



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Ing. R. M.**, zastoupený Mgr. Závěšem Hlaváčem, advokátem, sídlem Politických vězňů 156/21, Beroun, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2019, č. j. 36345/19/5100-31461-701836, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 1. 6. 2022, č. j. 55 Af 39/2019-61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobce jako jediný akcionář společnosti M Invest Group, a.s. (dále jen „M Invest“) v působnosti valné hromady rozhodl o schválení nepeněžitého vkladu na zvýšení základního kapitálu společnosti. Nepeněžitý vklad tvořilo 22 nemovitých věcí ve vlastnictví žalobce v hodnotě 210 865 000 Kč dle znaleckého posudku. Na zvýšení základního kapitálu bylo upsáno 2 108 kusů kmenových akcií o jmenovité hodnotě 100 000 Kč, které nabyl žalobce. Žalobce podal přiznání k dani z převodu nemovitostí, v němž uplatnil nárok na osvobození od daně podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“). Podmínky osvobození by

byly naplněny tehdy, pokud by žalobce byl dle § 18 odst. 5 zákona po dobu pěti let od vložení nemovitostí do základního kapitálu vlastníkem akcií uvedené společnosti.

[2] Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vznikly pochybnosti o tom, zda žalobce akcie společnosti M Invest skutečně vlastnil nepřetržitě po dobu pěti let od vložení nemovitostí do základního kapitálu společnosti, resp. zda je v uvedené době dočasně nepřevodil na své dva syny. Tyto pochybnosti žalobce nevyvrátil, proto mu správce daně platebním výměrem ze dne 13. 9. 2018, č. j. 4251491/18/2125-70462-202698, vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 6 324 000 Kč. Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku z důvodu úpravy výpočtu základu daně zvýšil vyměřenou daň o částku 1 428 Kč, co do posouzení věci samé se ztotožnil se závěry správce daně.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Krajský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Dle krajského soudu finanční orgány relevantně zpochybnil, že žalobce byl v roce 2016 majitelem akcií společnosti M Invest. Dle notářského zápisu o přeměně a projektu rozdělení společnosti totiž jako jediní akcionáři figurovali pouze žalobcovi synové. Tuto skutečnost žalobce vysvětloval tím, že se syny uzavřel komisionářské smlouvy, aby jej vlastním jménem na jeho účet zastupovali, tudíž nepřestal být akcionářem společnosti. Krajský soud se v napadeném rozsudku nejprve zabýval těmito smlouvami a jejich obsahem. Dospěl k závěru, že k naplnění účelu komisionářské smlouvy musela být splněna její podstatná náležitost spočívající v tom, že komisionář jedná vlastním jménem. V případě práv spojených s vlastnictvím věci by tak musel být komisionář při plnění závazku v takovém právním postavení (alespoň dočasně), s nímž právní předpisy spojují oprávnění, aby mohl sám učinit právní jednání pod vlastním jménem. Pouze v takovém případě by dle krajského soudu bylo možné naplnit základní náležitost komisionářské smlouvy spočívající v jednání komisionáře vlastním jménem. V této souvislosti krajský soud připomněl, že společnost M Invest měla v dotčeném období vydány pouze akcie na jméno, což znamenalo, že se jednalo o cenný papír na řad převoditelný rubopisem. Akcie, resp. hromadné listiny, které je nahrazovaly, proto obsahovaly jednoznačnou identifikaci akcionáře. Pokud tedy žalobce zamýšlel svěřit výkon akcionářských práv komisionáři jednajícímu vlastním jménem, pak musel dle krajského soudu za tímto účelem nejprve převést na komisionáře (byť dočasně) vlastnické právo k akciím, a to rubopisem a předáním akcií. V projednávané věci ovšem z obsahu obou komisionářských smluv uzavřených mezi žalobcem a jeho syny nevyplývalo, že by došlo k převodu vlastnického práva k akciím. Krajský soud proto uzavřel, že co do obsahu se nejednalo o komisionářské smlouvy, nýbrž o prostý příkaz.

[4] Dále se krajský soud zabýval tím, zda z hlediska naplnění podmínek pro osvobození od daně byl žalobce ve zkoumaném časovém období nepřetržitě akcionářem společnosti po zákonem stanovenou dobu. Krajský soud ve shodě s žalovaným ověřil, že z notářského zápisu o přeměně a ze seznamu akcionářů předloženého notářce během valné hromady konané dne 17. 10. 2016 plyne, že akcionáři společnosti byli pouze žalobcovi synové. Tento rozpor žalobce vysvětloval tím, že pro účely valné hromady byl vytvořen samostatný seznam akcionářů „z pohledu výkonu hlasovacího práva, a nikoliv z pohledu skutečného vlastnického práva k akciím“. Tento postup krajský soud vyhodnotil jako rozporný se zákonem s odůvodněním, že není možné vést seznamy akcionářů o různém obsahu pro

pokračování

různé účely. Tvrzení o účelovém vedení různých seznamů akcionářů pro různé účely mělo dle krajského soudu za následek nedůvěryhodnost předložených listin obsahujících seznam akcionářů.

[5] Přímým důkazem prokazujícím žalobcovo vlastnictví mohly být dle krajského soudu samotné akcie společnosti M Invest, resp. hromadné listiny, jež akcie nahrazovaly, z nichž by bylo možno ověřit, zda obsahovaly převodní rubopisy. Tyto hromadné listiny však měly být skartovány s ohledem na skutečnost, že došlo ke snížení základního kapitálu společnosti. Žalobce absenci rubopisů na hromadných listinách prokazoval protokolem o skartaci ze dne 9. 11. 2016, svědeckou výpovědí Mgr. Karla Nejtka a dále hromadnou listinou emitovanou dne 31. 3. 2017. Žádný z těchto důkazů však dle krajského soudu neprokázal vlastnictví akcií žalobcem. V této souvislosti uvedl, že hromadná listina nahrazující akcie M Invest byla emitována dne 31. 3. 2017, a tedy prokazovala, že v době jejího vydání byl vlastníkem akcií žalobce. Již však nedokládala, že žalobce byl vlastníkem akcií i dříve, zejména ve sporném období od 4. 7. do 17. 10. 2016. Výpověď Mgr. Karla Nejtka a jím podepsaný protokol o skartaci hromadných listin nepovažoval krajský soud za věrohodný, neboť Mgr. Karel Nejtek se jako žalobcův právní zástupce podílel na vytvoření celého schématu spojeného s uzavřením komisionářských smluv i nepravdivého seznamu akcionářů „pro účely hlasování“. Na uvedeném dle krajského soudu nic nezměnily ani výsledky žalobcových synů, jejichž výpovědi mohly být vedeny snahou o žalobcovu podporu. Krajský soud zároveň poukázal na skutečnost, že žalobcovi synové nadto sami v plných mocích (udělených dne 12. 9. 2016 Mgr. Karlu Nejtкови) výslovně uvedli, že jsou každý vlastníkem 635 ks akcií společnosti M Invest, nikoli že jsou (alespoň ve vztahu k části akcií) pouze oprávněni vykonávat práva akcionářů.

[6] Za stěžejní důkaz krajský soud považoval notářský zápis. K jeho důkazní hodnotě uvedl, že notářka při sepsání notářského zápisu neověřovala správnost jí předloženého seznamu akcionářů ani prohlášení Mgr. Karla Nejtka, z nichž vyplynulo, že akcionáři společnosti jsou žalobcovi synové. Notářský zápis se nicméně neomezoval na pouhé zachycení a ověření skutkového děje, ale obsahoval i osvědčení o tom, že byly naplněny právní předpoklady k právnímu jednání orgánu společnosti a že rozhodnutí společnosti bylo učiněno v souladu s právními předpisy a stanovami společnosti. Notářka proto osvědčila, že valná hromada společnosti M Invest byla způsobilá přijmout rozhodnutí o přeměně společnosti a byla usnášeníschopná. Vycházela přitom z předloženého seznamu akcionářů společnosti, projektu přeměny a z plných mocí k zastupování akcionářů zástupcem, které nebyly ve vzájemném rozporu. Z notářského zápisu tedy vyplynulo, že jako akcionáři společnosti M Invest vystupovali žalobcovi synové, nikoli sám žalobce.

[7] Krajský soud proto uzavřel, že rozpory v důkazech tížily s ohledem na důkazní břemeno žalobce. Jejich nevyvrácením a neprokázáním tvrzené skutkové verze žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně nepřetržitého vlastnictví akcií, a proto krajský soud potvrdil závěry finančních orgánů, že nedošlo k naplnění zákonných podmínek pro osvobození od daně z převodu nemovitostí.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítal, že v souvislosti s realizací rozdělení společnosti M Invest zvolil koncepci nepřímého zastoupení, byť se mohla jevit jako neobvyklá. K uzavření komisionářských smluv se syny stěžovatel přistoupil s ohledem na onemocnění. Vysvětloval, že v případě nepřímého zastoupení nebylo zapotřebí úředního ověření podpisů na smlouvách. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že k výkonu akcionářských práv bylo nutné převést vlastnické právo k příslušným akciím na syny jako komisionáře. V případě převodu vlastnického práva k akciím by totiž bylo nadbytečné, aby akcionář zastupoval vlastním jménem osobu, která by již akcionářem nebyla. K žádnému zastoupení (ať přímému či nepřímému) by tedy již nemuselo dojít, neboť nabyvatel akcií by na valné hromadě jednal jako akcionář disponující veškerými právy spojenými s akciemi. Není-li převod akcií vyžadován v případě zastoupení přímého, nemůže tomu být dle stěžovatele ani u zastoupení nepřímého. Požadavek na převedení vlastnického práva na komisionáře z právní úpravy nevyplývá. Jediným způsobem, jak bylo možné převést vlastnické právo k akciím na jméno, bylo jejich rubopisování ve prospěch nabyvatele a fyzické předání. K němu však v posuzovaném případě nedošlo, a proto ani nedošlo k zániku stěžovatelovy účasti na společnosti M Invest.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Poukázal na skutečnost, že stěžovatel sice opakuje část předchozí argumentace, avšak nevyjádřil se k závěrům krajského soudu, který v napadeném rozsudku náležitě odůvodnil, proč považuje za nevěrohodné výpovědi Mgr. Karla Nejtka a stěžovatelových synů. Stěžovatel se sice nechtěl aktivně účastnit projektu přeměny společnosti, navzdory tomu však dle žalovaného v procesu vystupoval aktivně z pozice akcionáře společnosti VTP, a.s., tedy společnosti, která se projektu přeměny také účastnila. Námitku, že nepřímé zmocnění synů bylo jednodušší, neboť podpisy na smlouvách nemusely být úředně ověřeny, stěžovatel poprvé uplatnil až v kasační stížnosti. Proto se dle žalovaného jedná o nepřipustnou námitku. Žalovaný zároveň uvedl, že pokud musela být plná moc úředně ověřena za účelem realizace projektu přeměny společnosti, musely být úředně ověřeny i podpisy na komisionářských smlouvách dle § 441 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Žalovaný dále ve shodě s krajským soudem uvedl, že komisionářské smlouvy nepotvrdily stěžovatelovo tvrzení, že jeho synové jednali vlastním jménem, ačkoli stěžovatel sám zůstal akcionářem. Opačný závěr by byl v rozporu s povahou uzavřeného smluvního vztahu. Dle žalovaného stěžovatel přehlíží podstatu nepřímého zastoupení. Komisionář musí právní jednání učinit sám pod vlastním jménem. Hlasovací právo spojené s akcií ovšem není právem samostatně převoditelným, takže je nelze převést bez současného převodu akcie. Aby tedy stěžovatelovi synové mohli vlastním jménem vykonávat hlasovací práva na valné hromadě, museli současně nabýt vlastnické právo k akciím. Stěžovatel však na podrobnou argumentaci krajského soudu týkající se převodu vlastnického práva k akciím reaguje pouze tím, že nedošlo k rubopisování dotčených akcií. Z hlediska prokázání nakládání s akciemi tížilo důkazní břemeno stěžovatele. Bylo proto na něm, aby prokázal, že po dobu pěti let nepřetržitě vlastnil dané akcie. To se mu však (především s ohledem na obsah notářského zápisu) nepodařilo. Krajský soud se dle žalovaného řádně vypořádal se všemi provedenými důkazy a podrobně odůvodnil, proč provedené důkazy neprokázaly nepřetržitou účast

pokračování

stěžovatele ve společnosti. Stěžovatel však konkrétní závěry krajského soudu nezpochybnil, jím uplatněná kasační argumentace představuje pouhý obecně vyjádřený nesouhlas.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[11] V souzené věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda stěžovatel byl nepřetržitě vlastníkem akcií společnosti M Invest v období od 19. 11. 2012 do 19. 11. 2017, a tedy naplnil podmínky pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí, které vložil do základního kapitálu jmenované společnosti.

[12] Podle § 20 odst. 6 písm. e) [později písm. d) zákona č. 357/1992 Sb.] platilo, že *od 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 (dále jen „vklad“), 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 (dále jen "společník"), s výjimkou případu úmrtí společníka, a nemovitost není společníku vrácena. Osvobození zůstává rovněž zachováno, zanikne-li účast společníka za trvání konkursu, podle soudem schváleného reorganizačního plánu nebo podle soudem schváleného oddlužení. 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 (pozn.: zvýraznění doplnil soud).*

[13] Výkladem citovaného ustanovení zákona se Nejvyšší správní soud již ve své rozhodovací činnosti zabýval, přičemž potvrdil, že daňový subjekt může využít institut 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 po kratší dobu, osvobození se uplatní pouze v případě, že při zániku účasti je společníkovi vložena nemovitost vrácena (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2015, č. j. 6 Afs 300/2014-27).

[14] Jelikož spor spočívá v tom, zda stěžovatel akcie společnosti M Invest převedl na své syny, považuje Nejvyšší správní soud za potřebné předestřít i relevantní právní úpravu týkající se cenných papírů a jejich převodu. Akcie jmenované společnosti byly v rozhodné době vydány jako akcie na jméno, tedy ve formě cenného papíru na řad dle § 263 odst. 3 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). Podle § 1103 odst. 2 občanského zákoníku se vlastnické právo k cennému papíru na řad 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, co jí bude změna osoby akcionáře

prokázána (§ 265 odst. 2 zákona o obchodních korporacích). 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 § 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. 3 zákona o obchodních korporacích se do seznamu akcionářů *zapisuje také oddělení nebo převod samostatně převoditelného práva*. Samostatně převoditelným právem není právo hlasovací (§ 281 odst. 4 zákona o obchodních korporacích).

[15] Podle § 399 zákona o obchodních korporacích platí, že *akcionář 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.

[16] V daňovém řízení nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak primárně svým účetnictvím a v něm obsaženými doklady. Prokáže-li správce daně, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost dokladů vztahujících se ke spornému plnění, popř. prokázat tvrzení jinými prostředky. Zpravidla tak bude daňový subjekt činit jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné doklady (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83). Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud rovněž doplňuje, že osvobození od daně v principu představuje výjimku z obecného principu zdanění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 Afs 139/2006-75). Pokud tedy daňový subjekt tvrdí, že splňuje podmínky pro osvobození od daně (uplatněné v daňovém přiznání), tíží jej v tomto ohledu důkazní břemeno.

[17] Nejvyšší správní soud zároveň připomíná, že je to především krajský soud, kdo plní úlohu soudu „nalézacího“ a hodnotí žalobou napadené rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se toliko na vady řízení a dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016-79, bod 21). Takových vad se však krajský soud v souzeném případě nedopustil. Naopak řádně a podrobně v napadeném rozsudku odůvodnil a vysvětlil, jak skutkový stav posoudil a z jakých konkrétních důvodů dospěl k závěru, že stěžovatel stran naplnění podmínek pro osvobození od daně důkazní břemeno neunesl.

[18] Stěžovatel v reakci na vzniklé pochybnosti správce daně pramenící především z obsahu notářského zápisu předestřel právní konstrukci spočívající v tom, že se syny

pokračování

uzavřel komisionářské smlouvy za tím účelem, aby na valné hromadě vykonávali akcionářská práva vlastním jménem, avšak na stěžovatelův účet, tedy aby stěžovatel zůstal vlastníkem akcií. U tohoto typu závazkového vztahu se dle § 2455 občanského zákoníku komisionář zavazuje obstarat pro komitenta na jeho účet vlastním jménem určitou záležitost. K povaze komise v situaci nabytí vlastnického práva se již Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 17. 5. 2012, č. j. 5 Afs 23/2011-109. V něm uvedl, že *„je-li předmětem závazku komisionáře nabytí nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru, nabývá vlastnického práva vkladem do katastru nemovitostí komisionář. Po nabytí je komisionář povinen převést vlastnické právo k nemovitosti na komitenta a současně mu nemovitost, byt nebo nebytový prostor vydat. Komitent tak až převodem od komisionáře nabývá vlastnické právo“*. Kromě povahy komise je třeba odkázat rovněž na specifickou úpravu výkonu akcionářských práv. Jak plyne z výše odkazované právní úpravy, právo akcionáře hlasovat na valné hromadě je právem samostatně nepřevoditelným. Hlasovací právo proto musí akcionář vykonávat osobně, anebo se může nechat zastoupit na základě plné moci dle § 399 odst. 1 zákona o obchodních korporacích. Akcionářem je pak ve vztahu ke společnosti osoba zapsaná v seznamu akcionářů.

[19] Z takto vymezené právní úpravy výkonu akcionářských hlasovacích práv a komise plyne, že není vyloučeno, aby komitent s komisionářem uzavřeli komisionářskou smlouvu o výkonu hlasovacích práv. Její naplnění je však možné pouze tehdy, je-li akcie na komisionáře (být dočasně) převedena. Bez převodu vlastnického práva k akcií a s tím spojeným zápisem do seznamu akcionářů nemůže komisionář vlastním jménem vykonávat hlasovací práva s akcií spojená. Se stěžovatelem proto je možno souhlasit do té míry, že komisionářské smlouvy se syny uzavřít mohl. K jejich obsahovému naplnění by však zároveň musel na syny převést vlastnické právo k akciím, jinak by totiž synové nemohli při výkonu akcionářských hlasovacích práv jednat vlastním jménem. V opačném případě (bez převodu akcií) se svou podstatou nemohlo jednat o komisionářské smlouvy, aniž by byla porušena úprava dle zákona o obchodních korporacích. Krajský soud správně dovodil, že bez převodu vlastnického práva se mohlo jednat pouze o příkazní smlouvy. Za takové situace by stěžovatel zůstal vlastníkem akcií a synům příkazem uložil, aby za něj na valné hromadě hlasovali. Synové by ovšem v takovém případě nejednali vlastním jménem, nýbrž jako zmocněnci, stěžovatel by tudíž nadále zůstal uveden v seznamu akcionářů.

[20] Pro nyní posuzovaný případ je pak klíčové, že v rámci jednání ze dne 17. 10. 2016 notářka na základě předloženého seznamu akcionářů, plných mocí i potvrzení ze strany Mgr. Karla Nejtky při sepisu notářského zápisu vycházela z obsahu těchto listin, dle kterých byli stěžovatelovi synové uvedeni jako akcionáři společnosti M Invest jednající vlastním jménem. Uvedené znamená, že buď skutečně došlo k uzavření komisionářských smluv, a synové za stěžovatele jednali vlastním jménem, a proto také byli uvedeni v seznamu akcionářů; anebo Mgr. Karel Nejtek notářce předložil nepravdivý seznam akcionářů, který neodpovídal skutečné vlastnické struktuře společnosti M Invest. V prvním případě by stěžovatel dočasně pozbyl vlastnické právo k akciím, a nesplňoval by tak podmínku pro osvobození od daně z převodu nemovitostí. Tuto skutkovou verzi dokládá obsah notářského zápisu, projekt přeměny, seznam akcionářů předložený notářce i plné moci, které stěžovatelovi synové udělili Mgr. Karlu Nejtkovi, v nichž se označili za akcionáře společnosti. Druhý zmíněný případ by představoval porušení zákona o obchodních korporacích, neboť seznam akcionářů by záměrně neodpovídal skutečnosti. Tuto skutkovou

verzi podporuje stěžovatelovo tvrzení, jakož i vyjádření Mgr. Karla Nejtka a stěžovatelových synů, z listinných důkazů pak skartační protokol ze dne 9. 11. 2016, který podepsal stěžovatel a Mgr. Karel Nejtek.

[21] Stran hodnocení jednotlivých důkazů krajský soud správně upozornil, že převod akcií na stěžovatelovy syny podporují důkazy, z nichž část vyhotovily přímo zainteresované osoby, a dále notářský zápis jako veřejná listina. Skutkovou verzi předestřenou stěžovatelem, tedy že v roce 2016 nepřestal být vlastníkem akcií, naproti tomu podporují pouze soukromé listiny vytvořené Mgr. Karlem Nejkem, jeho výpověď a výpovědi stěžovatelových synů. Jelikož Mgr. Karel Nejtek měl celou právní konstrukci vymyslet a zároveň sám uvedl, že vytvářel seznam akcionářů neodpovídající skutečné vlastnické struktuře společnosti, krajský soud přesvědčivě uzavřel, že informace od této osoby nelze považovat za věrohodné. Stejným způsobem krajský soud nahlížel také na obsah skartačního protokolu, který také vyhotovil a podepsal Mgr. Karel Nejtek. Stěžovatelovi synové jako osoby blízké, které se na případu samy přímo podílely, vypovídaly sice v jeho prospěch, avšak jejich výpovědi jsou v rozporu s plnými mocemi, které podepsali.

[22] Za shora popsané důkazní situace tak mohly vzniklé pochybnosti odstranit samotné akcie, které by najisto postavily, zda obsahují rubopisy, a tedy došlo k jejich převodu. Tyto akcie však již neexistují, neboť je společnost M Invest při snížení základního kapitálu skartovala. O jejich skartaci sepsal Mgr. Karel Nejtek skartační protokol, ve kterém uvedl, že akcie rubopisy neobsahovaly. Věrohodnost této informace je nicméně sporná, neboť se jedná o ničím nepodložené tvrzení, které odporuje jiným v řízení provedeným důkazům. Společnost M Invest sice při snížení základního kapitálu vydala dne 31. 3. 2017 hromadnou akcii na jméno, která měla nahrazovat akcie emitované dne 1. 11. 2016, jejímž vlastníkem byl stěžovatel. Z toho stěžovatel dovozuje, že nikdy nepozbyl vlastnické právo k nahrazovaným akciím. S uvedeným se však Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem ztotožňuje pouze z části. Je pravda, že před vydáním nové hromadné akcie stěžovatel musel být vlastníkem akcií, které hromadná akcie nahrazovala. Vydání hromadné akcie nicméně dokládá pouze to, že stěžovatel předešlé akcie vlastnil v den vydání hromadné akcie (tedy ke dni 31. 3. 2017), nikoli však již to, že by je předtím dočasně nepřevodil na syny. Hromadná akcie nijak nedokládá vlastnickou historii akcií, které nahradila, vypovídá pouze o vlastnictví těchto akcií v okamžiku jejich nahrazení.

[23] Nejvyšší správní soud se proto shoduje s hodnocením krajského soudu, že bylo povinností stěžovatele prokázat, že byl po dobu pěti let nepřetržitě vlastníkem akcií společnosti M Invest. Finanční orgány shromáždily a provedly řadu důkazů, které pochybnosti o nepřetržitém vlastnictví akcií stěžovatelem neodstranily. Stěžovatel předestřel skutkovou verzi, která odporovala listinným důkazům, včetně notářského zápisu jako veřejné listiny. Stěžovatelovu verzi podporovala pouze výpověď Mgr. Karla Nejtka, jehož věrohodnost byla zpochybněna, soukromé listiny vyhotovené a podepsané Mgr. Karlem Nejkem a výpověď synů, kteří se řídili jeho pokyny. Výpovědi synů zároveň odporovaly obsahu plných mocí, které sami podepsali a ve kterých se označili za akcionáře. Vzniklá situace byla důsledkem komplikované právní konstrukce výkonu hlasovacích práv prostřednictvím komisionářských smluv jdoucích v tomto případě plně k tíži stěžovatele, který neunesl důkazní břemeno. Krajský soud tak v napadeném rozsudku dospěl ve shodě s finančními orgány ke správnému závěru, že nebyly naplněny podmínky pro přiznání

pokračování

osvobození od daně z převodu nemovitostí, které stěžovatel vložil do základního kapitálu společnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[25] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 13. července 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu