



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: L. N.

zastoupeného advokátem JUDr. Tomášem Vymazalem
sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2020, čj. 30548/20/5200-10422-711621

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce vykázal v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016 příjem ve výši 72 917 000 Kč z prodeje akcií společnosti Europe Easy Energy, a. s. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále též „finanční úřad“) vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 31. 5. 2018, čj. 1222853/18/3308-52521-707119 daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 10 801 185 Kč. Žalobce se však domnívá, že

jeho příjem z prodeje akcií je od daně osvobozen podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro uvedené zdaňovací období.

2. K odvolání žalobce proti citovanému rozhodnutí žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“) zvýšil vyměřenou daň na 10 821 942 Kč. Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 1. 10. 2020.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit a v první řadě vytýká žalovanému, že neprovedl výslech K. O. Žalobce jej v podání finančnímu úřadu dne 29. 7. 2020 zmínil a to je dostatečný důkazní návrh. Žalovaný v rozporu s § 8 odst. 1 a § 114 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jeho výslech neprovedl. Přitom lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2007, čj. 8 Afs 52/2006 - 59. Finanční úřad proto měl provést výslech jmenovaného svědka. Žalobce předložil finančnímu úřadu akcii č. 41, na které byla původní hodnota přeškrtnuta a zaznamenána hodnota nová – 120 000 Kč. Taktéž bylo na akcii datum změny 30. 6. 2014 a podpis K. O. (předseda představenstva). Tato akcie byla následně 1. 9. 2014 zneplatněna a z estetických důvodů mu byla vydána akcie nová – tu převedl. Finanční úřad si o předložené akcii činí nepodložené spekulace a neprovedená svědecká výpověď K. O. by osvědčila žalobcem tvrzené skutečnosti.
4. Podle finančního úřadu není příjem z prodeje akcií osvobozen, neboť nebyl dodržen časový test jejich držení. Během doby, kdy je žalobce držel, totiž došlo dle notářských zápisů č. NZ 233/2014 a N 240/2014 k výměně akcií. Tím se časový test pro osvobození od příjmů přerušil. Žalobce nesouhlasí s výkladem § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, neboť jej žalovaný vyložil striktně jazykově. Z daného ustanovení naopak plyne, že se časový test přerušuje, vydala-li akciová společnost akcie o jiné jmenovité hodnotě v době kratší než tři roky před jejich převodem. Pro výklad citovaného ustanovení je nutné rozlišovat případy obligatorního vydání nových akcií a fakultativního. V případě zvýšení základního kapitálu nemusí společnost vydávat nové akcie, ale lze na původních akciích přeškrtnout údaj o jejich jmenovité hodnotě. U pouhého přeškrtnutí přitom není časový test držení akcie přerušen a nárok na osvobození od daně je zachován. Žalobce nesouhlasí s tím, že osvobození od daně závisí na tom, zda společnost vydá nové akcie nebo přeškrtně na starých údaj o jejich jmenovité hodnotě. To potvrzuje úprava kusových akcií, u nichž je hodnota vyjádřena procentuálně na základním kapitálu – zvýšení základního kapitálu se tak vydaných kusových akciích nijak nedotkne a osvobození by žalobci svědčilo. Žalovaný nijak nevysvětlil, proč činí rozdíl mezi vydáním nových akcií a přeškrtnutím hodnoty na starých. Tento rozdíl však žalobce stojí bezmála 11 mil. Kč, které má zaplatit.
5. Žalovaný rovněž neaplikoval zásadu rovnosti práv v čl. 1 Listiny základních práv a svobod a na ni navazující nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02 a ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08. Žalovaný nepochybně, co jej opravňuje k postupu mimo rámec čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR. Proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Podle § 6 odst. 1 daňového řádu mají osoby zúčastněné na správě daní rovná procesní práva a povinnosti. Ze všech těchto principů jednoznačně plyne, že žalovaný je povinen při posuzování časového testu pro účely osvobození postupovat stejně vůči všem vlastníkům akcií. Postupem žalovaného vzniká nedůvodný rozdíl v hmotněprávní rovině u subjektů majících totožné právní postavení.

6. Generální finanční ředitelství vyslovilo souhlas s názorem Komory daňových poradců (jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců dne 8. 6. 2011), že časový test se nepřerušuje, pokud samotná výměna akcií nepředstavuje změnu majetkového podílu vlastníka. Tento závěr vyslovilo Generální finanční ředitelství při řešení výměny akcií za nové podle § 186b zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (štěpení akcií, spojení více akcií do jedné apod.). Klíčové je, zda výměnou dochází nebo nedochází ke změně majetkového podílu akcionáře. Žalobci zůstal po výměně akcií stejný podíl.
7. Žalovaný též nesprávně stanovil výdaje, které žalobce vynaložil na dosažení nyní řešeného příjmu. Žalovaný totiž vyšel z částky, za kterou žalobce nakoupil akcie v roce 2011. Žalobce však uvedené akcie v roce 2014 vyměnil, proto měl žalovaný provést součet výdajů vynaložených na nákup akcií a na jejich výměnu. Zákon o daních z příjmů tuto situaci výslovně neřeší. Podle žalobce proto měl žalovaný určit obvyklou cenu vyměněných akcií pomocí znaleckého posudku. Žalovaný pak zcela nedůvodně tvrdí, že žalobce nedoložil důkazy o výdajích souvisejících s převodem akcií. Výdajem je žalobcův podíl na zisku, který byl namísto vyplacení použit k navýšení základního kapitálu společnosti.

III. Argumentace žalovaného

8. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout a argumentuje podrobně ke každému žalobnímu bodu. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Řízení před krajským soudem

9. Ve věci proběhlo dne 25. 4. 2022 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).
10. Krajský soud na úvod seznámil účastníky řízení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2021 (tedy z doby po podání žaloby), čj. 8 Afs 246/2019 - 67 a dal jim možnost se k jeho odůvodnění vyjádřit. Žalovaný poukázal na to, že rozsudek podporuje jeho závěr o doměření daně a že jde o rozsudek ve skutkově prakticky totožné věci – jedná se o jinou akcionářku společnosti Europe Easy Energy. Žalobce se závěry NSS nesouhlasí. Svou žalobní argumentaci rozvedl v tom smyslu, že obsahuje tři eventuality. Buďto by měl krajský soud na základě dokazování uzavřít, že žalobcovy akcie byly nejprve tzv. okolkovány a jejich následná výměna za nové již nehraje žádnou roli (zde žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 228/2020, podle něhož je pro daňové účely rozhodný skutečný, nikoliv formální stav věci). V tom případě by měl dát po právní stránce za pravdu žalovanému v tom, že rozdíl mezi oběma způsoby zvýšení nominální hodnoty je klíčový pro posouzení daňové povinnosti. Nebo – pokud soud naopak shledá, že u žalobcových akcií došlo ze skutkového hlediska k jejich výměně za nové – by měl vyjít z názoru NSS, že mezi oběma způsoby zvýšení nominální hodnoty akcií by se neměl po právní stránce činit rozdíl. Ovšem měly by na rozdíl od NSS uzavřít, že žádný z obou způsobů nepřerušuje časový test pro účely osvobození do daně. Konečně, pokud soud nedá žalobci v této otázce za pravdu, měl by mu alespoň umožnit, aby si náklady vynaložené na rozvoj společnosti Europe Easy Energy (díky čemuž mohla zvýšit svůj základní kapitál), odečetl jako nákladovou položku od základu daně. Výše těchto výdajů by se měla určit obdobně jako v případě bezúplatného nabytí akcií. V této souvislosti žalobce vysvětlil, že znalecký posudek ohledně výše výdajů v daňovém řízení

nepředkládal, protože orgány daňové správy daly jasně najevo, že podle nich výdaje uplatňované žalobcem nebude v žádném případě možné uznat jako daňově účinné.

11. Soud při jednání zamítl veškeré žalobcovy důkazní návrhy. V žalobě žalobce navrhoval důkaz účetními závěrkami společnosti Europe Easy Energy za roky 2013 a 2014. Na jednání doplnil návrh na důkaz účetními závěrkami za roky 2010 a 2011. Tím se snažil prokázat vývoj vlastního kapitálu této společnosti a zejména obrat k lepšímu, k němuž v hospodaření společnosti došlo poté, co žalobce nabyl její akcie a začal se v ní angažovat. Pro otázku zachování časového testu u osvobození od daně za převod akcií je však tento důkaz irelevantní a bylo by nadbytečné jej provádět. Žalobce také na výslovný dotaz soudu upřesnil, že navrhuje v soudním řízení provést též výslech Kamila Oušky, předsedy představenstva společnosti Europe Easy Energy v rozhodné době. Ten by měl osvětlit, jakým způsobem proběhlo zvýšení nominální hodnoty žalobcových akcií v roce 2014. I tento důkaz shledal krajský soud nadbytečným, protože mezi jednotlivými způsoby zvýšení jmenovité hodnoty akcií nelze činit z hlediska daňového rozdíl, jak soud níže vysvětlí.

V. Posouzení věci krajským soudem

12. Žaloba **není důvodná.**

Skutková zjištění

13. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu, a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
14. Žalobce nabyl na základě smlouvy o úplatném převodu cenných papírů ze dne 12. 1. 2011 celkem 33 ks akcií (očíslovány 35 – 67) společnosti Europe Easy Energy o jmenovité hodnotě 20 000 Kč za kupní cenu 1 000 000 Kč (tj. 30 303,03 Kč za jednu akcii). Žalobce dále doložil smlouvu ze dne 12. 10. 2012, na základě které směnil 3 ks akcie č. 35, 36 a 37 za stejné akcie (ve vlastnictví M. Slavička) č. 68, 69 a 70.
15. Ze spisu dále vyplývá, že společnost Europe Easy Energy rozhodla dne 16. 6. 2014 o navýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů (ze zisku společnosti) o částku 10 000 000 Kč. Dle notářského zápisu NŽ 233/2014 a N 240/2014 bylo zvýšení základního kapitálu provedeno zvýšením jmenovité hodnoty dosavadních akcií s výměnou původních akcií za nové. Jmenovitá hodnota jednotlivé akcie se zvýšila z 20 000 Kč na 120 000 Kč.
16. Žalobce následně převedl smlouvou ze dne 13. 11. 2015 celkem 30 ks akcií (očíslovány 41 – 70) společnosti Europe Easy Energy o jmenovité hodnotě každé akcie 120 000 Kč za celkovou částku 72 917 000 Kč na společnost Bohemia Energy entity, s. r. o.
17. Žalobce podal dne 3. 4. 2017 spolu s daňovým přiznáním k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016 oznámení o osvobozených příjmech, ve kterém uvedl, že mu 4. 1. 2016 vznikl příjem ve výši 72 917 000 Kč z titulu úplatného převodu cenných papírů. Jako důvod osvobození žalobce uvedl § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Finanční úřad však dospěl k závěru, že nebyl splněn časový test pro osvobození od daně z příjmů.

Nepřezkoumatelnost

18. Nejprve se soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Její příčinou může být buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů. V obou případech však platí, že je potřeba s tímto institutem zacházet obezřetně a vyhradit jeho užití pouze

těm případům, kdy vady odůvodnění reálně brání soudu v tom, aby napadené rozhodnutí přezkoumal (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013 - 25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Zejména je nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Žalobce svou námitku stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí formuloval tak, že žalovaný nevysvětlil nerovný přístup k daňovým subjektům.

19. Napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné. Žalovaný své úvahy o tom, proč podléhá žalobcův příjem zdanění, přehledně zdůvodnil. Námitku o nerovném přístupu žalobce v odvolání neuplatnil. V rámci odvolacího řízení (viz podání ze dne 29. 7. 2020) svou argumentaci prohloubil, ovšem stěžoval si na formální výklad právních předpisů. Argumentaci základními právy a judikaturou Ústavního soudu vznesl žalobce až v žalobě. Nepřezkoumatelnost je velmi těžká vada rozhodnutí, která má místo jen v krajních případech a tam, kde v rozhodnutí např. zcela chybí nějaká důležitá argumentace. Takovou vadou ovšem napadené rozhodnutí netrpí. To, že podle žalobce mohl žalovaný své rozhodnutí lépe odůvodnit (např. odkazem na základní práva), nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost.
20. Žalobce v odvolání neformuloval žádné důkazní návrhy, které by žalovaný nevypořádal. V podání ze dne 29. 7. 2020 (v průběhu odvolacího řízení) se žalobce zmiňuje o panu K. O., který podle něj je připraven potvrdit jím uváděné skutečnosti. To však nelze považovat za důkazní návrh, na který by musel žalovaný reagovat. Lze to nanejvýš chápat jako upozornění, že pokud by žalovaný považoval danou část žalobcových tvrzení za relevantní pro posouzení věci, tak existuje způsob, jak je prokázat. Žalovaný není povinen předem hodnotit teoretické důkazní návrhy, které žalobce nevznesl. K relevanci svědka O. se soud vyjádří níže.

Osvobození od daně

21. Jádrem sporu je otázka, zda na úplatný převod akcií, u nichž předtím došlo ke zvýšení jmenovité hodnoty, dopadá osvobození od daně z příjmu fyzických osob, nebo zda se zvýšením hodnoty přerušil časový test podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2016), dle něž se od daně osvobozuje mj. *příjem z úplatného převodu cenného papíru, přesáhne-li doba mezi nabytím a úplatným převodem tohoto cenného papíru při jeho úplatném převodu dobu 3 let, přičemž při výměně akcie emitentem za jinou akcii o celkové stejné jmenovité hodnotě se doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem cenného papíru u téhož poplatníka nepřerušuje* (zvýraznění doplnil krajský soud).
22. Mezi stranami není sporné, že na základě rozhodnutí valné hromady společnosti Europe Easy Energy došlo ke zvýšení jmenovité hodnoty akcií společnosti z 20 000 na 120 000 Kč u každé akcie. Řešené ustanovení je jasné a lze z něj vyvodit pouze jediný závěr. Příjem z úplatného převodu akcie je osvobozen od daně, pokud doba mezi nabytím a převodem přesáhne 3 roky. Pokud však v době mezi nabytím a převodem došlo k výměně akcie, je časový test zachován pouze u akcie, za kterou získal akcionář výměnou akcii o stejné

jmenovité hodnotě. *A contrario* není časový test zachován, pokud výměnou získal akcionář akcie o jmenovité hodnotě vyšší.

23. Pojem „nabytí akcie“ sice zákon blíže nedefinuje, ale zcela zřejmé, že musí zahrnovat i nabytí formou výměny. Jinak by zákonodárce nepovažoval za nutné upřesňovat, v jakých případech výměny se časový test zachovává. Je tudíž nepřipadná i polemika žalobce, že zákon nekonkretizuje ani pojem „vydání akcií“. Opomíjí totiž, že předmětné ustanovení mluví přímo o výměně cenného papíru. Nelze ani souhlasit s tím, že lze sporné ustanovení vykládat různými způsoby a žalovaný měl zvolit výklad, který by byl pro žalobce příznivější. Z textu zákona jasně vyplývá, že se časový test přerušuje, není-li u vyměňovaných akcií dodržena stejná jmenovitá hodnota. Dojde-li tedy k výměně akcií za akcie o rozdílné celkové jmenovité hodnotě (k čemuž typicky dochází při navýšení základního kapitálu), nelze uplatnit osvobození od daně. Žádný alternativní výklad zde proto nepřipadá v úvahu. Žalobce nesouhlasí se striktním jazykovým výkladem, ovšem jím předestřené závěry jdou přímo proti zákonnému textu (*contra legem*). Výkladové metody tu nejsou proto, aby se s jejich pomocí zákon libovolně ohýbal ve prospěch jednotlivce – pro použití analogie nebo teleologické redukce, které umožňují jít za hranice významu slov použitých v zákoně, musí existovat velmi silné důvody. Žádné takové žalobce nenabízí.
24. Je pravdou, že do odůvodnění napadeného rozhodnutí vnáší žalovaný určitý zmatek, když hájí nesprávný názor, že je rozdíl mezi vydáním nových akcií o jiné jmenovité hodnotě a dopsání jiné jmenovité hodnoty na starou akcii (tzv. okolkování). Krajský soud mezi oběma případy nevidí rozdíl z pohledu daňových povinností a případného osvobození. Obě situace jsou pro akcionáře prakticky rovnocenné a jde pouze o technický proces (viz § 500 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích), který nemůže mít vliv na existenci daňové povinnosti. Krajský soud proto žalobci přisvědčuje, že není důvod mezi oběma situacemi rozlišovat pro účely osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Chybná argumentace žalovaného v této části však neovlivnila správné výsledné právní posouzení. Klíčové je, že v žalobcově případě došlo ke zvýšení jmenovité hodnoty jím držných akcií. A je irelevantní, jakým technickým způsobem k tomu došlo. Obecné závěry žalobce o zásadě rovnosti a postavení vlastníků akcií jsou proto správné a soud s nimi nepolemizuje. Příznivější výklad pro žalobce však nepřináší. Žalobcova polemika opírající se o význam řešeného ustanovení (včetně stanoviska Generálního finančního ředitelství) není relevantní – jde totiž přímo proti textu zákona, který je jasný. Pokud by sporné ustanovení podmínku stejné jmenovité hodnoty akcií neobsahovalo, pak by žalobcova argumentace mohla teoreticky dopadnout na úrodnou půdu.
25. Žalobce se také dlouze rozepisuje o rozdílu mezi fakultativním a obligatorním vydáním nových akcií. Pro věc to je ovšem nepodstatné. V žalobcově případě je důležitou okolností změna jmenovité hodnoty akcií, a to z 20 000 na 120 000 Kč. Není přitom pravda, že se nemění postavení žalobce. Jeho akcie totiž nabyly na hodnotě a zvýšilo se tím jeho jmění (ačkoliv procentuální podíl na společnosti zůstal stejný). Do žalobcovy majetkové sféry proto výměna nepochybně měla dopad.
26. Krajský soud na závěr připomíná, že judikatura správních soudů obecně vychází z respektu ke koncepci zákona o daních z příjmů založené na principu zdanění všech příjmů poplatníků daně, které nabyli v příslušném kalendářním roce, s výjimkou taxativně uvedených případů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, čj. 2 Afs 20/2011 - 77, č. 2372/2011 Sb. NSS). Osvobození a výjimky z obecného

pravidla zdanění je proto třeba vykládat restriktivně. Na závěr nutno dodat, že ke shodnému posouzení sporné otázky dospěl i Nejvyšší správní soud ve výše zmiňovaném rozsudku ze dne 31. 8. 2021, čj. 8 Afs 246/2019 - 67, na jehož odůvodnění krajský soud taktéž odkazuje.

Výdaje na dosažení příjmu

27. Podle § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u příjmů podle § 6 až 10 téhož zákona není stanoveno jinak. Dle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů je u převáděných akcií výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt, a dále výdaje související s uskutečněním úplatného převodu a platbou za obchodování na trhu. Žalovaný vzal za prokázaný výdaj jednak pořizovací cenu v případě akcií 41 až 67, u akcií 68 až 70 vycházel žalovaný z částky, za kterou žalobce dané akcie směnil s Ing. S.
28. Podle téhož ustanovení jde-li o věc nabytou bezúplatně, je výdajem cena určená podle zvláštního právního předpisu. Toto ustanovení by chtěl na svou situaci analogicky aplikovat žalobce.
29. Žalobce se mylí, domnívá-li se, že akcie, které nabyt v roce 2011 a které nyní prodal, jsou jiné věci v právním slova smyslu. Jak uvádí odborná literatura „*ustanovení § 500 má technickou povahu, stanoví dvě možnosti, jak provést zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů prostřednictvím zvýšení jmenovité hodnoty listinných akcií. ... V obou těchto případech jde pouze o technický proces, který nemá žádný vliv na práva a povinnosti spojené s akcií – nedochází tak například k zániku zástavního práva k dané akcií. Podle našeho názoru akcie zůstává v obou případech tou samou věcí (nejde tak o nahrazení jedné věci jinou věcí) a ani v jednom případě tak nejde o vydání cenného papíru ve smyslu § 520 obč. zák.*“ (srov. LASÁK, Jan, Jan DĚDIČ, Jarmila POKORNÁ, Zdeněk ČÁP, Jana SKÁLOVÁ aj. Zákon o obchodních korporacích: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2022-4-19]. ASPI_ID KO90_2012CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X). Mluví-li proto zákon o daních z příjmů o nabývací ceně akcie, myslí tím cenu, za kterou akcionář akcií zakoupil. Finanční úřad správně vycházel z ceny, za kterou původně žalobce své cenné papíry pořídil.
30. Stejnou věc nelze nabýt několika způsoby (úplatně i bezúplatně). Žalobce akcie nabyt úplatně a to orgány daňové správy zohlednily. Žalobce chce na jednu stranu zohlednit náklady, které měl v souvislosti s výměnou akcií, ovšem sám není schopen tyto náklady vyčíslit. A to jak v řízení před soudem, tak v daňovém řízení. To, že by tyto náklady měl zjišťovat finanční úřad, je zcela lichá představa. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu vskutku platí, že správce daně je odpovědný za správné zjištění skutečností rozhodných pro stanovení daně. Současně je ovšem potřeba dodat, že podle § 92 odst. 3 téhož zákona je to daňový subjekt, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání a dalších podáních.
31. Krajský soud nezpochybňuje, že žalobce mohl mít i jiné výdaje, které souvisely s držetím akcií. Žalobce je však v první řadě nevyčíslil a ani je nedokázal přesně specifikovat. Výdaje související s navýšením základního kapitálu z vlastních zdrojů jsou totiž výdaji akciové společnosti. A ačkoliv by zisk použitý ke zvýšení základního kapitálu mohl být rozdělen mezi akcionáře, mohl by být použit i na jiné věci (investice apod.). K prokázání vynaložených výdajů ostatně finanční úřad žalobce několikrát vyzval, ten nereagoval.

Žalobce i sám deklaroval záměr, že doloží odborný posudek na toto téma (viz vyjádření ze dne 26. 11. 2019 nebo ze dne 13. 1. 2020). Za skutečně vynaložený výdaj jistě nelze považovat rozdíl mezi starou jmenovitou hodnotou a novou jmenovitou hodnotou, tedy 100 000 Kč na akcii (jak ostatně demonstroval sám žalobce při nákupu akcií, kdy se kupní cena za akcii odlišovala od její jmenovité hodnoty).

Vady dokazování

32. Žalobce se snaží brojit proti tomu, že finanční úřad nevyšlechl svědka K. O., ač mohl podle žalobce sdělit důležité informace o procesu výměny akcií. Jak soud konstatoval výše, žalobce danou osobu jako svědka nenavrhol. Nešlo proto o důkazní návrh. Tento důkaz neprovedl ani krajský soud, neboť pro posouzení věci by byl výslech daného svědka zcela irelevantní. Aplikace § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů je závislá na tom, zda došlo ke zvýšení jmenovité hodnoty akcií. Jak soud výše zdůvodnil, technický způsob tohoto procesu není z pohledu osvobození od daně důležitý. To, že u žalobcových akcií došlo ke zvýšení jmenovité hodnoty, přitom sporné není.
33. Na okraj nutno podotknout, že považoval-li finanční úřad (a posléze žalovaný) za důležitý technický proces výměny akcií, mohl výslech daného svědka provést ze své vlastní aktivity. Na druhou stranu žalobci nic nebránilo, aby výslech daného svědka jasně navrhl. Žalobce uplatňuje osvobození od daně a je tedy na něm, aby prokázal skutečnosti, které jeho osvobození prokazují. Stejně tak nebylo třeba provádět ani důkaz samotnými vyměněnými akciemi. Šlo o otázku, jak (technicky) byla na akciích vyznačena nová jmenovitá hodnota. Z pohledu osvobození od daně jde o irelevantní otázku.
34. V té souvislosti soud hodnotil také žalobcem citované nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 15/02 a Pl. ÚS 29/08. Oba uvedené se týkají zásady rovnosti, tedy v daňovém právu toho, aby daňový zákon zatěžoval daňové poplatníky – právně i fakticky – rovnoměrně. Právě s odkazem na zásadu rovnosti učinil krajský soud, ve shodě s Nejvyšším správním soudem, závěr o tom, že technický proces výměny akcií nemůže hrát roli pro otázku osvobození od daně. Tím je zásada rovnosti bezezbytku naplněna. Výklad zastávaný daňovými orgány v dané věci je zčásti problematický, neboť staví do popředí proces výměny akcie a může činit nedůvodné rozdíly mezi akcionáři. V jádru však krajský soud souhlasil se žalovaným, že klíčovým pro osvobození od daně je změna jmenovité hodnoty akcií. Soud pouze precizoval argumentaci žalovaného stran výměny akcií, což na postavení žalobce nemělo žádný vliv. V souzené věci proto krajský soud neshledal nějakou nerovnost směrem k žalobci, kterou by bylo nutné s odkazem na nálezy Ústavního soudu řešit. S možností dílčího posunu právního názoru oproti napadenému správnímu rozhodnutí přitom musel žalobce počítat, neboť soud jej na začátku ústního jednání seznámil s rozsudkem Nejvyššího správního soudu, z něž hodlá vycházet, a umožnil mu se k němu vyjádřit.

VI. Závěr a náklady řízení

35. Soud na závěr shrnuje, že žalobcův příjem z prodeje akcií nebyl osvobozen od daně z příjmů fyzických osob. Žalobcem předestřený výklad jde jak proti textu zákona o daních příjmů, tak proti judikatuře správních soudů, byť není nijak rozsáhlá (jde jen o dvě rozhodnutí). Žalovaný správně zohlednil prokazatelně vynaložené náklady žalobce na pořízení akcií. Zákon přesně stanoví, o jaké prokazatelné výdaje jde – je to kupní cena.

Dílčí procesní pochybení namítaná žalobcem neměla na zákonnost napadeného rozhodnutí žádný vliv.

36. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 25. 5. 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu