



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **M. S.**  
bytem X  
zastoupený JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem  
sídlem Wellnerova 1322/3, Olomouc

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č.j. 36281/22/5200-10423-711507 ze dne 5. 10. 2022

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

1. Žalobce brojí proti rozhodnutí žalovaného č.j. 36281/22/5200-10423-711507 ze dne 5. 10. 2022, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 12. 2021, č.j. 2066099/21/3312-

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

50523-712292, kterým správce daně žalobci z moci úřední doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 v částce 10 764 462 Kč, daňový bonus ve výši – 30 408 Kč a stanovil penále ve výši 2 158 974 Kč.

### I. Shrnutí procesního postoje žalobce

2. Žalobce předně namítá prekluzi oprávnění správce daně stanovit daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016. K prekluzi podle žalobce došlo tím, že zahájení daňové kontroly bylo dne 21. 3. 2020 oznámeno pouze žalobci, nikoli jeho zástupci. Zahájení daňové kontroly tudíž nemohlo mít účinky ve smyslu § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Původní prekluzivní lhůta tak uplynula 1. 4. 2020. Žalobce nesouhlasí s posouzením obsahu plné moci, kterou udělil dne 8. 3. 2018 zmocněnci JUDr. T. V., správními orgány. Žalobce v této souvislosti brojí proti závěrům rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2021, č.j. 31 A 50/2021-78, který se již posouzením obsahu plné moci zabýval v řízení o zásahové žalobě ve smyslu § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), a má za to, že v této věci by neměly být zohledněny.
3. Žalobce má za to, že mu v souvislosti s tím, že správce daně v návaznosti na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání jednal s JUDr. T. V., vzniklo legitimní očekávání, že s ním správce daně bude jednat i v dalším průběhu řízení. Podle žalobce bylo z průběhu předchozího řízení „zjevné“, že advokát byl zmocněn ve větším rozsahu, tedy i pro „doměřovací“ řízení. Při vyhotovení plné moci došlo pouze k chybě v psaní, od níž mělo být při posouzení jejího obsahu odhlédnuto. Žalobce dále odkazuje na § 34 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, který je jako zásada plynoucí ze správního řádu použitelný i pro daňové řízení. V této souvislosti žalobce rovněž odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č.j. 2 As 28/2006-49, či ze dne 29. 5. 2015, č.j. 2 Afs 69/2015-32.
4. Žalobce zdůrazňuje, že podáním ze dne 30. 4. 2020 či sdělením k upřesnění plné moci ze dne 8. 2. 2018 nedošlo k jejímu rozšíření, neboť na tom žalobce v těchto podáních výslovně setrval s tím, že plná moc je uplatnitelná pro daňovou kontrolu, pro doměřovací i vyměřovací řízení. Stejně tak je nesprávný závěr, že podáním žalobce ze dne 15. 6. 2020 došlo k rozšíření plné moci, která se tak vztahuje na daňové řízení jako celek. Těmito podáními došlo pouze k vyjasnění pravomoci advokáta dle plné moci ze dne 8. 3. 2018.
5. Podle žalobce dále žalovaný nesprávně posoudil právní otázku, že příjem související s převodem akcií společnosti Europe Easy Energy a.s. nenaplnuje podmínky pro osvobození od daně. Žalobce rovněž nesouhlasí se závěrem týkajícím se výdajů, které lze na dosažení těchto příjmů uznat.
6. Žalobce v této souvislosti namítá, že správce daně nesprávně a v jeho neprospěch hodnotil svědecké výpovědi K. O. (statutární orgán Europe Easy Energy a.s.) a L. N. (bývalého akcionáře), přičemž žalovaný se v napadeném rozhodnutí s tímto hodnocením ztotožnil, aniž by řádně a podrobně vypořádal odvolací námítky žalobce. Žalobce podrobnou argumentací předestírá své závěry, jež podle něho z obsahu svědeckých výpovědí vyplynuly. Pokud jde o akcie N. O., dcery K. O., o ty se žalobce nezajímal, ty měly jiný osud než akce žalobce a L. N. Podle žalobce je stěžejní faktické jednání, které spočívalo v tom, že změna jmenovité hodnoty akcie byla na akcii vyznačena přeškrtnutím a poznačením nové jmenovité hodnoty. Až tato akcie, tj. akcie s novou jmenovitou hodnotou, byla následně

vyměněna. To, co k takovému postupu K. O., s nímž měl žalobce zásadní spory, vedlo, pak není pro věc relevantní. Právě v důsledku sporů každý ze svědků popisuje situaci jinak, a jediné, na čem se dokážou shodnout a co se i fakticky stalo, je to, že K. O. vyznačil na akciích žalobce a L. N. novou jmenovitou hodnotu (tj. akcie okolkoval).

7. Žalobce tudíž nesouhlasí se závěrem správce daně, že ke změně jmenovité hodnoty akcie došlo až výměnou, neboť svědek fakticky jednal odlišně. Žalobce v této souvislosti odkazuje na judikaturu správních soudů akcentující význam skutečného obsahu právního jednání pro účely stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2021, č.j. 2 Afs 228/2020-25). Pokud jde o odborné vyjádření, žalobce zdůrazňuje, že předložil důkaz k posouzení ručně psaných údajů na akciích, a byly to správní orgány, které měly prokázat nevěrohodnost tohoto důkazu. Závěry správce daně o pořadí úprav akcií nejsou nijak podloženy, a tuto námitku žalovaný nijak nevypořádal, stejně jako námitku, že svědek neuvedl, že akcie N. O. nebyly přepsány nebo se tak stalo jindy, nýbrž že se k těmto akciím nechce vyjadřovat.
8. Žalobce zdůrazňuje, že k přepisu jmenovité hodnoty jeho akcií i akcií L. N. skutečně došlo, a to z obavy o to, že zvýšení jmenovité hodnoty akcií postupem podle notářského zápisu vzhledem ke sporům s K. O. neproběhne řádně. Podstatné podle žalobce je, jakým způsobem došlo k navýšení jmenovité hodnoty akcií, tj. zda výměnou, nebo přepisem. Žalobce zdůrazňuje, že oba svědci potvrdili skutkový stav, že akcie žalobce byly přepsány, resp. jejich jmenovitá hodnota byla změněna přeškrtnutím původní jmenovité hodnoty 20 000 Kč a vyznačením nové hodnoty 120 000 Kč. Až následně byly vyměněny za akcie nově emitované. Žalovaný přitom nevypořádal řadu námitek žalobce souvisejících s touto problematikou, správce daně podle žalobce překrucoval obsah svědeckých výpovědí, a oba správní orgány vycházely pouze z formálního stavu deklarovaného listinami, nikoli ze skutečného stavu.
9. Žalobce dále zpochybňuje závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2021, č.j. 8 Afs 246/2019-67, z něhož vycházel žalovaný v napadeném rozhodnutí, který se zabýval výkladem § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2016, (dále jen „ZDP“). Podle žalobce nelze výměnu akcie za jinou akcii v případě zvýšení základního kapitálu společnosti zvýšením jmenovité hodnoty akcií považovat za způsob nabytí akcií, neboť akcionáři i nadále svědčí stejná práva a povinnosti, jeho práva vůči společnosti se nijak nemění, nemění se struktura společnosti ani podíl, který na ní akcionář má. Zvýšením základního kapitálu se nijak nezměnila práva žalobce jako akcionáře, neboť jeho procentuální podíl na společnosti zůstal stejný. Hodnotu akcie podle žalobce neurčuje její jmenovitá hodnota, tj. podíl na základním kapitálu, ale odráží se v ní hodnota celé společnosti. Žalobce je přesvědčen, že akcie měla stejnou hodnotu i před zvýšením základního kapitálu. Odlišná situace by byla, pokud by byl základní kapitál zvyšován z jiných zdrojů nežli ze zdrojů společnosti. Nelze totiž odhlédnout od skutečnosti, že vlastní kapitál společnosti Europe Easy Energy a.s. činil k 31. 12. 2013 23 514 tis. Kč a k 31. 12. 2014 pak dokonce pouze 20 957 tis. Kč.
10. Žalobce se konečně dovolává zásady in dubio pro libertate ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č.j. 2 Afs 20/201-77. Žalobce připomíná, že ZDP hovoří o výměně akcií, nikoliv o zvýšení základního kapitálu. V případě okolkování je podle žalobce jednoznačné, že žalobce žádnou novou akcii nenabývá, a doba nabytí cenného papíru zůstává zachována. Následná výměna okolkované akcie za akcii novou, pakliže by

byla posuzována jako nabytí nové akcie, by pak naplňovala podmínky nepřerušení časového testu, neboť by se jednalo o výměnu bez změny jmenovité hodnoty akcie. Žalobce okolkováním novou akcií nenabyl, a následně okolkovanou akcií vyměnil za akcií o stejné jmenovité hodnotě. V obou případech tedy byly předpoklady pro nepřerušovaný běh časového testu splněny a je tedy namístě využít výkladu pro žalobce příznivějšího. Výdajem pak byla cena, za kterou žalobce akcie nabyt, tedy zakoupil. Ačkoliv správce daně pro účely výdajů považuje za okamžik nabytí uzavření smlouvy o převodu cenných papírů ze dne 12. 1. 2011, tedy shodně s žalobcem uvádí, že žalobce nabyt akcie v roce 2011, odmítá dané nabytí posoudit stejným způsobem i z hlediska osvobození od daně.

11. V této souvislosti žalobce také namítá, že pokud správce daně dospěl k závěru, že žalobce nabyt akcie až v důsledku výměny, pak měla být určena jejich hodnota právě k tomuto okamžiku, neboť by tyto akcie, ve světle výše uvedené argumentace, musely mít jinou – vyšší hodnotu. Žalobce v řízení opakovaně uváděl, že výdajem je toliko podíl na zisku, který místo toho, aby byl vyplacen žalobci, byl určen k navýšení základního kapitálu. Uváděl, že k určení nákladů by měl být vzat podíl na zisku, event. od něj odečtena daň z příjmů, kterou by měl v případě výplaty zisku uhradit. Žalobce uzavírá, že tzv. okolkování akcie, tj. vyznačení nové (vyšší) jmenovité hodnoty na původní akcií, je způsobem zvyšování základního kapitálu, který nelze považovat za nabytí akcie ve smyslu § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.
12. Z uvedených důvodů rozvedených v podané replice žalobce navrhuje, aby zdejší soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

## II. Shrnutí procesního postoje žalovaného

13. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
14. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

## III. Posouzení věci

15. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
16. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. Žalobce dne 12. 1. 2011 nabyt 33 kusů akcií emitovaných společností Europe Easy Energy a.s. o jmenovité hodnotě 20 000 Kč.
18. Podle notářského zápisu ze dne 16. 6. 2014, č. N 240/2014, NZ 233/2014, došlo dne 16. 6. 2014 na základě rozhodnutí valné hromady společnosti Europe Easy Energy a. s. k navýšení jmenovité hodnoty akcií na 120 000 Kč v návaznosti na provedené zvýšení základního kapitálu společnosti ve výši 2 000 000 Kč na 12 000 000 Kč z vlastních zdrojů (ze zisku

společnosti); do obchodního rejstříku bylo zvýšení základního kapitálu zapsáno dne 20. 8. 2014. Zvýšení jmenovité hodnoty akcií se dle notářského zápisu provede výměnou v souladu s § 500 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.

19. Na základě smlouvy o převodu cenných papírů ze dne 13. 11. 2015 uzavřené mezi žalobcem a společností BOHEMIA ENERGY entity s.r.o. žalobce této společnosti prodal 30 kusů akcií společnosti Europe Easy Energy a. s. o jmenovité hodnotě 120 000 Kč (z tohoto prodeje žalobce obdržel na svůj bankovní účet v roce 2016 příjem ve výši 72 917 000 Kč, a to ve dvou splátkách dne 4. 1. 2016 a dne 14. 7. 2016).
20. Žalobce dne 20. 3. 2017 podal oznámení o osvobozených příjmech podle § 38v ZDP za rok 2016, v němž deklaroval příjem ve výši 75 000 000 Kč z titulu prodeje cenných papírů (30 kusů akcií) ke dni 4. 1. 2016. Správci daně vznikly pochybnosti o splnění zákonných podmínek pro uplatnění osvobození tohoto příjmu žalobce od daně, neboť v průběhu tříleté lhůty ve smyslu § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, jako jedné z podmínek pro uplatnění osvobození, došlo k navýšení jmenovité hodnoty akcií.
21. Pokud jde o námitku prekluze (k níž mělo dojít 1. 4. 2020), tak zdejší soud ji neshledává důvodnou. Otázkou, zda byl žalobce v okamžiku zahájení daňové kontroly zastoupen, či nikoliv, která je pro posouzení prekluze podstatná, se již Krajský soud v Brně jednou zabýval, a to v řízení o zásahové žalobě ve smyslu § 82 s.ř.s. ve věci sp. zn. 31 A 50/2021.
22. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
23. Daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 byla zahájena dne 27. 1. 2020 při ústním jednání se žalobcem. Jak plyne z obsahu správního spisu, žalobce byl rovněž dne 8. 1. 2020 telefonicky správcem daně upozorněn, že se plná moc ze dne 8. 3. 2018 vztahuje výlučně na vyměřovací řízení, stejně tak jej o tom správce daně informoval při samotném zahájení daňové kontroly (protokol č. j. 123696/20/3312-60561-803022).
24. Pokud jde o obsah plné moci, tak žalobce dne 8. 3. 2018 zmocnil JUDr. T. V. k tomu, „*aby mne zastupoval při všech právních jednáních uskutečněných v rámci vyměřovacího řízení týkajícího se daně příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 vedeném Finančním úřadem pro Zlínský kraj, Územním pracovištěm ve Valašských Kloboukách, a to v rozsahu všech práv a povinností dle daňového řádu a souvisejících předpisů, včetně řízení o opravných prostředcích.*“
25. Zdejší soud se ztotožňuje s hodnocením obsahu plné moci udělené dne 8. 3. 2018 žalobcem JUDr. T. V. (doručené správci daně dne 12. 3. 2018) provedeným Krajským soudem v Brně v (již zrušeném) rozsudku ze dne 30. 11. 2021, č.j. 31 A 50/2021-78. V tomto směru není podstatné, že citovaný rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2022, č.j. 1 Afs 4/2022-32, neboť důvodem jeho zrušení byla opožděnost podané žaloby, která byla spolu se zrušením rozsudku prvního stupně odmítnuta.
26. Podle názoru Krajského soudu v Brně „*se jednoznačně jedná o plnou moc, která je omezena na vyměřovací řízení. Pojem vyměřovací řízení je, jak soud uvedl výše, definován v ustanovení § 134 odst. 3 písm. a) bod 1. daňového řádu a nelze mít pochybnost o tom, co je zákonem myšleno jako vyměřovací řízení, tj. ta část nalézacího daňového řízení, při které dochází k vyměření daně.*“

Oproti tomu ustanovení § 134 odst. 3 písm. a) bod 2. daňového řádu specifikuje jako doměřovací to řízení, při němž dochází k doměření daně. Skutečnost, že vyměření a doměření daně jsou odlišné postupy, nadále reflektuje daňový řád v souvisejících ustanoveních. Soud musí vycházet ze zásady „neznalost zákona neomlouvá“, a proto (nad to v situaci, kdy k zastoupení na základě plné moci přistoupil právní profesionál) považuje plnou moc za listinu, která deklaruje vůli žalobce v době, kdy jejím prostřednictvím zmocnil JUDr. V. ke svému zastupování. Obsah plné moci je jasný, jasně je v něm určeno oprávnění JUDr. V. zastupovat ve vyměřovacím řízení. Podle názoru soudu se proto plná moc ve znění, ve kterém byla uplatněna u správce daně, ke dni 8. 3. 2018 na doměřovací řízení nevztahuje, neboť žalobce byl oprávněn omezit plnou moc pouze na určitou část řízení a ani správce daně, a konečně ani soud zpětně ke dni uplatnění plné moci u správce daně, nemohl plnou moc vyhodnotit jako generální plnou moc, jak se toho domáhá žalobce u soudu nyní.“ (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2021, č.j. 31 A 50/2021-78). S tím zdejší soud, který nyní rozhoduje, souhlasí.

27. Dovolává-li se žalobce § 34 odst. 3 správního řádu, z něhož plyne, že v pochybnostech o rozsahu zastoupení platí, že zástupce je oprávněn vystupovat jménem zastoupeného v celém řízení, tak zdejší soud v obecné rovině nijak nezpochybňuje judikaturou správních soudů ustáleně chápaný vztah zásad správního řádu k daňovému řádu, který jinak stanoví, že při správě daní se správní řád nepoužije (§ 262 daňového řádu). Tyto zásady jsou, vyvstane-li taková potřeba, aplikovány na základě *analogie iuris* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č.j. 3 Afs 164/2019-29) a je nutné je vnímat jako principy, jejichž prostřednictvím je korigován procesní postup za tím účelem, aby bylo dosaženo spravedlivého řízení (jde o projev tzv. prozařování základních zásad práva na spravedlivý proces). Zdejší soud dále zdůrazňuje, že předpokladem aplikace principu v pochybnostech ve prospěch (*in dubio pro reo*) je naplnění jeho hypotézy „v pochybnostech“, a k tomu v posuzované věci nedošlo, jak bude rozvedeno níže. Není tak dán žádný důvod pro promítnutí zásady *in dubio pro reo* při posouzení obsahu výše citované plné moci, když nadto obecně situace, kdy vzniknou pochybnosti o rozsahu plné moci, upravuje daňový řád vlastní právní úpravou. Zdejší soud v této souvislosti odkazuje na § 28 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je zmocnitel povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje.
28. Podle § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu se daňové řízení skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčím řízením se pro účely tohoto zákona rozumí řízení nalézací 1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně, 2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně.
29. V případě plné moci udělené dne 8. 3. 2018 JUDr. T. V. žádná pochybnost o obsahu plné moci nevznikla. To zdejší soud opírá jednak o to, že není žádného důvodu vykládat pojem „vyměřovací řízení“ jinak, než jak je definován ve smyslu § 134 odst. 3 písm. a) bod 1. daňového řádu, a to obzvláště za situace, kdy byl žalobce zastoupen právním profesionálem a kdy ani žádný další údaj v plné moci nezakládá důvod pro výklad jejího rozsahu širěji, než jak byl vymezen. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č.j. 2 As 28/2006-49, podle něhož platí, že vzhledem ke zvláštnímu postavení a povinnostem advokáta, jež vyplývají ze zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, mohou státní orgány, jež vedou řízení o právech a povinnostech osob, oprávněně předpokládat, že jednali advokát za určitou osobu, je třeba mít v pochybnostech za to, že za ni jedná v rámci zmocnění, jež mu tato osoba udělila, nevyjde-li najevo opak, proto není ve vztahu k nyní posuzované věci případný, stejně jako odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze

dne 29. 5. 2015, č.j. 2 Afs 69/2015-32, podle něhož je třeba odlišovat posuzování obsahu podání od dodržení předepsané formy pro podání.

30. Proto v posuzované věci nebyl dán důvod na plnou moc nahlížet jinak než jako na plnou moc pro vyměřovací řízení. Teprve není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci a o nedostacích při vymezení rozsahu plné moci vyrozumí rovněž zmocněnce (§ 28 odst. 2 daňového řádu). Jak ostatně zdůraznil již Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 30. 11. 2021, č.j. 31 A 50/2021-78, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2018, č. j. 6 Afs 30/2018-66, rozdělování plných mocí na generální (všeobecné) a speciální (omezené) má v případě daňového řádu svůj význam. Řízení dle daňového řádu se rozpadá na jednotlivé dílčí části, a z toho vyplývá, že i zastoupení může být omezeno na určité, předem stanovené úseky daňového řízení.
31. Dovolává-li se žalobce legitimního očekávání na základě postupu správce daně v reakci na podání JUDr. T. V. ze dne 12.3.2018, zdejší soud mu přesvědčit nemůže.
32. Ze zprávy o daňové kontrole č.j. 2041441/21/3312-60561-803022 a z obsahu správního spisu plyne, že na výzvu správce daně ze dne 16. 2. 2018 podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání adresovanou žalobci reagoval dne 12. 3. 2018 JUDr. T. V. (téhož dne byla správci daně doručena i předmětná plná moc). Obsahem podání je obsáhlá polemika s výzvou správce daně ze dne 16. 2. 2018 obsahující obdobné argumenty, jaké žalobce uplatňuje v podané žalobě (a jaké uplatnil v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru). Správce daně poté postupoval tak, že zaslal do datové schránky JUDr. T. V. výzvu k odstranění vad podání (adresátem této výzvy byl žalobce) tím, že jej podá v příslušném formátu a struktuře požadované (s odkazem na § 72 odst. 3 a 4 daňového řádu) pokynem GFŘ-D-24. V odůvodnění výzvy správce daně uvádí (bez bližšího vysvětlení), že podání posoudil podle skutečného obsahu jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu. Protože vady nebyly odstraněny, správce daně dané podání vyhodnotil jako neúčinné (§ 74 odst. 3 daňového řádu) a dále již na ně nereflektoval (vyrozumění ze dne 2.7.2018, č.j. 1425433/18/3311-50523-709547, doručené JUDr. T. V.).
33. Zdejší soud souhlasí se žalobcem v tom, že správce daně měl s ohledem na to, že výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání již je úkonem správce daně spadajícím do fáze doměřovacího, nikoliv vyměřovacího řízení, v první řadě po podání ze dne 12. 3. 2018 vyjasnit oprávnění JUDr. T. V. za žalobce na výzvu správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu (která má v případě zjištění konkrétních pochybností správce daně o správnosti poslední známé daně předcházet zahájení daňové kontroly) reagovat. Podstatné však je, že pouze na základě výzvy správce daně ze dne 12. 4. 2018 k odstranění vad podání zaslané pouze JUDr. T. V. nemohl žalobce legitimně očekávat, že je tím akceptována plná moc ze dne 8. 3. 2018 pro doměřovací řízení, nadto za situace, kdy správce daně před zahájením daňové kontroly žalobce v rámci ústního jednání upozornil na to, že plná moc je omezena pouze na vyměřovací řízení. Brání tomu právě jednoznačný obsah plné moci, přestože zdejší soud souhlasí s tím, že správce daně mohl v žalobci chybně vzbudit dojem, že jedná s JUDr. T. V. jako jeho zástupcem v návaznosti na to, jak postupoval po vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

34. Ani v případě takového chybného postupu správce daně (kdy zdejší soud zároveň odhlíží od toho, zda správce daně skutečně věcně správně vyjádření JUDr. T. V. ve výzvě ze dne 12. 4. 2018 posoudil) nebylo jeho důsledkem založení skutečně legitimního očekávání; to nemůže založit výše popsaný chybný krok správce daně. Skutečnost, že správce daně nepřistoupil k vyjasnění si plné moci v návaznosti na podání JUDr. T. V. ze dne 12. 3. 2018, které mohlo představovat jednu z možných reakcí daňového subjektu na výzvu správce daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č.j. 9 Afs 66/2015-36, č. 3291/2015 Sb. NSS), a místo toho se zabýval tím, že není učiněno ve formátu XML a struktuře dané XSD schématy, není takovou výjimečnou okolností, která by mohla vyvolat legitimní dojem či snad konkrétní ujištění, že plná moc ze dne 8. 3. 2018 je posouzena jako plná moc pro doměřovací řízení, tedy v přímém rozporu s jejím obsahem (viz *mutatis mutandis* rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2024, č.j. 7 Afs 36/2024-27).
35. Zdejší soud k tomu uzavírá, že žalobce se na základě postupu správce daně v návaznosti na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu nemohl legitimně spoléhat na to, že v rámci doměřovacího řízení bude správce daně na základě plné moci ze dne 8. 3. 2018 jednat při zahájení daňové kontroly s JUDr. T. V.
36. Pokud jde o navazující vyjasnění si rozsahu plné moci v průběhu daňové kontroly (posouzení podání žalobce ze dne 30. 4. 2020, 8. 2. 2018 a 15. 6. 2020), tak pro posouzení sporné právní otázky týkající se účinků zahájení daňové kontroly dne 27. 1. 2020 ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, nemohou již mít tyto kroky, v jejichž rámci správce daně reakce žalobce (správně) vyhodnotil jako rozšíření plné moci, žádný vliv. Námitka prekluze tak není důvodná.
37. Mezi účastníky řízení je dále sporu o právní otázku, a to zda došlo ke splnění zákonných podmínek pro osvobození příjmu žalobce z prodeje cenných papírů ve smyslu § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, podle něhož se od daně osvobozuje mimo jiné 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.
38. Zákonodárce tedy umožňuje příjem z úplatného převodu akcie osvobodit od daně pouze za té podmínky, pokud doba mezi nabytím a převodem přesáhne tři 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.
39. Podle § 500 zákona o obchodních korporacích se zvýšení jmenovité hodnoty akcií provede buď jejich výměnou, nebo vyznačením vyšší jmenovité hodnoty na dosavadních akciích s podpisem člena nebo členů představenstva (odst. 1). Představenstvo vyzve způsobem stanoveným tímto zákonem a stanovami pro svolání valné hromady akcionáře, aby akcie ve valnou hromadou určené lhůtě předložili k výměně nebo k vyznačení vyšší jmenovité hodnoty (odst. 2). Představenstvo nebo správní rada vyzve způsobem stanoveným tímto zákonem a stanovami pro svolání valné hromady akcionáře, aby akcie ve valnou hromadou určené lhůtě předložili k výměně nebo k vyznačení vyšší jmenovité hodnoty (odst. 3). Nepředloží-li akcionář akcie ve lhůtě, nevykonává až do jejich předložení akcionářská práva a představenstvo uplatní postup podle § 537 až 541 (odst. 4).

40. Klíčový závěr, o němž se rozhodnutí správce daně a žalovaného opírá, spočívá v tom, že pokud došlo k výměně akcií společnosti Europe Easy Energy a.s. za akcie o vyšší jmenovité hodnotě, časový test pro osvobození příjmů z jejich prodeje začne běžet znova. Žalobce svůj nesouhlas s posouzením věci správními orgány opírá o argumentaci, která je však v podstatné míře již judikaturou Nejvyššího správního soudu vyřešena a která de facto představuje polemiku se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2021, č.j. 8 Afs 246/2019-67, z něhož vycházel i žalovaný v napadeném rozhodnutí.
41. Podle Nejvyššího správního soudu platí, že v případě zvýšení jmenovité hodnoty akcií (ať už formou výměny jednotlivých akcií za akcie o vyšší jmenovité hodnotě nebo tzv. okolkováním dosavadních akcií) dochází k přerušení časového testu, kterým je podmíněno osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2021, č.j. 8 Afs 246/2019-67).
42. Ke shodným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 19. 7. 2024, č.j. 3 Afs 177/2022-49, který se týkal přímo výměny akcií společnosti Europe Easy Energy a.s. v souvislosti s navýšením jejího základního kapitálu dne 16. 6. 2014 (šlo o posouzení splnění podmínek pro osvobození od daně z příjmů za stejné skutkové situace jako v nyní posuzované věci pouze s tím rozdílem, že šlo o transakci akcionáře L. N.). Nejvyšší správní soud k tomu předně uvedl, že není důvod nevycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2021, č. j. 8 Afs 246/2019-67: *„Nejvyšší správní soud v dotčeném rozsudku dospěl k závěru, že jazykový výklad tohoto ustanovení umožňuje pouze jediný závěr – časový test se nepřerušuje pouze při výměně akcií o celkové stejné jmenovité hodnotě. Jde podle něj o jednoznačně vyjádřenou vůli zákonodárce, jež se nepřičítá ani zjistitelnému úmyslu zákonodárce či smyslu daného ustanovení. Rozhodl-li se zákonodárce zavést pro výměnu akcií speciální pravidlo pro nepřerušování časového testu, pak je důvodné se domnívat, že jeho úmyslem bylo, aby se časový test v jiných případech přerušil. Pokud by tomu tak nebylo a zákonodárce by skutečně hodlal vyloučit přerušování časového testu obecně u všech výměn akcií (tj. nejen těch o celkové stejné jmenovité hodnotě), nedávalo by žádný smysl, aby jakékoliv speciální pravidlo zaváděl. Nejvyšší správní soud současně poznamenal, že tento výklad platí i pro tzv. okolkování, neboť v obou případech zvýšení jmenovité hodnoty akcií jde podle § 500 zákona o obchodních korporacích pouze o technický proces, který nemá žádný vliv na práva a povinnosti spojené s akcií, přičemž akcie zůstává v obou případech tou samou věcí a ani v jednom případě nejde o vydání cenného papíru. Na důsledky zvýšení jmenovité hodnoty je proto nutné nablížet shodně, a z tohoto důvodu se časový test přerušuje i v případě zvýšení jmenovité hodnoty akcií tzv. okolkováním. Důvodem pro prolomení této jednoznačně vymezené úpravy nemůže být podle uvedeného rozsudku ani to, že v odlišných případech (např. při přeměně společnosti) jsou stanovena pravidla odlišná.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2024, č.j. 3 Afs 177/2022-49).
43. Nejvyšší správní soud se rovněž v citovaném rozsudku vypořádal s argumentem uplatňovaným žalobcem i v nyní posuzované věci, a to, že výměnu akcií je možné považovat za jejich nabytí jen tehdy, pokud takovou výměnou současně dochází i ke změně majetkového podílu akcionáře, neboť hodnotu akcie neurčuje její jmenovitá hodnota (tj. podíl na základním kapitálu), ale jeho procentuální podíl na hodnotě společnosti. Podle Nejvyššího správního soudu však tato skutečnost není pro přerušování časového testu stanoveného v § 4 odst. 1 písm. w) ZDP podstatná. Jedinou podstatnou skutečností je, zda došlo k výměně akcií se zvýšením celkové jmenovité hodnoty, neboť z textu zákona jednoznačně vyplývá, že se časový test přerušuje vždy, není-li u vyměňovaných akcií

dodržena celková stejná jmenovitá hodnota. Žádné jiné podmínky přitom dané ustanovení nestanoví.

44. I v nyní posuzované věci tedy skutečnost, že procentuálně podíl žalobce na základním kapitálu emitenta zůstal i po výměně stejný, nemůže právě předestřený výklad § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, jehož dikce je zcela jednoznačná, zpochybnit. Stejně tak je tzv. okolkování jeden ze dvou způsobů, jakým lze zvýšit základní kapitál akciové společnosti z vlastních zdrojů. Při okolkování dochází ke zvýšení jmenovité hodnoty akcií tak, že se změněná jmenovitá hodnota vyznačí na původních akciích. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 7. 2024, č.j. 3 Afs 177/2022-49, výměna akcie pak nezahrnuje pouze výměnu akcií „kus za kus“, ale zahrnuje rovněž proces, při němž se nová jmenovitá hodnota vyznačí na původní akci. Okolkování mění jmenovitou hodnotu akcií, a proto i jím fakticky dochází k jejich výměně.
45. Z citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu tedy plynou závěry, které jednoznačně vyvrací výklad předestřený žalobcem, které zdejší soud respektuje a které dávají dostatečnou odpověď na žalobní argumentaci.
46. Zdejší soud má dále za to, že správce daně dostatečně zjistil skutkový stav a provedené důkazy správně vyhodnotil v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, podle něhož správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy; správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
47. Zdejší soud nesouhlasí se žalobcem v tom, že by správce nesprávně a tendenčně interpretoval svědecké výpovědi. Výpověď svědka K. O., že k odsouhlasené výměně akcií nedošlo hned, nýbrž až v roce 2015, správce daně relevantním způsobem zpochybnil. Svědek K. O. uvedl, že text valné hromady připravil notář sám, bez konzultace s ním, a že ve skutečnosti postup navržený notářem (výměna) nikdy nebyl proveden, protože nikdy „nepotřebovali mít“ akcie k dispozici v aktuálním znění. K výměně akcií došlo až v roce 2015. Svědek si změněnou nominální hodnotu akcií poznamenal na jednotlivých akciích ručně se svým podpisem a datem, protože věděl, že musí zajistit vytištění nových akcií, na kterých bude nominální hodnota 120 000 Kč. Akcie měl po celou dobu u sebe. Před jejich prodejem BOHEMIA ENERGY entity, s.r.o. v roce 2015 je svědek vytiskl a předal třem akcionářům. Svědek správci daně předložil akci č. 100 na jméno žalobce, která byla emitována dne 1. 9. 2013 z důvodu změny formy z akcie na majitele na akcii na jméno. Na této akci je uvedena jmenovitá hodnota 20 000 Kč, která je přeškrtnuta dvěma čarami a nad názvem emitenta je uveden text NEPLATNÉ.
48. Správce daně svědeckou výpověď hodnotil správně ve světle dalších, zejména listinných důkazů, a to předložené akcie a notářského zápisu ze dne 16. 6. 2014, který všichni účastníci valné hromady odsouhlasili a bez výhrad schválili. Na str. 10 zprávy o daňové kontrole správce daně poukázal na to, že K. O. si v rámci své svědecké výpovědi v mnoha ohledech protirečí, zejména když uvádí, že k výměně nikdy nedošlo, a zároveň, že k výměně došlo později. Stejně tak svědek uvádí, že text připravený notářem byl valnou hromadou přijat, ale že nebyl proveden, a rovněž, že netušil, že na cenný papír lze psát, a proto věřil notáři, že jím navržený postup je jediný možný. Správce daně dospěl k závěru, že k výměně akcií došlo v souladu s notářským zápisem jejich výměnou, přičemž poukázal na to, že hodnotu již jednou zneplatněné akcie nelze znovu navyšovat. Pokud svědek K. O. předložil zneplatněné akcie s datem 30. 6. 2014, to podle správce daně koresponduje s tím, že dle sbírky listin došel

na rejstříkový soud předmětný notářský zápis dne 1. 7. 2014 a změna hodnoty akcií byla v rejstříku zapsána dne 20. 8. 2014. Správce daně dále poukázal na to, že v rámci jiného řízení získal přílohu smlouvy o převodu cenných papírů ze dne 13. 11. 2015 uzavřenou třemi převodci (akcionáři Europe Easy Energy a.s.) s BOHEMIA ENERGY entity s.r.o., a to akcii na jméno N. O. ve jmenovité hodnotě 120 000 Kč s datem emise 1. 8. 2014. Podle správce daně tedy již 1. 8. 2014 existovaly akcie společnosti Europe Easy Energy a.s. o vyšší jmenovité hodnotě. S tímto hodnocením zdejší soud souhlasí s tím, že tvrdí-li žalobce, že osud akcií N. O. byl jiný, tak to byl předně žalobce, který byl povinen své tvrzení v návaznosti na své důkazní břemeno a na předestřené pochybnosti správce daně opírající se o dostatečné důkazy prokázat (§ 92 odst. 3 daňového řádu).

49. Pokud se však takto žalobce snaží argumentovat proto, že dovozuje, že ke zvýšení základního kapitálu společnosti došlo tzv. okolkováním (přeskrtnutím dosavadní hodnoty akcie a uvedením na téže akcii hodnoty nové), tak i kdyby tomu tak bylo, nemělo by to na závěr o přerušení časového testu pro účely osvobození od daně z příjmů z posuzované transakce žádný vliv, jak zdejší soud s odkazem rozsudky Nejvyššího správního soudu uvedl výše.
50. Jmenovitá hodnota akcií žalobce (původně 20 000 Kč) převedených na společnost BOHEMIA ENERGY entity s.r.o. se totiž před tímto převodem (smlouva ze dne 13. 11. 2015) změnila, což není sporné (na hodnotu 120 000 Kč). Ať by k tomu došlo výměnou či okolkováním, došlo k tomu v období od 16. 6. 2014 před jejich převodem. Proto podmínka více jak tříleté lhůty držení akcií ve stejné nominální hodnotě jako podmínka pro uplatnění osvobození od daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. w) ZDP nebyla v době prodeje akcií společnosti BOHEMIA ENERGY entity s.r.o. splněna (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.7.2024, č.j. 3 Afs 177/2022-49). Za tohoto stavu bylo bezpředmětným dále pomocí odborného posouzení z oboru písmoznaectví (přitom z ničeho neplyne, že by žalobce takové odborné posouzení předložil) blíže zjišťovat, jak a v jakém časovém sledu došlo k postupnému upravování akcií předkládaných správci daně v průběhu daňové kontroly (str. 9, 39 a 40 zprávy o daňové kontrole).
51. Zdejší soud dále uvádí, že zároveň nelze správci daně vytýkat, pokud zjišťoval způsob, jakým skutečně k navýšení jmenovité hodnoty akcií v nyní posuzované věci došlo, přestože varianta předestíraná žalobcem (že nedošlo k výměně, nýbrž k tzv. okolkování, jak zdůrazňuje v žalobě) by nemohla z hlediska posouzení podmínek ve smyslu § 4 odst. 1 písm. w) ZDP vést k odlišnému závěru, než že tyto podmínky splněny nebyly. Je třeba zdůraznit, že podle § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní; a tím se správce daně řídil.
52. Pokud pak jde o výdaje, podle § 10 odst. 5 ZDP je u příjmů podle § 10 odst. 1 písm. b) ZDP výdajem cena, za kterou daňový subjekt věc prokazatelně nabyt. Znění tohoto ustanovení je jednoznačné, pokud jde o to, co je v případě takového příjmu výdajem; tím je kupní cena akcií. Správce daně proto správně vycházel ze smlouvy o úplatném převodu cenných papírů ze dne 12. 1. 2011 a zohlednil jako výdaj cenu, za kterou žalobce akcie nabyt (909 091 Kč). Dovolávali se žalobce určení jejich hodnoty k okamžiku jejich výměny a zohlednění zvýšení jeho podílu na zisku společnosti Europe Easy Energy a.s., tak 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 nabrání jedné věci jinou věcí) a ani v jednom případě tak nejde o vydání cenného papíru ve smyslu § 520 obč. zák.“ (LASÁK, J., DĚDIČ, J., POKORNÁ, J., ČÁP, Z., SKÁLOVÁ, J. a kol. *Zákon o obchodních korporacích: Komentář* ). Nabývací cenou akcie ve smyslu ZDP je tak cena, za kterou akcionář akcií koupil. A takto správce daně i žalovaný při stanovení výše zdanitelného příjmu žalobce podle § 10 odst. 4 ZDP postupovali.*

53. Zdejší soud tak uzavírá, že shledal napadené rozhodnutí zákonným a přezkoumatelným, neboť argumentace žalovaného představuje rovněž dostatečnou odpověď na odvolací námitky žalobce. Je ustáleně judikováno, že není povinností správního orgánu reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Konstatování nepřezkoumatelnosti by mělo být vyhrazeno opravdu výjimečným případům, kdy není z odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec patrné hodnocení podstatných důvodů či skutečností, a z jakých důvodů námitkám žalobce žalovaný nepřisvědčil; není přitom vadou zakládající nepřezkoumatelnost, pokud žalovaný, zejména pokud jde o skutkové závěry (tak k tomu došlo i v souvislosti s hodnocením obsahu svědeckých výpovědí a popisem akcií předkládaných správci daně) odkáže na závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole (viz body 34 až 36 a 40 napadeného rozhodnutí). Podstatné je, že žalovaný předestřel vlastní právní argumentaci, byť (logicky) obsahově souladnou s hodnocením provedeným správcem daně. Napadené rozhodnutí tudíž vadou nepřezkoumatelnosti netrpí.
54. Tím jsou žalobní body vyčerpány, přičemž zdejší soud nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

#### IV. Náklady řízení

55. Výrok o nákladech řízení účastníků se opírá o § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestaví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil pro účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto jmu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

#### **Poučení:**

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Brno 31. října 2024

David Raus v.r.  
předseda senátu