



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Ing. T. V.**, zastoupen 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 26. 2. 2018, č. j. 9151/18/5200-10422-711621, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 7. 8. 2019, č. j. 65 Af 30/2018 - 49,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 7. 8. 2019, č. j. 65 Af 30/2018 – 49, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející rozhodnutí NSS

[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 rozhodnutím ze dne 10. 7. 2014, č. j. 17974/14/5000-14102-702767, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci, který ji rozsudkem ze dne ze dne 25. 4. 2016, č. j. 65 Af 34/2014 – 95, zamítl.

[3] Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 149/2016 – 35; dále též „zrušující rozsudek“). Důvody zrušení rozhodnutí žalovaného bylo nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a pochybení správce daně při získání informací během místního šetření. Nejvyšší správní soud nad rámec, k dosud zjištěnému skutkovému stavu, uvedl, že klíčové v dalším řízení bude zjistit, zda společnost EUROFARMS 2008, s.r.o. (dále jen „EUROFARMS“) nabyla akcie jako komitent „v jednom kroku“ přímo od osob, se kterými žalobce uzavřel smlouvy o převodu cenných papírů, anebo zda vlastnické právo ze smluv s třetími osobami nenabylo, ale nabylo ho „ve dvou

krocích“ – třetí osoby převedly akcie na žalobce a ten následně na společnost EUROFARMS. Právě tento druhý krok by podle kasačního soudu dal vzniknout stěžovateli daňové povinnosti.

[4] Nejvyšší správní soud pak zdůraznil, že interpretací „komisionářské smlouvy“ mezi žalobcem a společností EUROFARMS bude třeba zjistit, zda došlo k uzavření skutečné komisionářské smlouvy, na jejímž základě akcie, které žalobce nabyt od třetích osob, nabyt rovnou na účet společnosti EUROFARMS, anebo zda k tomuto nedošlo. Z faktu, že žalobce následně uzavřel se společností EUROFARMS smlouvu o úplatném převodu akcií nelze automaticky usuzovat, že společnost EUROFARMS nenabyla vlastnictví předmětných akcií již na základě „komisionářské smlouvy“ ve spojení se smlouvami mezi žalobcem a třetími osobami. Soud proto uložil žalovanému, aby v dalším řízení provedl dokazování ohledně skutečné vůle stran při uzavírání „komisionářské smlouvy o obstarání koupě cenného papíru“, ve světle těchto zjištění tuto smlouvu interpretoval a následně z toho teprve dovozoval důsledek pro žalobcovu daňovou povinnost.

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

II. Rozsudek krajského soudu

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

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

[8] Za stěžejní pro právní posouzení věci měl krajský soud hodnocení závěru žalovaného o výši kupní ceny akcií prodaných žalobcem společností EUROFARMS smlouvou ze dne 12. 3. 2009. Není sporu o tom, že v písemné smlouvě byla sjednána kupní cena všech 193 akcií na částku 75 700 000 Kč, aniž by byla rozlišena cena jednotlivých akcií. Správce daně i žalovaný vyšli shodně z jednotkové ceny prodaných akcií ve výši 392 227,97 Kč, kterou vypočetli podílem celkové ceny akcií a počtu prodaných akcií. Tento závěr žalovaného však považoval krajský soud za nedostatečný. Závěr, že žalobce neprokázal určení různé ceny akcií a faktickou realizaci komisionářské smlouvy, je podle soudu přinejmenším zavádějící.

[9] Z napadeného rozhodnutí není podle krajského soudu zřejmé, co si žalovaný pod pojmem „faktická realizace“ představuje, obzvláště když žalobce řadu dílčích kroků podle těchto smluv činil, zejména nakupoval akcie od dosavadních akcionářů společnosti SALIX MORAVA a. s. (dále jen „SALIX“) uvedených v článku I. smluv a tyto následně převedl na EUROFARMS. Není pochyb o tom, že k finálnímu prodeji cenných papírů došlo až na základě kupní smlouvy o úplatném převodu akcií, to však neznamená, že uzavření smlouvy nepředcházela kontraktální proces. Je pravdou, že v kupní smlouvě byla sjednána celková cena za všech 193 prodaných akcií, aniž by se zde uváděla cena (ceny) 1 akcie. Z této smlouvy tak podle soudu vskutku nelze dovodit, že by se kupní ceny jednotlivých akcií lišily, stejně tak však text smlouvy není sám o sobě dostačující k jednoznačnému závěru, že ceny všech prodaných akcií byly stejné. Spíše než úvahy o tom, zda došlo k „faktické realizaci komisionářské smlouvy“, měl žalovaný postavit najisto, zda zpochybňuje pravost a obsah těchto smluv, či nikoliv.

[10] Způsob, jakým žalovaný vyhodnotil provedené důkazy, považoval krajský soud za nedostatečný. Zdůraznil, že pokud žalovaný považuje pravost tzv. komisionářských smluv ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009 za prokázanou, tj. nezpochybňuje, že byly uzavřeny v uvedený den a s takovým obsahem, který byl správcem daně předložen k důkazu, pak krajskému soudu není zřejmé, z jakého důvodu žalovaný neaplikoval při výkladu následně uzavřené kupní smlouvy o úplatném převodu akcií ze dne 12. 3. 2009 článek II bod 4 komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009 (resp. článek II bod 3 v případě komisionářské smlouvy ze dne 6. 2. 2009)

ve znění: „Komisionář se zavazuje předat komitentovi akcie nakoupené dle této smlouvy a tyto převést na komitenta **za** kupní cenu, za kterou je komisionář nakoupil“.

[11] Za zcela zásadní krajský soud považoval pochybení žalovaného při vyhodnocení důkazního návrhu na provedení výslechu svědka E.. O tom, že se jedná o významného svědka, který podepisoval jménem společnosti EUROFARMS, jak kupní smlouvu o úplatném převodu cenných papírů, tak především tzv. komisionářské smlouvy, a může se tak spolu s žalobcem nejlépe vyjádřit k jejich obsahu, neměly pochybnosti ani daňové orgány, které se jej nejprve snažily dohledat, následně však, aniž by pátrání po jeho pobytu jakkoliv uzavřely, od jeho výslechu upustily, což v napadeném rozhodnutí vysvětlil žalovaný jeho nadbytečností a neúčelností. Stalo se tak přitom poté, co žalobce doložil v příloze podání ze dne 12. 1. 2018 e-mailový kontakt na tohoto svědka. Závěr žalovaného, že výslechem svědka E. by nemohla být prokázána kupní cena jednotlivých akcií, nemůže obstát. Žalovaný nepřipustně předjímal neúčelnost výpovědi svědka dříve, než jeho výslech provedl. Z obsahu spisu a zejména z odůvodnění napadeného rozhodnutí přitom nevyplývá jednoznačně, že by výslech svědka E. byl bez dalšího nadbytečný. Skutková verze předestřená žalobcem není nereálná či nepravděpodobná. V pochybení žalovaného při neprovedení důkazu výslechem svědka E. a zejména ve způsobu, jakým žalovaný neprovedení tohoto důkazního návrhu odůvodnil, spatřoval krajský soud vadu, která měla za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, pro kterou rozhodnutí žalovaného zrušil.

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

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

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

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

[15] Výsledkem daňového řízení byl jednoznačný závěr, že žalobce nakoupil cenné papíry pro sebe a následně je prodal společnosti EUROFARMS nikoli za cenu, za kterou je nakoupil, ale za cenu tržní. Protože žalobce nevlastnil akcie déle než šest měsíců, vznikla mu daňová povinnost. Komisionářská smlouva byla účelově vytvořena pouze pro to, aby nemusel být aplikován šestiměsíční časový test, a žalobci by tak nevznikla daňová povinnost. Žalobce prodal celkem 193 kusu akcií – u 168 z nich byl časový test dodržen (žalobce měl nárok na osvobození od daně z příjmů). Spor je tedy veden ohledně 25 kusů akcií, resp. o rozdíl mezi jejich nákupní a prodejní cenou. Stěžovatel dále vyjmenovává skutečnosti, které svědčí o účelovosti komisionářské smlouvy (s. 8 kasační stížnosti).

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

odmítl. Požadavky na výslech pana E. a současně na hodnocení pravosti komisionářské smlouvy se vzájemně vylučují.

[17] Stěžovatel dostatečně zdůvodnil, proč považuje svědeckou výpověď pana E. za nadbytečnou. Bylo podstatné, zda se žalobce stal vlastníkem cenných papírů, či nikoli. Jelikož sám žalobce tvrdil, že k převodu akcií došlo dvoufázovým způsobem, tedy z prodávajícího na žalobce a poté z žalobce na EUROFARMS, nemohl výslech pana E. prokázat rozdílnou prodejní cenu za jednotlivé akcie. Samotné uzavření komisionářské smlouvy stěžovatel nerozporoval, pouze konstatoval, že k prodeji cenných papírů nedošlo podle této smlouvy (nebylo podle ní postupováno). Žalobce nadto v průběhu celého daňového řízení neposkytl kontaktní údaje na pana E., ačkoli má povinnost tak učinit. Stěžovatel dále zdůrazňuje, že od uzavření komisionářské smlouvy i smlouvy o úplatném převodu cenných papírů uplynulo více než deset let. Jen stěží si lze představit, že by pan E. byl schopen autenticky vyložit veškeré tehdejší pohnutky týkající se komisionářské smlouvy. V dané věci proběhlo trestní řízení, ve kterém byl žalobce shledán vinným a odsouzen za zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby k podmíněnému trestu odnětí svobody. Stěžovatel v průběhu řízení o kasační stížnosti předložil též usnesení o odmítnutí dovolání žalobce proti pravomocnému trestnímu rozsudku.

[18] Žalobce v obsáhlém vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval svou žalobní argumentaci. Uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Podle žalobce nerespektoval stěžovatel právní názor vyjádřený ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Správce daně v odvolacím řízení chybně použil výzvu podle § 89 daňového řádu – postup k odstranění pochybností lze použít pouze před vyměřením daně. Žalobce trvá na tom, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání v březnu 2017 byla učiněna po prekluzi a byla účelová. Po obdržení tiskopisu správce daně chybně zahájil postup k odstranění pochybností, čímž chtěl účelově obnovit lhůtu pro stanovení daně. Žalobce upozorňuje, že Nejvyšší správní soud výslovně uložil stěžovateli, aby provedl dokazování ohledně skutečné vůle stran při uzavírání komisionářské smlouvy a ve světle těchto zjištění smlouvu interpretoval a následně dovedl důsledky pro žalobcovu daňovou povinnost. Stěžovatel pro objasnění těchto skutečností neučinil téměř nic. Uzavřenou komisionářskou smlouvu je třeba vykládat podle jejího skutečného obsahu (ve skutečnosti šlo o smlouvu o smlouvě budoucí kupní) a vůle smluvních stran. Žalobce kategoricky odmítá stěžovatelovo tvrzení, že podle komisionářské smlouvy nebylo postupováno.

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

[20] Žalobce navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci

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

[22] Kasační stížnost je důvodná.

IV.a) Prekluze práva stanovit daň

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

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

[25] Následně dne 17. 12. 2013 správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci 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 žalobce odvolal, a trval na tom, že konkrétní ceny akcií jednoznačně vyplývají z komisionářské smlouvy, tedy kupní cena akcií se rovnala kupní ceně akcií, za které daňový subjekt akcie nakoupil od třetích osob. Žalobce poukázal na provázanost komisionářské smlouvy a smlouvy o převodu cenných papírů. Rozhodnutí o odvolání (v pořadí první) vydal žalovaný dne 10. 7. 2014 (žalobci doručeno téhož dne).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[32] V případě daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 tak v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu počala prekluzivní lhůta běžet dne 31. 12. 2009 a skončit měla (při nenastoupení dalších skutečností ovlivňujících její plynutí) dne 31. 12. 2012. K prodloužení této lhůty o jeden rok došlo nejprve oznámením výzvy k podání dodatečného daňového přiznání dne 18. 5. 2012. Skutečnost, že tato výzva vedla k doměření daně, a byla tedy způsobilá prekluzivní lhůtu prodloužit, není v nynější fázi řízení sporná. Soud proto k této otázce pouze ve stručnosti odkazuje na závěry obsažené např. v rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 – 43, č. 3417/2016 Sb. NSS. Oznámením této výzvy byla lhůta prodloužena do 31. 12. 2013. Dne 27. 12. 2013 byl žalobci oznámen dodatečný platební výměr, podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu tak došlo k prodloužení lhůty o další rok, tj. do 31. 12. 2014. Dne 10. 7. 2014 žalovaný žalobci oznámil rozhodnutí o odvolání, čímž byla lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu opětovně prodloužena, a to do 31. 12. 2015. V okamžiku vydání prvního rozhodnutí o odvolání tak z prekluzivní lhůty zbýval 1 rok, pět měsíců a 21 dnů. Z této doby je nutno odečíst dva měsíce, které uplynuly od oznámení rozhodnutí do podání žaloby ke krajskému soudu dne 10. 9. 2014; k tomuto dni tedy z prekluzivní lhůty zbýval 1 rok a 112 dnů.

[33] Podáním žaloby ke krajskému soudu došlo ke stavění prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, resp. § 41 s. ř. s., a to až do právní moci zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, která nastala dne 19. 12. 2016 (s výjimkou tří dnů mezi právní mocí rozsudku krajského soudu a podáním kasační stížnosti). Poslední den obnovené prekluzivní lhůty tak měl připadnout na 10. 4. 2018. Nové rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 26. 2. 2018 a žalobci oznámeno dne 8. 3. 2018 (a téhož dne nabylo právní moci), tedy v zákonné prekluzivní lhůtě.

[34] Podání dodatečného daňového přiznání dne 14. 3. 2017 nemohlo mít na běh prekluzivní lhůty vliv, neboť nebylo učiněno v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Co se týče výzvy ze dne 1. 3. 2017, nejednalo se o výzvu k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, jak tvrdí žalobce, ale o výzvu k odstranění vad podání (dodatečného daňového přiznání ze dne 12. 6. 2012) podle § 74 odst. 1 daňového řádu. Takový úkon nemá na běh prekluzivní lhůty žádný vliv. Stejně tak zákon nespojuje žádné důsledky z hlediska běhu prekluzivní lhůty s vydáním výzvy k odstranění pochybností (ke kterému v souzené věci došlo dne 29. 3. 2017).

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

IV.b) Hodnocení komisionářských smluv, výslech svědka

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

[37] Podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů se od daně osvobozuje příjem *z prodeje cenných papírů, přesáhne-li doba mezi nabytím a převodem těchto cenných papírů při jejich prodeji dobu 6 měsíců, a dále příjmy z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 6 měsíců.* (...).

[38] Není sporu o tom, že žalobce v roce 2009 prodal 193 kusů akcií společnosti SALIX MORAVA a.s. (dále jen „SALIX MORAVA“) společnosti EUROFARMS (kupní smlouva o úplatném převodu cenného papíru ze dne 12. 3. 2009). Žalobce byl k 1. 2. 2009 vlastníkem 182 akcií společnosti SALIX MORAVA, dalších 14 akcií této společnosti nakoupil dne 30. 1. 2009 a následně dne 11. 2. 2009 dalších 12 akcií (smlouvy o úplatném převodu cenných papírů). Celkem 25 z těchto akcií, nově nabytých v roce 2009, přitom bylo předmětem prodeje společnosti EUROFARMS dne 12. 3. 2009. Z celkového počtu 193 akcií, které žalobce uvedeného dne prodal, tedy 168 pořídil více než 6 měsíců před jejich prodejem, a tudíž byl příjem z jejich prodeje osvobozen od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Sporný je prodej zbývajících 25 kusů akcií, které žalobce vlastnil po dobu kratší než 6 měsíců, a příjem z jejich prodeje tak od daně osvobozen nebyl.

[39] Sporná není ani skutečnost, že v kupní smlouvě o úplatném převodu cenného papíru ze dne 12. 3. 2009 byla sjednána kupní cena všech 193 akcií na částku 75.700.000 Kč, aniž by byla rozlišena cena jednotlivých akcií. Správce daně i stěžovatel vyšli shodně z jednotkové ceny prodaných akcií ve výši 392.27,97 Kč, kterou vypočetli podílem celkové ceny akcií a počtu prodaných akcií. Oproti tomu žalobce tvrdí, že cena každé akcie prodané smlouvou ze dne 12. 3. 2009 nebyla shodná, ale u 25 prodaných akcií, které předtím koupil smlouvami ze dne 30. 1. 2009 a ze dne 11. 2. 2009, činila toliko 40.000 Kč za akcii (v případě akcií od p. J. Č., Ing. J. H., p. V. S., p. J. K., Ing. Z. Š. a Ing. V. N. 50.000 Kč za akcii). Toto tvrzení opíral o komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009, ve kterých se měl s kupující společností EUROFARMS dohodnout, že mu akcie, které měl po uzavření komisionářské smlouvy nakoupit, prodá za stejnou cenu, za kterou je koupil, což je právě cena ve výši 40.000 Kč, resp. 50.000 Kč za 1 akcii.

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

[41] Po doplnění dokazování v odvolacím řízení již nyní mezi účastníky řízení není sporu o tom, že k převodu akcií došlo ve dvou krocích, tedy že nejprve nabylo akcie do svého vlastnictví žalobce (na základě smluv uzavřených s jednotlivými akcionáři společnosti SALIX MORAVA) a následně od žalobce společnost EUROFARMS. To ostatně vyplývá též z dodatečného daňového přiznání ze dne 14. 3. 2017, ve kterém žalobce tvrdil příjem z prodeje akcií ve výši 1.180.000 Kč, oproti kterému současně uplatnil výdaje na jejich pořízení v totožné výši, a tedy dílčí základ daně připadající na tento příjem ve výši 0 Kč.

[42] Spornou tak nyní zůstává toliko otázka prodejní ceny akcií, tedy za jakou částku společnost EUROFARMS od žalobce 25 ks sporných akcií odkoupila. S touto otázkou souvisí též, zda smluvní strany (tedy žalobce a společnost EUROFARMS) postupovaly podle cenových ujednání obsažených v komisionářské smlouvě, či nikoli.

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

[44] Nejvyšší správní soud se shoduje se stěžovatelem, že závěry krajského soudu vztahující se k dosavadnímu hodnocení komisionářských smluv stěžovatelem nejsou správné. Jak stěžovatel připomíná v kasační stížnosti, samotné uzavření komisionářských smluv daňové orgány nezpochybňovaly. Tato skutečnost jednoznačně plyne z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí. Stěžovatel se „pravostí“ a obsahem komisionářských smluv již podrobně zabýval. Nezpochybnil, že žalobce a společnost EUROFARMS (jejímž jménem jednal pan E.) uzavřeli dne 26. 1. 2009 a 6. 2. 2009 „komisionářské smlouvy o obstarání koupě cenného papíru“.

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

[46] V kontextu všech dalších zjištění a provedených důkazů pak stěžovatel hodnotil, zda smluvní strany podle těchto komisionářských smluv skutečně postupovaly, tedy smlouvy „fakticky realizovaly“. V této souvislosti nelze souhlasit s krajským soudem, že z rozhodnutí stěžovatele neplyne, co míní pod „faktickou realizací“ smlouvy. Jak Nejvyšší správní soud zdůraznil výše, spornou zůstává pouze otázka kupní ceny 25 kusů akcií. Z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí je zřejmé, že od bodu 20 dále (uvozeného „*předmětem dalšího posouzení byla výše příjmu, který plynul z prodeje těchto akcií*“) se zabýval právě touto spornou otázkou a v tomto kontextu také prováděl hodnocení předložených důkazů, včetně komisionářských smluv. I z dalších částí rozhodnutí je zjevné, že faktickou realizací komisionářských smluv rozuměl stěžovatel právě realizaci smluvních ujednání o kupní ceně akcií. Například v bodě 28 stěžovatel výslovně konstatuje, že „*z kupní smlouvy ani z prohlášení ze dne 20. 1. 2009 nevyplývá postup a realizace transakce dle předložené komisionářské smlouvy, tj. výše uvedené důkazní prostředky neprokázaly prodej akcií za rozdílné ceny za jednotlivé akcie*“, v bodě 59 stěžovatel uvedl, že „*ke úhradě akcií došlo na základě kupní smlouvy ze dne 12. 3. 2009 a k realizaci plnění dle komisionářské smlouvy tedy nedošlo*“, v bodě 63 konstatoval, že „*výslech svědka (pana E.) v dané věci mohl pouze prokázat, že smlouva byla sepsána a podepsána osobou oprávněnou, ale faktickou realizaci (rozdílné ceny akcií) by neprokázal*“ atd. Je tedy zjevné, že stěžovatel pod „neprokázáním faktické realizace“ komisionářských smluv rozuměl neprokázání postupu podle cenových ujednání zde uvedených.

[47] Stěžovatel závěr o nerespektování cenových ujednání založil mimo jiné na následujících zjištěních (srov. zejména body 42 a násl. rozhodnutí): v kupní smlouvě ze dne 12. 3. 2009, na jejímž základu společnost EUROFARMS akcie od žalobce nabyly, není obsažen žádný odkaz na komisionářskou smlouvu. Kupní smlouva samotná neobsahuje žádné ustanovení, podle kterého by byla u jednotlivých akcií stanovena různá cena (cena byla v kupní smlouvě uvedena za všech 193 prodávaných akcií bez dalšího rozlišení). Skutečnost, že by měla společnost EUROFARMS koupit některé akcie levněji než jiné, nevyplývá ani z prohlášení ze dne

20. 1. 2009. Společnost EUROFARMS o pořízení akcií neúčtovala podle komisionářské smlouvy (tedy neúčtovala o rozdílných cenách akcií), ale podle smlouvy kupní. Existenci komisionářských smluv v době pořizování akcií či vědomost o nich nepotvrdil finanční ředitel společnosti EUROFARMS, účetní společnosti, projektový manažer ani právnička, která se na přípravě dokumentů souvisejících s nákupem cenných papírů podílela. Tyto osoby současně nepotvrdily, že by se při pořizování akcií mělo postupovat podle cenových ujednání obsažených v komisionářských smlouvách. Podle Nejvyššího správního soudu ze shora uvedeného vyplývá, že stěžovatel v rozhodnutí předstřel přesvědčivou argumentaci, která řádně odůvodňuje závěr, že komisionářské smlouvy nemohou prokázat rozdílnou prodejní cenu akcií, neboť nebylo prokázáno, že by smluvní strany postupovaly při koupi akcií podle cenových ujednání obsažených v komisionářských smlouvách.

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

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

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

[51] S krajským soudem lze souhlasit v tom, že správce daně nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, a to tehdy, pokud jsou věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (srov. např. rozsudek ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 – 71). Současně je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhu na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Správce daně není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu.

[52] Nejvyšší správní soud má za to, že se daňové orgány nezákonnosti spočívající v nepřipustném předjímaní výpovědi svědka nedopustily. Neprovedení výslechu svědka odůvodnily jeho nadbytečností a neúčelností. Konstatovaly (srov. zejména bod 59 rozhodnutí žalovaného), že výslech svědka E. nemohl prokázat požadované skutečnosti, tj. rozdílnou prodejní cenu za jednotlivé akcie. Stěžovatel připomněl, že samotné uzavření komisionářské smlouvy panem E. nerozporoval. Výslechem svědka E. by nemohla být prokázána prodejní cena jednotlivých akcií, neboť tyto skutečnosti nejsou uvedeny v předložené kupní smlouvě ani

v účetnictví společnosti EUROFARMS. Podle stěžovatele je tak výslech tohoto svědka neúčelný, protože postrádá smysl dokazovat věci známé, které správce daně nezpochybňoval.

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

V. Závěr a náklady řízení

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

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

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

V Brně dne 31. března 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu