala a ani nezkontrolovala, zda jsou skutečně vlastníky všech tehdy emitovaných a vydaných akcií společnosti. Ostatně notářský řád, zákon o přeměnách ani žádný jiný právní předpis notáři takovou povinnost neukládá. Úvahy správce daně a žalovaného o autoritě notářského zápisu či o významu notářského zápisu v rejstříkovém řízení jsou proto z části zavádějící a míjí se s podstatou věci.
58. K otázce, jaké všechny skutečnosti notářský zápis osvědčuje, soud odkazuje na závěry Nejvyššího soudu uvedené v rozsudku ze dne 15. 1. 2014, sp. zn. 28 Cdo 3155/2012, ve kterém se uvádí, že „[z]ásadní rozdíl mezi osvědčením upraveným v části šesté oddílu třetím notářského řádu, tedy i osvědčením o průběhu valné hromady a schůzi právnické osoby podle § 77 notářského řádu, a notářského zápisu (resp. osvědčení) o rozhodnutí orgánu právnické osoby podle § 80a a násl. notářského řádu spočívá v tom, že notář při vyhotovování posledně uvedeného notářského zápisu kromě vlastního osvědčení musí projevit také svůj názor na to, zda byly při přijímání příslušného rozhodnutí splněny předepsané formalities, jakož i na to, zda je obsah takového rozhodnutí v souladu s právními předpisy a se zakladatelskými dokumenty právnické osoby.“ Obdobné závěry potvrzuje i odborná literatura, dle které „[n]otář při sepsání tohoto notářského zápisu neprovádí jen osvědčení dějů, které před ním probíhají, ale rovněž se vyjadřuje k jejich souladu s právem a zakladatelským právním jednáním postupem podle odst. 2. Předmětem zápisu je tedy také vyjádření právního názoru notáře a smyslem tohoto druhu notářského zápisu je tak též posílení právní jistoty a přesun přezkumu požadavků pro provedení zápisu do veřejného rejstříku z rejstříkového soudu na notáře. Notářský zápis o osvědčení rozhodnutí orgánu právnické osoby patří mezi podkladové notářské zápisy, a pokud v něm tedy notář neuvedl výhradu proti přijetí rozhodnutí, je zárukou toho, že rozhodnutí bylo

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

řádně přijato a je způsobilý sloužit jako podklad pro provedení přímého zápisu notářem.“ (Kožiak, J., Ruban, R., Vlácil, D.: *Notářský řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Dostupné v systému ASPI). Význam notářského zápisu podle § 80a notářského řádu se tedy neomezuje na pouhé zachycení a ověření skutkového děje, ale obsahuje i osvědčení o tom, že byly splněny právní předpoklady k právnímu jednání orgánu společnosti a že její rozhodnutí je v souladu s právními předpisy a stanovami společnosti.

59. To však neznamená, že by notář měl povinnost detailně zkoumat pravost a správnost všech jemu předložených podkladů, na základě nichž osvědčil splnění nezbytných formalit. V posuzovaném případě zástupkyně notářky osvědčila, že valná hromada společnosti M Invest Group byla způsobilá přijmout rozhodnutí o přeměně a byla usnášeníschopná, jelikož se jí účastnili akcionáři s dostatečným počtem hlasů, resp. jejich oprávněný zástupce. Vycházela přitom ze seznamu akcionářů, projektu přeměny a plných mocí k zastupování akcionářů, které nebyly ve vzájemném rozporu. Osvědčila tedy, že projekt přeměny je v souladu s právními předpisy, přičemž neměla důvod uvádět prohlášení, že předpoklady pro rozhodnutí o přeměně nebyly splněny podle § 80b odst. 1 písm. k) notářského řádu [uvedla pouze výhradu řádného způsobu svolání valné hromady podle § 23a odst. 1 písm. b) zákona o přeměnách].
60. Notář sice neověřuje, zda jsou v seznamu akcionářů uvedeni všichni akcionáři, neboť je na případném opomenutém akcionáři, aby se domáhal neplatnosti rozhodnutí valné hromady (srov. § 428 zákona o obchodních korporacích ve spojení s § 258 občanského zákoníku a též § 52 a násl. zákona o přeměnách). To však samo o sobě nezpochybňuje důkazní význam notářského zápisu o přeměně, neboť z něj bezpochyby vyplývá, že v průběhu valné hromady jako jediní akcionáři M Invest Group vystupovali Ing. J. a Ing. L. M. Právě tyto osoby označil za jediné dva akcionáře na valné hromadě Mgr. N., což doložil i odpovídajícími listinami, zejména seznamem akcionářů. Žalobci lze přisvědčit, že zákon nezakládá domněnku správnosti tohoto údaje v notářském zápise, a v tomto ohledu lze některé úvahy zejména správce daně označit za nepřiléhavé. Nicméně není pravdou, že by žalovaný a správce daně hodnotili notářský zápis jako nevyvratitelný důkaz o tom, že žalobce nebyl v době uskutečnění přeměny akcionářem společnosti. Naopak přihlédli i k dalším důkazům, které předložil žalobce, a řádně se s nimi v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů vypořádali. Není pravdou, že by tyto důkazy nedostatečně zhodnotili či zcela přehlédli. Soud proto nemohl ani námitce týkající se nesprávného hodnocení významu notářského zápisu o přeměně přisvědčit.
61. Věrohodnost důkazních prostředků předložených žalobcem zpochybňuje žalovaný rovněž argumentací, že byly žalobcem dodány až postupně v průběhu řízení. Například klíčový skartační protokol či komisionářské smlouvy byly dodány až v závěrečné fázi řízení na základě sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Proto žalovaný dospěl k závěru, že nelze vyloučit jejich zpětné vyhotovení. Důkazní břemeno k prokázání tvrzení o splnění podmínek pro osvobození od daně tíží žalobce a záleží na něm, jakou zvolí strategii a jakými důkazními prostředky bude tvrzení prokazovat. Pouze kvůli postupnému předkládání důkazních prostředků sice podle soudu nelze bez dalšího dospět k závěru, že daňový subjekt mohl listiny vyhotovovat až dodatečně. Bezpochyby nejde o klíčový důvod vyvracející věrohodnost žalobcem předložených listin, nicméně jde o skutečnost, která slouží jako podpůrný argument logicky doplňující hodnocení provedených důkazů. V posuzovaném případě totiž vedle sebe stojí soubor listin s úředně

neověřeným datem vzniku, který prokazuje verzi žalobce, a na druhé straně notářské zápisy a plné moci s úředně ověřeným datem vzniku, které skutkovou verzi žalobce vyvracejí. V kontextu těchto skutečností se tak závěr správních orgánů o možnosti zpětného vyhotovení důkazních prostředků nezdá být zcela nepravděpodobný či vyloučený, naopak se přímo nabízí jako logické vysvětlení rozporu mezi důkazními prostředky získanými nezávisle na žalobci a důkazními prostředky postupně předkládanými žalobcem v daňovém řízení.

62. Zbývá poznamenat, že nepřetržitou účast žalobce ve společnosti, a to zejména ve zmíněném sporném období, neprokazují ani zápisy z valných hromad společnosti M Invest Group (a k nim připojené listiny přítomných akcionářů), na nichž byly schváleny účetní závěrky společnosti za roky 2013 až 2016, či zápis z valné hromady konané dne 31. 3. 2017. Žádná z těchto listin se přímo nevztahuje ke spornému období po 4. 7. 2016, neboť valné hromady se konaly v jiných obdobích. Zápis z valné hromady konané dne 4. 7. 2016 přitom vyhodnotil žalovaný jako důkaz o tom, že k tomuto dni byl žalobce ještě bezpochyby akcionářem společnosti, což považoval za nesporné. Účast ve společnosti M Invest Group i po tomto dni však žalobce ani uvedenými listinami neprokázal, resp. nevyvrátil vzniklé pochybnosti o tom, že došlo k převodu všech akcií na jeho syny.
63. Soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení o jeho nepřetržité účasti ve společnosti. Vysvětlení skutkové verze žalobce považuje soud za nelogické a rozporné s dalšími okolnostmi přeměny. Skutková verze žalobce založená na konstrukci, že došlo k uzavření komisionářských smluv mezi žalobcem a jeho syny a na základě nich společnost vydala upravený a nepravdivé údaje obsahující seznam akcionářů „pro účely hlasování“, má nejen protiprávní důsledky, čehož si Mgr. N. jako právní profesionál musel být vědom, ale především je nelogické, aby zúčastněné osoby postupovaly takto složitým postupem, pokud cílem této konstrukce mělo být pouze to, aby se žalobce nemusel osobně účastnit právních jednání směřujících k uskutečnění přeměny společnosti M Invest Group. Této účelu by bylo dosaženo jednoduše udělením plné moci, čím by si navíc žalobce i přes svou nepřítomnost ponechal plnou kontrolu nad průběhem přeměny. Žalobce neposkytl žádné vysvětlení, proč pro něj bylo významné, aby jím zmocněná osoba jednala vlastním jménem, nikoliv jménem žalobce, jak tomu bylo v případě nástupnické společnosti.
64. Finanční orgány věrohodnost žalobcem předložených důkazních prostředků přesvědčivě vyvrátily. Hodnotily důkazy jednotlivě i v jejich souhrnu. Neučinily tak účelově, tedy že by důkazy ve prospěch žalobce pominuly či zcela upozadily (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 365/2017-41). Správní orgány poskytly žalobci veškerou součinnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 102/2016-34), například na návrh žalobce doplnily dokazování v odvolacím řízení. Hodnocení důkazů správními orgány zohledňuje všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo, a neodporuje logice (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2012, č. j. 2 Afs 73/2011-76). Postup správních orgánů tak byl v souladu se základními zásadami daňového řízení.
65. Pokud jde o obecnou námitku žalobce ohledně rozporu s právem na spravedlivý proces, pak soud, vzhledem ke značné obecnosti daného žalobního bodu, pouze stručně uvádí, že pochybení, která by měla v tomto ohledu vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neshledal.

66. Námitku žalobce, že i v případě „krátkého formálního zániku účasti“ by mělo být přiznáno osvobození od daně z převodu nemovitostí, má soud za nedůvodnou. V rozsudku ze dne 18. 11. 2015, č. j. 6 Afs 300/2014-27, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[z]ákon stanoví taxativní výjimky pro případ úmrtí společníka nebo zánik účasti společníka za trvání konkursu, nikoliv v situaci jakéhokoliv bezúplatného zániku účasti společníka ve společnosti, ani pro zánik účasti v důsledku podmíněného převodu obchodního podílu. Platí tedy, že daňový subjekt může využít institutu osvobození od daně zásadně pouze tehdy, pokud jeho účast ve společnosti trvá po dobu pěti let od vkladu nemovitosti do základního kapitálu společnosti. V případě že účast společníka trvá kratší dobu, osvobození se uplatní pouze v případě, že při zániku účasti je tomuto společníkovi vložena nemovitost vrácena.“ Zákon tedy taxativně určuje výjimky, kdy je osvobození zachováno, mezi tyto výjimky však situace „krátkého formálního zániku účasti ve společnosti“ nepatří.
67. K námitce uplatněné žalobcem až v podané replice, podle níž žalovaný nepřihlédl k účetním závěrkám M Invest Group založeným ve sbírce listin obchodního rejstříku, soud uvádí, že jde o námitku opožděnou, k níž nelze přihlídnout. Pouze nad rámec odůvodnění však soud stručně dodává, že v průběhu daňového řízení žalobce tyto listiny jako důkaz nenavrhl. Navíc, jak plyne z veřejně dostupných údajů obchodního rejstříku, došla účetní závěrka za rok 2016 na rejstříkový soud až dne 22. 5. 2018 a do sbírky listin byla založena dne 24. 5. 2018. Došlo k tomu tedy až po výzvě správce daně k prokázání skutečnosti, zda trvá účast žalobce ve společnosti. Účetní závěrky z dalších let založené ve sbírce listin nejsou pro posouzení věci relevantní, jelikož mezi účastníky je sporné primárně období mezi 4. 7. a 17. 10. 2016. Účetní závěrky tedy rovněž věrohodně neprokazují trvající účast žalobce ve společnosti v rozhodném období.
68. Závěr správních orgánů, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdaní, tak v rozsahu soudního přezkumu ob stojí.

Závěr a náklady řízení

69. Jelikož soud neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti, žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
70. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze 1. června 2022

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph. D., v. r.
předseda senátu