



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Ing. T. V.**, zastoupený Mgr. Vlastimilem Němcem, advokátem se sídlem Wilsonova 217/7, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2014, č. j. 17974/14/5000-14102-702767, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 25. 4. 2016, č. j. 65 Af 34/2014 – 95,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 25. 4. 2016, č. j. 65 Af 34/2014 – 95, **se zrušuje**.
- II.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2014, č. j. 17974/14/5000-14102-702767, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 25.022 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Vlastimila Němce, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj vydal dne 17. 12. 2013 dodatečný platební výměr, jímž žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2009 daň z příjmů fyzických osob ve výši 1.293.840 Kč a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 258.768 Kč. Odvolání žalobce žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu. Argumentoval především tím, že správce daně namísto výsledku žalobcem navržených svědků provedl u jiných subjektů místní šetření, při kterém vyslechl určité osoby. Žalobci tímto postupem znemožnil

těmto osobám klást otázky. Dále správce daně neodůvodněně odmítl provést výslech žalobcem navrhovaného svědka. Rovněž poukazuje na to, že nákup akcií neprovedl na svůj účet, ale v souladu s komisionářskou smlouvou uzavřenou se společností EUROFARMS 2008, s.r.o. (dále jen „EUROFARMS“; dle obchodního rejstříku byla tato obchodní firma dne 29. 4. 2015 změněna na Spearhead Czech s.r.o.), na účet této společnosti. Žalobci proto žádný zisk nevznikl.

[3] Dále žalobce v žalobě namítal nepřezkoumatelnost napadeného správního rozhodnutí z toho důvodu, že daňovému řízení nepředcházela daňová kontrola, ale pouze výzvy správce daně. Správce daně nakonec doměřil daň na základě skutečností zjištěných v jiných daňových řízeních, se kterými žalobce před vydáním dodatečného platebního výměru ani neseznámil. Správce daně zneužil postup dle § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, který má sloužit k odstranění jednotlivých dílčích pochybností ve výzvě specifikovaných, ne k obsáhlému dokazování. Žalobce rovněž napadá, že výsledky jiného daňového řízení, na kterých správce daně postavil svůj dodatečný platební výměr, byly do správního spisu žalobce zařazeny až měsíc po vydání platebního výměru. Žalobce se tak s těmito podklady nemohl seznámit.

[4] Krajský soud žalobu zamítl. Podstatu sporu spatřoval v otázce, zda došlo k převodu předmětných akcií na základě komisionářské smlouvy a tudíž žalobce neměl z transakce žádný zisk, anebo zda došlo k převodu akcií pouze na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů. Krajský soud na uvedenou otázku odpověděl druhou z obou možností – žalobce cenné papíry na společnost EUROFARMS převedl na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů. Komisionářská smlouva je neplatná, neboť je v rozporu s pojmovými znaky, kterými je tento typ smlouvy vymezen. Konkrétně není naplněn znak jednání komisionáře vlastním jménem, avšak na účet komitenta. V dané věci totiž akcie nabyl nejdříve žalobce na svůj účet a následně své vlastnické právo k akciím převedl na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů na komitenta. Žalobce tak převáděl akcie jako vlastník, nebyl pouhým obstaravatelem.

[5] Výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení považoval krajský soud za dostatečně konkrétní. Výslech navrženého svědka dle soudu nebyl potřebný, neboť nemohl prokázat správními orgány dokazovanou skutečnost – rozdílnou prodejní cenu za jednotlivé převáděné akcie. Okolnosti, o kterých mohl svědčit (uzavření komisionářské smlouvy), přitom sporné nebyly. Ohledně nemožnosti žalobce vyjádřit se k prováděným důkazům krajský soud uvedl, že práva výslechu osob, s nimiž bylo jednáno při místním šetření, se žalobce nikdy nedomáhal. Se závěry místního šetření byl žalobce seznámen při nahlédnutí do spisu, není proto zřejmé, k jakým důkazům měl správce daně znemožnit žalobci se vyjádřit.

[6] Ohledně námitky porušení § 89 a násl. daňového řádu krajský soud uvedl, že správce daně postupoval nikoliv dle tohoto ustanovení, ale dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení žalobce vyzval, aby podal dodatečné daňové tvrzení, neboť důvodně předpokládal, že bude daň doměřena. Jelikož žalobce této výzvě nevyhověl a dodatečné daňové přiznání nepodal, doměřil správce daně daň podle pomůcek, jak mu umožňuje předmětné ustanovení. Ustanovení § 89 daňového řádu se naproti tomu aplikuje na případy, kdy je řádné či dodatečné daňové tvrzení podáno a správce daně má konkrétní pochybnosti o jeho správnosti. Tato situace však nenastala.

[7] Ohledně námitky listin absentujících v době vydání platebního výměru ve správním spise soud uvedl, že žalobce nahlížel do správního spisu před vydáním rozhodnutí žalovaného o odvolání. V této době tam již všechny listiny byly. To krajský soud vzhledem k jednotnosti

řízení v prvním a druhém stupni považoval za dostatečné. Žalobce měl možnost se k listinám vyjádřit.

II. Kasační stížnost

[8] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[9] Nesouhlasí, že předmětné komisionářské smlouvy jsou neplatné a že převod akcií na společnost EUROFARMS provedl pouze na základě smlouvy o převodu cenných papírů. Vlastnictví akcií komisionářem není vyloučeno. Dle stěžovatele byl totiž § 32 odst. 2 zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, dispozitivní a lze si tedy přechod vlastnického práva k akciím sjednat jinak. Komisionářská smlouva se podpůrně řídila zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, přičemž ten výslovně vyjmenovává, která z ustanovení jsou kogentní. Ustanovení § 577 o komisionářské smlouvě mezi nimi není. Nelze tedy souhlasit s tím, že smlouva mezi stěžovatelem a společností EUROFARMS nenaplnuje pojmové znaky komisionářské smlouvy.

[10] Krajský soud se dle stěžovatele měl rovněž zabývat tím, zda nelze případně neplatná ujednání v komisionářské smlouvě ohledně převodu vlastnického práva oddělit od ostatních platných ujednání. Komisionářská smlouva by tak byla neplatná pouze z části. Touto možností se krajský soud vůbec nezabýval. Pokud by tomu tak bylo, k převodu vlastnického práva ze stěžovatele na společnost EUROFARMS došlo již okamžikem předání předmětných akcií stěžovateli. Stěžovateli tak z prodeje cenných papírů žádný zisk nevznikl, neboť akcie by byly převedeny na komitenta nikoliv na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů, ale na základě řádně uzavřené komisionářské smlouvy, byť v části odchylné se od zákona o cenných papírech neplatně, nicméně v dalších částech smlouvy platně naplňující veškeré pojmové znaky komisionářské smlouvy dle zákona o cenných papírech. V takovém případě by se kupní cena za akcie specifikované ve smlouvě o úplatném převodu cenných papírů vztahovala pouze na akcie nezahrnuté v komisionářské smlouvě. Cena za tyto akcie byla platně sjednána již v komisionářské smlouvě a dle této ceny následně také byly akcie převedeny do vlastnictví společnosti EUROFARMS. Příjem za tyto akcie tak byl od daně osvobozen. Žádný právní předpis nebrání, aby si smluvní strany sjednaly kupní cenu odlišně od jiných akcií a aby tak učinily v jiném dokumentu.

[11] I pokud by uzavřená smlouva nenaplnovala pojmové znaky komisionářské smlouvy, měl se krajský soud zabývat tím, zda se dle obsahu nejedná o nepojmenovanou smlouvu.

[12] Krajský soud navíc jednotlivé smluvní dokumenty nevnímal v jejich vzájemné provázanosti. Společnost EUROFARMS měla zájem o nákup minimálně 95 % (tento cíl byl deklarován v prohlášení ze dne 20. 1. 2009) akcií společnosti SALIX MORAVA a.s. (dále jen „SALIX“). Proto byla uzavřena komisionářská smlouva, že stěžovatel nakoupí akcie společnosti SALIX vlastním jménem na účet společnosti EUROFARMS. Sám stěžovatel byl významným akcionářem společnosti SALIX. Bylo zřejmé, že pokud by se společnost EUROFARMS sama pokoušela akcie společnosti SALIX od drobných akcionářů nakoupit, buď by se to nepodařilo, nebo by jejich cena byla vyšší. Dále v komisionářské smlouvě bylo dohodnuto, že jelikož nebylo zřejmé, zda se stěžovateli podaří sehnat akcie, aby celkově společnost EUROFARMS vlastnila 95 % akcií, a tato společnost měla zájem o akcie pouze, pokud by vlastnila 95 %, bylo dohodnuto, že vlastnické právo k akciím přejde na společnost (komitenta) až na základě smlouvy o úplatném převodu akcií. K převodu vlastnictví tak došlo až v okamžiku realizace celé transakce (nákup minimálně 95 % akcií společnosti SALIX). Komisionářská smlouva byla uzavřena za účelem

ošetření rizika, že by se společnost EUROFARMS stala vlastníkem takové části akcií, o které neměla zájem.

[13] Dalšími námitkami stěžovatel míří do procesu stanovení daně, který vedl k doměření daně.

[14] Žalovaný nepostupoval správně, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel nepodal ohledně daně z příjmu z prodeje akcií daňové přiznání, a proto došlo k „*doměření daně z moci úřední na základě důkazů získaných správcem daně*“. Takový pojem zákon vůbec nezná. Daň je stanovena buďto dokazováním, nebo dle pomůcek. Dle stěžovatele v projednávaném případě došlo ke stanovení daně dle pomůcek, což ostatně konstatoval i krajský soud. Žalovaný i krajský soud se ovšem nedostatečně zabývali tím, proč nebylo možné stavit daň dokazováním. Pro užití pomůcek nebyly splněny zákonné podmínky.

[15] Stěžovatel od začátku se správcem daně spolupracoval, reagoval na jeho výzvy, předkládal a navrhoval důkazy. Dle judikatury nesouhlas s obsahem výzvy znamená nemožnost správce daně bez dalšího daně doměřit dle pomůcek (rozsudek ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 – 36, č. 3291/2015 Sb. NSS). Pomůcky je možné užít pouze tehdy, pokud daňový subjekt vůbec na výzvy nereaguje a nekomunikuje. Naopak pokud správci daně sdělí, že své příjmy, na které mířila výzva, považuje za osvobozené, je takové podání třeba vyhodnotit jako nulové daňové přiznání. Pouhý nedostatek formy dodatečného daňového přiznání, tedy neuzítí formuláře, nelze daňovému subjektu přičítat k tíži. Naopak je třeba hodnotit obsah podání (rozsudky ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 – 295, ze dne 18. 1. 2008, č. j. 5 Afs 160/2006 – 81). Stěžovatel tak výzvám k podání dodatečného daňového přiznání vyhověl. Žalovaný proto měl postupovat dle § 89 daňového řádu, nikoliv dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[16] Dále stěžovatel poukazuje na nezákonnosti týkající se zjištění získaných správcem daně při jeho šetření. Některá zjištění získal místním šetřením, namísto výslechu svědků, kterému by musel být daňový subjekt přítomen (rozsudek ze dne 3. 4. 2016, č. j. 9 Afs 95/2012 – 37). Jedná se především o osoby společnosti EUROFARMS „vytěžené“ správcem daně. Pokud by stěžovatel byl výslechu přítomen, ukázalo by se, že o transakci nic neví. Dokumenty o místním šetření u společnosti EUROFARMS byly navíc do důkazních prostředků zahrnuty až po vydání dodatečného platebního výměru. To zasahuje do jeho práva na spravedlivý proces. Stěžovatel navíc do spisu nebyl ani nahlédnout, protože měl za to, že správce daně má povinnost postupovat dle § 89 daňového řádu. Nešlo tedy předpokládat, že by bez dalšího vydal dodatečný platební výměr. Rovněž stěžovateli nemůže být přičítáno k tíži nesprávné účtování společnosti EUROFARMS o předmětném závazku (že nevezal komisionářskou smlouvu v potaz). Rovněž měl být proveden výslech svědka pana Englanda, kterého stěžovatel správci daně navrhoval. Tento by mohl osvětlit okolnosti a důvody uzavření komisionářské smlouvy.

[17] Na základě shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[18] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu vyslovenými v napadeném rozsudku. Znakem komisionářské smlouvy je to, že komisionář není vlastníkem převáděné věci. K otázce, zda nešlo komisionářskou smlouvu shledat jako platnou alespoň z části, žalovaný uvedl, že stěžovatel vůbec neprokázal, že by došlo k realizaci plnění dle této smlouvy. Naopak ze skutkových okolností je zřejmé, že k převodu akcií došlo na základě

smlouvy o úplatném převodu cenných papírů. Provedení výsledku navrhovaného svědka by bylo neúčelné. Pozdější zařazení některých listin do správního spisu je pouze formální pochybení, které bylo napraveno možností stěžovatele nahlížet do správního spisu v odvolacím řízení. Mohl se tak seznámit s podklady, ze kterých správce daně při vydání dodatečného platebního výměru vycházel.

[19] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“)].

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud nejdříve rekapituluje relevantní obsah správního spisu. Stěžovatel podal dne 30. 3. 2010 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009. Dne 14. 5. 2012 jej vyzval správce daně k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2009, což zdůvodnil tím, že v rámci své vyhledávací činnosti zjistil, že stěžovatel nezahrnul do podaného daňového přiznání příjem z prodeje akcií. Dne 1. 6. 2012 stěžovatel správci daně sdělil, že má za to, že předmětný příjem z prodeje akcií byl v souladu s čl. II Přechodná ustanovení, odst. 3 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., od daně z příjmů osvobozen, z tohoto důvodu nevidí zákonný důvod, pro který by měl daňové přiznání podávat.

[23] Dne 27. 6. 2012 zaslal správce daně stěžovateli výzvu k prokázání skutečností, ve které jej vyzval k předložení důkazních prostředků, které by prokázaly osvobození od daně z příjmů fyzických osob z prodeje cenných papírů nabytých do konce roku 2007, neboť zjistil, že stěžovatel byl na základě notářského zápisu ze dne 22. 1. 2002 vlastníkem 169 ks akcií společnosti SALIX. V roce 2009 při prodeji akcií byl vlastníkem 193 ks akcií, proto jej správce daně vyzval, necht' prokáže nabytí 24 ks akcií společnosti SALIX. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval sdělením ze dne 12. 7. 2012, v němž uvedl, že 24 ks nakoupil počátkem roku 2009, avšak nikoli pro sebe, ale pro společnost EUROFARMS a to na základě komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009, a tyto akcie následně převedl na komitenta za stejnou kupní cenu smlouvou o úplatném převodu cenných papírů, v rámci které převedl na společnost EUROFARMS i veškeré své akcie, které vlastnil ke dni podpisu komisionářské smlouvy. Stěžovatel k tomuto sdělení doložil komisionářskou smlouvu o obstarání koupě cenného papíru, uzavřenou dne 26. 1. 2009 a dne 6. 2. 2009 mezi ním a společností EUROFARMS jednajícím jednatelem panem Englandem. Dále doložil smlouvy o úplatném převodu cenných papírů uzavřené s drobnými akcionáři, od nichž jednotlivé akcie koupil.

[24] Dne 12. 3. 2009 uzavřel stěžovatel, jakožto prodávající, kupní smlouvu o úplatném převodu cenných papírů, se společností EUROFARMS jako kupující, jejímž předmětem bylo 193 ks listinných akcií na jméno, jmenovitá hodnota jedné akcie 50.000 Kč, celková jmenovitá hodnota všech akcií 9.650.000 Kč, kupní cena za všechny akcie činí celkem 75.700.000 Kč. Dále stěžovatel ke svému sdělení doložil Prohlášení ze dne 20. 1. 2009, které měli učinit akcionáři

společnosti SALIX, a společnost EUROFARMS jako zájemce o akcie společnosti SALIX, mj. o tom, že tito akcionáři prodají společnosti 95 % všech akcií za 115.000.000 Kč. Součástí tohoto prohlášení je dohoda stran o poskytnutí zálohy na kupní cenu za akcie ve výši 700.000 Kč.

[25] Dne 13. 8. 2012 bylo odesláno dožádání správce daně Finančnímu úřadu v Jihlavě, jehož předmětem bylo prověření u společnosti EUROFARMS, zda je platná předmětná komisionářská smlouva, zda a kdy komisionáři podali komitentovi zprávy o obstarání koupě cenného papíru, jak byly zaevidovány zálohy po obstarání koupě cenných papírů, v jaké výši byla sjednána úplata z komisionářské smlouvy, kdy, komu a jakým dokladem byla vyplacena, a dále, necht' doloží, kdy listinné cenné papíry, které komisionář obstarával, přešly do majetku komitenta. Finanční úřad v Jihlavě sdělil, že při místním šetření zjistil, že společnost EUROFARMS komisionářské smlouvy nemá, dle ekonoma společnosti je podepisoval bývalý jednatel společnosti pan England, který je dlouhodobě v zahraničí. Záloha byla vyplacena stěžovateli dne 28. 1. 2009, dle ekonoma společnosti nedošlo k žádné jiné úplatě, pouze byly vyplaceny peníze za akcie, do majetku společnosti přešly akcie dnem podpisu smluv. Dne 18. 6. 2013 bylo stěžovateli zasláno sdělení, že správce daně trvá na splnění povinnosti uložené výzvou, neboť v rámci daňového řízení bylo zjištěno, že v účetnictví společnosti EUROFARMS komisionářské smlouvy nejsou evidovány ani archivovány. Na to stěžovatel dne 8. 7. 2013 sdělil, že s tímto závěrem nesouhlasí, trvá na svých dříve učiněných tvrzeních, a navrhl vyslechnout pana Englanda.

[26] Následně dne 17. 12. 2013 správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým stěžovateli doměřil daň z příjmů fyzických osob a příslušné penále. Správce daně daň stanovil tak, že vyšel z údajů uvedených ve smlouvě o převodu cenných papírů, tedy z celkové kupní ceny 75.700.000 Kč za 193 ks akcií, bez uvedení ceny za 1 ks, a proto dle správce daně cena za 1 ks akcie činí 392.227,97 Kč, za 25 ks akcií nabytých po datu 1. 1. 2009 tedy 9.805.670 Kč, z toho daň 1.293.840 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel odvolal, a trval na tom, že konkrétní ceny akcií jednoznačně vyplývají z komisionářské smlouvy, tedy kupní cena akcií se rovnala kupní ceně akcií, za které daňový subjekt akcie nakoupil od třetích osob. Stěžovatel poukázal na provázanost komisionářské smlouvy a smlouvy o převodu cenných papírů. Dne 16. 1. 2014 byly do spisu stěžovatele založeny kopie písemností ze spisu společnosti SALIX a ze spisu společnosti EUROFARMS. Dne 17. 1. 2014 se stěžovatel dostavil ke správci daně a požádal o nahlédnutí do spisu, o čemž správce daně sepsal protokol, a poskytl stěžovateli kopii spisu. Dne 10. 7. 2014 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.

[27] Zákonný rámec pro posouzení této věci tvoří následující ustanovení daňového řádu. Zjistí-li se, že stanovená daň není správná, je na místě daň doměřit. Daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední (§ 143 odst. 1).

[28] Zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit (§ 141 odst. 1).

[29] K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 (§ 143 odst. 3).

[30] Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek (§ 145 odst. 2).

[31] Z výše uvedeného plyne, že doměřit daň lze dle § 143 ve spojení s § 145 daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední. Z moci úřední může správce daně doměřit daň pouze ve dvou případech. První případ představuje doměření daně na základě výsledků daňové kontroly. Druhou zákonnou možností doměření daně z moci úřední představuje situace, kdy daňový subjekt nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně poté může z moci úřední doměřit daň podle pomůcek (srov. rozsudek ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39).

[32] Pro ani jeden z těchto postupů nebyly v projednávaném případě splněny podmínky.

[33] Daňovou kontrolu správce daně neprovedl. Proto správce daně nemůže odůvodnit stanovení daně z moci úřední prvním způsobem.

[34] Ani pro druhý způsob stanovení daně z moci úřední – na základě pomůcek – nebyly splněny podmínky. Jak výše uvedeno, daň dle pomůcek lze stanovit tehdy, pokud daňový subjekt výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení nevyhoví (§ 145 odst. 2).

[35] Co všechno lze považovat za nevyhovění výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu, lze seznat z početné a konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Např. v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 – 295, soud uvedl, že „[p]řipouští-li ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP (nyní § 145 odst. 1 daňového řádu) stanovení daně dle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu (žalobce), nepochybně tak bylo možno učinit pouze v případech, kdy daňový subjekt se správcem daně nekomunikuje a neposkytuje mu potřebnou součinnost“ (srov. rovněž i rozsudky ze dne 18. 1. 2008, č. j. 5 Afs 160/2006 – 81, ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 – 36, č. 3291/2015 Sb. NSS, ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 – 32).

[36] Téměř totožnou situací s tou nyní projednávanou se zabývá posledně citované rozhodnutí č. j. 2 Afs 69/2015 – 32. V této věci se jednalo rovněž o příjmy z prodeje akcií. Na výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu přitom daňový subjekt odpověděl tak, že dle něj je ve výzvě specifikovaný příjem od daně z příjmů osvobozen. Správce daně to za splnění výzvy nepovažoval. S tímto postupem se ovšem Nejvyšší správní soud neztotožnil, neboť příписы byly dodatečnými daňovými přiznáními v materiálním smyslu. Nedostatek formy podání totiž nemůže mít za následek překvalifikování skutečného obsahu tohoto podání, pouze (a to v krajním případě) jeho neúčinnost v případě, že ten, kdo formálně vadné podání učinil, neodstraní správcem daně označené vady ve lhůtě k tomu stanovené (§ 74 odst. 3 věta druhá daňového řádu). To však pouze za předpokladu, že správce daně dostal své povinnosti dle § 74 odst. 1 tohoto zákona, podle něhož musí podatele k odstranění spatřovaných vad vyzvat a stanovit k tomuto lhůtu.

[37] Aplikují-li se výše uvedená zákonná a judikatorní východiska na situaci stěžovatele je zřejmé, že správce daně postupoval při doměření daně nezákonně. Stěžovatel reagoval na výzvu správce daně podáními, ve kterých tvrdil, že dodatečné daňové tvrzení podávat nemusí. Tvrdil, že příjem, na který mířila daňová výzva, daňové povinnosti nepodléhal. Podle výše uvedených rozhodnutí je nutné takovéto podání vyhodnotit obsahově jako podání dodatečného daňového tvrzení s uvedením výše daňové povinnosti 0 Kč. Namísto tedy byl postup k zajištění odstranění formálních vad podání, nikoliv postup odvíjející se od nesplnění výzvy. Správce daně měl buďto zahájit postup k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu), nebo, byly-li by zákonné další podmínky pro využití tohoto institutu, daňovou kontrolu (§ 85 a násl. daňového řádu). Stěžovatel by tak měl zachováno právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, předkládat vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhnout vlastní důkazy.

[38] Správce daně přitom v dodatečném platebním výměru výslovně uvedl, že považuje výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu za nesplněnou a doměřil daň z moci úřední pomocí pomůcek. Tento postup ovšem byl v rozporu se zákonem, neboť výzva byla splněna a tudíž nebyla naplněna podmínka stanovení daně dle pomůcek.

[39] Další pochybení správce daně se týká jeho postupu při získání informací při místním šetření. K místnímu šetření již Nejvyšší správní soud uvedl, že „*provádí-li správce daně (ať již v prvním stupni, nebo odvolací orgán) místní šetření (§ 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), jehož cílem je získat důkazy vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je namístě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit*“ (rozsudek ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009 – 91). V rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 – 130, publ. pod č. 938/2006 Sb. NSS, zase soud vyslovil, že „*dodatečným platebním výměrem nelze doměřit daň pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti (ust. § 36 zákona o správě daní a poplatků, [nyní ust. § 78 daňového řádu]) a při místním šetření (ust. § 15 zákona o správě daní a poplatků, [nyní ust. § 80 a násl. daňového řádu]), aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků, [nyní ust. § 85 a násl. daňového řádu]*.“ Citovaná rozhodnutí se vztahují ke staré procesní úpravě, nicméně ohledně citovaných závěrů jsou relevantní i při výkladu nové právní úpravy (srov. např. rozsudek ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 79/2013 – 27, který z citované judikatury při aplikaci nové právní úpravy vychází).

[40] V rozsudku ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012 – 37, soud zase uvedl, že vyjádření osob při místním šetření provedené bez přítomnosti daňového subjektu není možno v rozhodnutí použít jako podklad pro zjištění skutkového stavu. Vyjadřujícím se osobám totiž nemůže daňový subjekt klást dotazy a rovněž tyto osoby nebyly poučeny způsobem, jakým to procesní předpisy při výslechu svědků požadují.

[41] Dále soud v posledně citovaném rozhodnutí uvedl, že nespatřuje problém v tom, aby procesní význam těchto vyjádření byl chápán toliko jako vysvětlení k usnadnění orientace v předložených listinách či k jejich celkovému pochopení či zasazení do kontextu s jinými předloženými listinami (tj. ke shrnutí či zdůraznění určitých skutečností, které jsou však samy o sobě patrné již z předložených listin). Důkaz je však za takové situace třeba provést samotnou listinou, nikoli vysvětlením, které může sloužit jen k pomoci v rozhodnutí, na co se v listinách zaměřit, tj. k „mapování terénu“. Naopak problematické je, použije-li správní orgán při popisu skutkového stavu v rozhodnutí informace z vysvětlení, které by šly nad rámec předložených listin (tj. zdrojem informace by bylo vyjádření, nikoli listina). Použití takové informace (zachycené v protokolu o místním šetření) jdoucí nad rámec předložených listin jako podklad pro zjištění skutkového stavu v rozhodnutí by značilo, že k vyjádření bylo přistoupeno jako k výslechu svědka, což není možno připustit, jelikož při místních šetřeních nejsou naplněny procesní nároky spojené s výslechem svědka.

[42] V posuzované věci správce daně ve svém rozhodnutí výslovně vyšel při popisování skutkového stavu z vysvětlení získaném v rámci místního šetření. Dne 28. 2. 2012 provedl místní šetření u společnosti EUROFARMS a opatřil si vyjádření jejího ekonoma v souvislosti s prověřováním pěti okruhů skutečností (viz str. 4 dodatečného platebního výměru). Následně výslovně uvedl, že protokol o místním šetření, zachycující vyjádření ekonoma společnosti EUROFARMS, je jedním z důkazů tvořící podklad pro doměření daně (str. 5). Z výše uvedeného je zřejmé, že takovýmto postupem zkrátil stěžovatele na jeho právech a jedná se tak o další procesní pochybení, které mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

[43] Pro tyto vady daňového řízení, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Jestliže tak neučinil, kasační námitky stěžovatele dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. jsou důvodné.

[44] Namíste v dané věci proto je napadené rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušit. Správní orgány musí v dalším správním řízení stěžovatele vyzvat, aby odstranil formální vady svého dodatečného daňového tvrzení. Následně, pokud budou mít pochybnosti o jeho správnosti, musí procesně správným postupem stěžovateli umožnit možnost pochybnosti odstranit a poskytnout mu možnost správnost podaného daňového tvrzení prokázat.

[45] Uvedené zásadní procesní vady jsou dostatečným důvodem k tomu, aby soud rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušil. Ač skutkové okolnosti případu budou znovu předmětem dokazování, Nejvyšší správní soud nad rámec uvádí následující. Komisionářská smlouva je zvláštním typem příkazní smlouvy, již se komisionář zavazuje *vlastním jménem* obstarat *na účet komitenta* určitou záležitost. Dle právní úpravy účinné v době posuzovaného právního jednání zboží (resp. cenný papír), které komisionář pro komitenta obstarává, přechází do majetku komitenta dnem jeho předáním komisionáři (srov. § 583 obchodního zákoníku a § 32 odst. 2 zákona o cenných papírech).

[46] Stěžovatel uzavřel se společností EUROFARMS „komisionářskou smlouvu o obstarání koupě cenného papíru ve smyslu ustanovení § 28 a násl. zákona č. 591/1992 Sb., o cenných papírech a dále § 577 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku“. Klíčové v dalším řízení bude zjistit, zda společnost EUROFARMS nabyla akcie jako komitent „v jednom kroku“ přímo od osob, se kterými stěžovatel uzavřel smlouvy o převodu cenných papírů, anebo zda vlastnické právo ze smluv s třetími osobami nenabyla, ale nabyla ho „ve dvou krocích“ – třetí osoby převedly akcie na stěžovatele a následně stěžovatel na společnost EUROFARMS. Právě tento druhý krok by dal vzniknout stěžovatelově daňové povinnosti.

[47] Zda došlo k uzavření skutečné komisionářské smlouvy, na jejímž základě akcie, které stěžovatel nabyl od třetích osob, nabyl rovnou na účet společnosti EUROFARMS, anebo zda k tomuto nedošlo, bude třeba zjistit interpretací „komisionářské smlouvy“ mezi stěžovatelem a společností EUROFARMS. Z faktu, že stěžovatel následně uzavřel se společností EUROFARMS smlouvu o úplatném převodu akcií nelze automaticky usuzovat, že společnost EUROFARM nenabyla vlastnictví předmětných akcií již na základě „komisionářské smlouvy“ ve spojení se smlouvami mezi stěžovatelem a třetími osobami.

[48] Při výkladu smluv přitom hraje klíčovou roli vůle smluvních stran [srov. nález Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2008 sp. zn. I. ÚS 436/05 (N 129/50 SbNU 131)]. Směřuje-li vůle smluvních stran k jinému významu a podaří-li se vůli procesem hodnocení skutkových a právních otázek ozřejmit, má shodná vůle účastníků smlouvy přednost před doslovným významem textu jimi formulované smlouvy. Vůle je vnitřním stavem jednající osoby, který není bezprostředně přístupný interpretovi právního úkonu a není interpretem tohoto právního úkonu poznatelný. Na vůli je proto nutno usuzovat z vnějších okolností, spojených s podpisem smlouvy a realizací smluvního vztahu [srov. nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 571/06 (N 91/53 SbNU 171)].

[49] Správní orgány proto v následujícím řízení musí provést dokazování ohledně skutečné vůle stran při uzavírání „komisionářské smlouvy o obstarání koupě cenného papíru“, ve světle těchto zjištění tuto smlouvu interpretovat a následně z toho teprve dovozovat důsledky pro daňovou povinnost stěžovatele.

V. Závěr a náklady řízení

[50] Lze tedy uzavřít, že námitka stěžovatele spočívající v procesním pochybení správních orgánů, které mohlo mít vliv na stěžovatelova práva, je důvodná. Proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, kterému dle podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 5 téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

[51] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského soudu a současně i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[52] Při úvaze o náhradě nákladů řízení se soud řídil § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měl stěžovatel ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady v jeho případě tvoří odměna a hotové výdaje jeho zástupce, přičemž výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2013]. Soud proto stěžovateli přiznal částku 12.400 Kč za čtyři úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], účasti na jednání před krajským soudem [písm. g) citovaného ustanovení] a podání ve věci samé - správní žaloby a kasační stížnosti [písm. d)]. Ke čtyřem úkonům právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatele ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 1.200 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Dále advokátovi náleží náhrada za promeškaný čas ve výši 200 Kč [§ 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], a náhrada cestovních výdajů vynaložených na cestu na soudní jednání před krajským soudem v doložené výši 268 Kč (§ 13 odst. 1 advokátního tarifu).

[53] Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 14.068 Kč, tedy 2.954 Kč. Celkem tedy 17.022 Kč.

[54] Další náklady stěžovatele tvoří zaplacené soudní poplatky, a to 3.000 Kč za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu [položka 14a bod 2. písm. a) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích], a 5.000 Kč za kasační stížnost (položka 19 přílohy).

[55] Celkem tedy stěžovateli náleží náhrada nákladů řízení před správními soudy ve výši 25.022 Kč. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 16. listopadu 2016

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu