



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **M. S.**, zastoupený JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 1322/3, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2022, č. j. 36281/22/5200-10423-711507, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 10. 2024, č. j. 62 Af 46/2022-106,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce nabyt dne 12. 1. 2011 celkem 33 ks akcií společnosti Europe Easy Energy a. s. o jmenovité hodnotě 20 000 Kč. Podle notářského zápisu ze dne 16. 6. 2014 rozhodla společnost Europe Easy Energy a.s. o navýšení základního kapitálu o částku 10 000 000 Kč.

Navýšení provedla zvýšením jmenovité hodnoty dosavadních akcií výměnou původních akcií za nové. Jmenovitá hodnota akcie se zvýšila z 20 000 Kč na 120 000 Kč. Žalobce následně smlouvou o převodu cenných papírů ze dne 13. 11. 2015 převedl celkem 30 ks akcií třetí osobě, společnosti BOHEMIA ENERGY entity s.r.o., a to za celkovou částku 72 917 000 Kč.

[2] Žalobce podal dne 20. 3. 2017 oznámení o osvobozených příjmech podle § 38v zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) za rok 2016, v němž uvedl, že ke dni 4. 1. 2016 mu vznikl příjem ve výši 75 000 000 Kč z titulu prodeje cenných papírů (30 kusů akcií), který měl být podle žalobce osvobozen od daně z příjmů ve smyslu § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) však dospěl k závěru, že v důsledku výměny akcií za akcie o vyšší jmenovité hodnotě došlo k přerušení časového testu pro osvobození od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 12. 2021, č. j. 2066099/21/3312-50523-712292, tak žalobci podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 daňového řádu doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 10 764 462 Kč, daňový bonus ve výši – 30 408 Kč a penále ve výši 2 158 974 Kč. Odvolání, které proti platebnímu výměru žalobce podal, žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl. Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) poté napadeným rozsudkem zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného.

[3] Krajský soud se při posouzení věci nejprve zabýval námitkou prekluze. Daňová kontrola nebyla podle žalobce řádně zahájena před uplynutím lhůty ke stanovení daně, neboť ji správce daně zahájil bez účasti a vyrozumění právního zástupce žalobce. Krajský soud dospěl k závěru, že daňová kontrola byla zahájena dne 27. 1. 2020 při ústním jednání se žalobcem. Správce daně žalobce dne 8. 1. 2020 upozornil, že se plná moc, kterou dne 8. 3. 2018 udělil JUDr. Tomáši Vymazalovi, vztahuje pouze na vyměřovací řízení a o této skutečnosti jej informoval taktéž při samotném zahájení daňové kontroly. Pokud jde o rozsah zmocnění, nebyl podle krajského soudu důvod nahlížet na plnou moc jinak, než jako na plnou moc pro vyměřovací řízení. Námitku tak krajský soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

[4] Žalobce taktéž namítl, že správce daně v souvislosti s výzvou k podání dodatečného daňového přiznání v minulosti jednal s JUDr. Vymazalem, pročez žalobci podle jeho tvrzení vzniklo legitimní očekávání, že se zvoleným zástupcem bude jednat i v dalším průběhu řízení. Správce daně totiž dne 16. 2. 2018 adresoval žalobci výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, na kterou dne 12. 3. 2018 reagoval JUDr. Vymazal prostřednictvím obsáhlého podání, jehož součástí byla i předmětná plná moc. Jelikož podání nebylo učiněno v požadovaném formátu a struktuře, zaslal správce daně JUDr. Vymazalovi výzvu k odstranění vad podání. Vytýkané vady však nebyly odstraněny a správce daně vyhodnotil podání jako neúčinné. Ačkoliv krajský soud přisvědčil žalobci, že správce daně měl předně vyjasnit oprávnění JUDr. Vymazala na výzvu reagovat, uzavřel, že na základě shora popsaného postupu nemohl žalobce 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. Vymazalem.

pokračování

[5] Podle krajského soudu byla jádrem sporu právní otázka, zda došlo ke splnění zákonných podmínek pro osvobození příjmu žalobce z prodeje cenných papírů podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2016). Dle jeho názoru umožnil zákonodárce příjem z úplatného převodu akcie osvobodit od daně pouze za 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 akcií o stejné jmenovité hodnotě. Daňové orgány v nyní projednávané věci dovodily, 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 začal běžet znovu.

[6] Při posouzení této otázky vyšel krajský soud ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2021, č. j. 8 Afs 246/2019-67, podle něhož v případě zvýšení jmenovité hodnoty akcií (ať už formou výměny jednotlivých akcií za akcie o vyšší jmenovité hodnotě nebo okolkováním dosavadních akcií) dochází k přerušení časového testu, kterým je osvobození od daně podmíněno. Ke stejným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud taktéž 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 tamní věci se jednalo o posouzení splnění podmínek pro osvobození od daně z příjmů za stejné skutkové situace jako v nyní posuzované věci s tím rozdílem, že šlo o transakci akcionáře L. N..

[7] Žalobce namítl, 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. Krajský soud upozornil, že totožnou námitkou se již zabýval Nejvyšší správní soud ve výše odkazovaných rozsudcích, přičemž dospěl k závěru, že tato skutečnost není pro přerušení časového testu podstatná. Fakt, že procentuální podíl žalobce na základním kapitálu emitenta zůstal i po výměně akcií stejný, nemůže podle krajského soudu přdestřený výklad § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů zpochybnit. Jedinou podstatnou skutečností je, zda došlo k výměně akcií se zvýšením celkové jmenovité hodnoty. Časový test se přerušuje vždy, není-li u vyměňovaných akcií dodržena celková stejná jmenovitá hodnota.

[8] Zákon o daních z příjmů hovoří podle žalobce o výměně akcií, nikoliv o zvýšení základního kapitálu. Pokud jde o okolkování, žalobce podle svého tvrzení žádnou novou akcií nenabývá a doba nabytí cenného papíru zůstává zachována. Následná výměna okolkované akcie za novou pak naplňuje podmínky nepřerušení časového testu. Podle krajského soudu je však okolkování jedním ze dvou způsobů, kterým lze zvýšit základní kapitál akciové společnosti z vlastních zdrojů. Okolkováním dochází ke změně jmenovité hodnoty akcií, a proto i jím fakticky dochází k jejich výměně. Uvedené závěry plynou ze shora uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu a vyvrací argumentaci žalobce.

[9] Podle krajského soudu správce daně dostatečně zjistil skutkový stav a provedené důkazy vyhodnotil v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Jmenovitá hodnota akcií žalobce, které převedl na společnost BOHEMIA ENERGY entity s.r.o., se před tímto převodem změnila. Ať již prostřednictvím výměny či okolkování, došlo k tomu v období od 16. 6. 2014 před jejich převodem. Podmínka tříleté lhůty držení akcií ve stejné

nominální hodnotě jako podmínka pro uplatnění osvobození od daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů proto nebyla v době prodeje akcií společnosti BOHEMIA ENERGY entity s.r.o. splněna. Rozhodnutí žalovaného tak krajský soud shledal zákonným.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Proti napadenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatel nesouhlasil s tím, jak krajský soud posoudil otázku prekluze. Namítl, že plnou moc udělil JUDr. Vymazalovi v souvislosti s výzvou správce daně k podání dodatečného daňového přiznání, tedy v rámci řízení doměřovacího. Správce daně s právním zástupcem stěžovatele jednal, ohledně zahájení daňové kontroly však oslovil pouze žalobce. Stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 As 28/2006-49, podle něhož mohou orgány veřejné moci předpokládat, že jedná-li advokát za určitou osobu, je třeba mít v pochybnostech za to, že jedná v rámci zmocnění, jež mu tato osoba udělila, nevyjde-li najevo opak. Plnou moc je třeba vykládat s ohledem na její obsah a současně přihlídnout i k jinak navenek projevené vůli zastoupeného a jeho zástupce, s ohledem na jejich obvyklé chování a postavení. Stěžovatel neměl pochybnosti o rozsahu zmocnění a pochybnosti neměl ani správce daně, neboť s JUDr. Vymazalem komunikoval. Jestliže hodlal zahájit daňovou kontrolu, byl povinen vycházet nejen z gramatického výkladu plné moci, ale taktéž z dosavadního chování stěžovatele a jeho právního zástupce v předchozí fázi řízení. Zmocnění pro vyměřovací řízení je chybou v psaní. Podle § 34 odst. 3 správního řádu *„[v] pochybnostech o rozsahu zastoupení platí, že zástupce je oprávněn vystupovat jménem zastoupeného v celém řízení.“* Stěžovatel si je vědom toho, že se správní řád v daňovém řízení neužije, avšak v tomto případě je třeba užít obecných zásad ovládajících postup správních orgánů.

[12] Správce daně si měl nejprve ujasnit, s kým jedná, a následně požadovat odstranění vad podání. V roce 2018 však neměl pochybnosti, že je stěžovatel zastoupen JUDr. Vymazalem. Ty vznikly až v dalším řízení, kdy se stěžovatel domáhal uznání plné moci s ohledem na zahájení daňové kontroly. Krajský soud se podle stěžovatele mylí také v závěru, že doměřovací řízení nebylo v roce 2018 zahájeno a podání stěžovatele ze dne 12. 3. 2018 na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání bylo z důvodu nedostatku formy neúčinné. V této souvislosti poukázal 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 formy pro podání předepsané.

[13] Krajský soud podle stěžovatele taktéž nesprávně posoudil splnění podmínek osvobození od daně. Z ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů neplyne, že by mělo dojít k přerušení časového testu v případě, že ke zvýšení jmenovité hodnoty dojde formou okolkování. Tento závěr se opírá toliko o úvahu, že oba případy zvýšení jmenovité hodnoty akcie (výměna akcií nebo okolkování dosavadních akcií) jsou ve své podstatě z materiálního hlediska stejné a liší se jen formálním provedením. Krajský soud se však dopouští nepřipustné analogie, neboť ustanovení zákona vztahuje na okolkování

pokračování

akcií, ačkoliv na tuto situaci příslušné zákonné ustanovení nedopadá. Takový postup je v daňovém řízení nepřipustný.

[14] Stěžovatel dále namítl, že v projednávané věci došlo k porušení zásady *in dubio mitius*. Jestliže dospěl krajský soud k tomu, že by z daňového hlediska neměl být rozdíl mezi navýšením základního kapitálu výměnou akcie a navýšením základního kapitálu okolkováním, pak je jedinou možností podle stěžovatele postupovat ve prospěch daňového subjektu tak, že ani v jednom z těchto případů nedochází k přerušení časového testu. Daňové orgány prováděly v průběhu doměřovacího řízení rozsáhlé dokazování týkající se okolkování a dávaly stěžovateli najevo, že se jedná o zásadní skutečnost rozhodnou pro doměření daně. Pokud správce daně vykládal zákon tak, že v případě okolkování by k přerušení časového testu nedošlo, tím méně tuto skutečnost mohl předvídat stěžovatel. Umožňuje-li tedy právní předpis více interpretací, je v případě pochybností potřeba postupovat podle toho výkladu, který je ve prospěch daňového subjektu.

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s obsahem napadeného rozsudku. Pokud jde o prekluzi, tuto námitku uplatnil stěžovatel i v jiných souvisejících řízeních a žalovaný se s ní již vypořádal. Lhůta pro stanovení předmětné daňové povinnosti běžela znovu od zahájení daňové kontroly dne 27. 1. 2020 a její konec připadl na 27. 1. 2023. Rozhodnutí daňových orgánů byla vydána do tohoto data. Námitku, jež se týkala rozsahu plné moci, stěžovatel rovněž již uplatnil. Před zahájením doměřovacího řízení byl upozorněn, že plná moc se vztahuje na řízení vyměřovací a o jejím rozsahu nebylo pochyb. Ustanovení § 34 odst. 3 správního řádu se v daňovém řízení neuplatní. Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 69/2015-32, na který stěžovatel poukázal, jsou vystavěné na jiném skutkovém stavu. Neúčinné dodatečné daňové tržení nemůže zahájit doměřovací řízení, jak se stěžovatel domnívá. Pokud jde o otázku přerušení časového testu, je stěžejní, že došlo ke zvýšení jmenovité hodnoty akcií stěžovatele. Jakým technickým způsobem k tomu došlo, je z pohledu daňových povinností bezpředmětné. Zásadu *in dubio mitius* nelze aplikovat, neboť o výkladu § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů nejsou podle žalovaného pochybnosti. Rozsáhlé dokazování v doměřovacím řízení neznámá, že daňové orgány měly pochybnosti o výkladu § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, ale že prováděly dokazování tak, aby co nej přesněji zjistily skutkový stav. Nejvyššímu správnímu soudu proto žalovaný navrhl, aby kasační stížnost stěžovatele zamítl.

[16] V reakci na vyjádření žalovaného zaslal stěžovatel kasačnímu soudu repliku, v níž setrval na svých dosavadních tvrzeních.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích uplatněných důvodů, přičemž též zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s.

[18] Kasační námitky lze rozčlenit do dvou okruhů; tímto způsobem je strukturoval v kasační stížnosti i sám stěžovatel. *První* okruh zahrnuje námitky, jež se týkají otázky

prekluze, která je spjata s posouzením rozsahu zmocnění JUDr. Vymazala v řízení před správcem daně. Ve *druhém* okruhu se stěžovatel zaměřil na otázku přerušení časového testu.

[19] Nejvyšší správní soud připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti soudnímu rozhodnutí (srov. § 102 větu první s. ř. s.). Kasační námitky proto musí směřovat právě proti rozhodnutí krajského soudu tak, aby z nich bylo zřejmé, které jeho závěry a z jakého důvodu stěžovatelé považují za nesprávné. Řízení před Nejvyšším správním soudem totiž není opakovaným pokusem o posouzení stejné argumentace, o které již uvažil krajský soud. Kvalita a podoba (konkrétnost či obecnost) soudního rozhodnutí je vždy zásadním způsobem předurčena kvalitou a podobou návrhu (zde kasační stížnosti). S výjimkami uvedenými v ustanovení § 109 odst. 4 věty za středníkem s. ř. s., je soud vázán důvody, uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. jeho rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).

[20] Předně je nezbytné vyloučit z přezkumu námitky, jež se týkaly *prvního* okruhu, tedy otázky prekluze a rozsahu zmocnění zástupce stěžovatele v řízení před správcem daně. Nejvyšší správní soud při porovnání obsahu kasační stížnosti a žaloby totiž zjistil, že se tyto námitky téměř shodují. Úvodem této části kasační stížnosti stěžovatel shrnul svou žalobní argumentaci, poukázal na související závěry krajského soudu a citoval text plné moci. Zopakoval, že tato byla JUDr. Vymazalovi udělena dne 8. 3. 2018 v souvislosti s výzvou správce daně k podání dodatečného daňového přiznání, a ačkoliv správce daně s právním zástupcem stěžovatele na základě plné moci jednal, ohledně zahájení daňové kontroly oslovil pouze daňový subjekt.

[21] Následná „kasační“ argumentace, která na shora uvedené shrnutí navazuje, však svým obsahem odpovídá té žalobní. Body 5 až 12 kasační stížnosti jsou převzaté body 6 (od věty druhé) až 13 žaloby. Další body 13 a 14 kasační stížnosti odpovídají bodům 15 a 16 žaloby. V bodě 15 kasační stížnosti stěžovatel pouze bez dalšího poukázal na podle něj mylný závěr krajského soudu a dále pokračoval body 16 a 17, které však opět odpovídají bodům 19 a 20 žaloby. V bodě 18 kasační stížnosti pak citoval závěr krajského soudu, podle něhož stěžovatel nemohl na základě výzvy správce daně k odstranění vad podání legitimně očekávat, že je tím akceptována plná moc pro doměřovací řízení. Na citovaný závěr krajského soudu však stěžovatel navázal zopakováním jim prosazované antiteze, že takové jednání správce daně v něm mohlo vzbudit očekávání, že je řádně zastoupen. Bod 19 kasační stížnosti obsahoval citaci části textu plné moci a tvrzení stěžovatele, že se tato vztahovala i na úkony, které „by případně nespádaly do konkrétní specifikace v první části plné moci“. Následující body 20 a 21 kasační stížnosti pak již svým obsahem opět odpovídají bodům 22 a 23 žaloby.

[22] Shoda v obsahu obou dokumentů je zjevná. Kromě úvodního shrnutí jsou téměř všechny body této části kasační stížnosti doslovně převzaté ze žaloby; stěžovatel pouze upravil označení svého procesního postavení tak, aby odpovídalo řízení o mimořádném opravném prostředku. Ačkoliv stěžovatel do kasační stížnosti včlenil další text (body 15, 18 a 19), tento obsahuje pouze jeho prostý nesouhlas se závěry krajského soudu, nikoliv

pokračování

argumentaci, prostřednictvím níž by se snažil závěry krajského soudu relevantně zpochybnit. Nejvyšší správní soud proto námitky týkající se prekluze a rozsahu zmocnění zástupce stěžovatele vyhodnotil jako nekvalifikované a tudíž spadající pod ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s.

[23] Námitky z *druhého* okruhu se svým týkaly otázky přerušení časového testu, potažmo otázky osvobození příjmu od daně. Podle stěžovatele z § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů neplyne, že by mělo dojít k přerušení časového testu v případě, že ke zvýšení jmenovité hodnoty dojde formou okolkování.

[24] Podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2016): „*příjem z úplatného převodu cenného papíru, přesáhne-li doba mezi nabytím a úplatným převodem tohoto cenného papíru při jeho úplatném převodu dobu 3 let, [...] se při výměně akcie emitentem za jinou akcií o celkové stejné jmenovité hodnotě doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem cenného papíru u téhož poplatníka nepřerušuje.*“

[25] Nejvyšší správní soud se ve své rozhodovací praxi výměnou akcií společnosti Europe Easy Energy a.s. již zabýval. Ve svém rozsudku č. j. 3 Afs 177/2022-49, posuzoval splnění podmínek pro osvobození od daně z příjmů ve vztahu k transakci jiného akcionáře této společnosti. Při rozhodování vycházel ze závěrů svého dalšího rozsudku č. j. 8 Afs 246/2019-67, podle něhož jazykový výklad § 4 odst. 1 písm. w) umožňuje pouze jediný závěr, a to ten, že časový test se nepřerušuje pouze při výměně akcií o celkové stejné jmenovité hodnotě. Jde přitom o jednoznačně vyjádřenou vůli zákonodárce, jež se nepřičí ani jeho zjiitelnému úmyslu či smyslu tohoto ustanovení. Jestliže zákon formuluje přerušení časového testu ve vztahu ke konkrétní situaci (výměně akcií o stejné jmenovité hodnotě), nelze usuzovat, že by jeho smyslem bylo i přerušení časového testu v jiném případě, tedy v případě výměny akcie za nové o vyšší jmenovité hodnotě. Rozhodl-li se zákonodárce zavést pro výměnu akcií speciální pravidlo pro nepřerušení časového testu, 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 přerušení časového testu obecně u všech výměn akcií (tj. nejen těch o celkové stejné jmenovité hodnotě), nedávalo by smysl, aby jakékoliv speciální pravidlo zaváděl.

[26] Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 8 Afs 246/2019-67 vyjádřil i k okolkování. Uvedl, že § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů neposkytuje prostor pro závěr, že by se nepřerušení časového testu vztahovalo taktéž na případ zvýšení jmenovité hodnoty akcie tímto způsobem. Oba případy zvýšení hodnoty akcií (výměna i okolkování) představují podle § 500 zákona o obchodních korporacích toliko 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 důsledek zvýšení jmenovité hodnoty je proto nutné nahlížet shodně, a z toho důvodu se časový test přerušuje i v případě zvýšení jmenovité hodnoty akcií okolkováním. Důvodem pro prolomení této jednoznačně vymezené úpravy nemůže být ani to, že v odlišných případech (např. při přeměně společnosti) jsou stanovena pravidla odlišná.

[27] Krajský soud vystavěl své posouzení na úvaze, podle níž jsou oba případy zvýšení jmenovité hodnoty akcie (výměna nebo okolkování) z materiálního hlediska stejné a liší

se jen formálním provedením; oba tyto způsoby jsou zároveň spjaty s přerušením časového testu. Tento závěr koresponduje s odvodněním rozsudků Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 246/2019-67 a č. j. 3 Afs 177/2022-49, na které přílehlavě odkázal i krajský soud. Závěry těchto rozsudků parafrázované výše dávají podle Nejvyššího správního soudu dostatečnou odpověď na námitku stěžovatele i v nyní projednávané věci a kasační soud neshledal důvod se od nich odklonit. Námitka stěžovatele je proto nedůvodná.

[28] Stěžovatel dále namítl, že v projednávané věci došlo k porušení zásady *in dubio mitius*. Jestliže krajský soud dospěl k tomu, že by z daňového hlediska neměl být rozdíl mezi navýšením základního kapitálu výměnou akcie a navýšením základního kapitálu okolkováním, pak je podle stěžovatele jedinou možností postupovat ve prospěch daňového subjektu tak, že ani v jednom z těchto případů nedochází k přerušení časového testu.

[29] Ani tato námitka není důvodná. Opět lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 246/2019-67, podle kterého dikce § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů neposkytuje prostor k závěru, že by se nepřerušení časového testu vztahovalo též na případ zvýšení jmenovité hodnoty akcií okolkováním. Na důsledky zvýšení jmenovité hodnoty akcií formou jejich výměny i formou jejich okolkování je podle Nejvyššího správního soudu nutno nahlížet shodně. Kasační soud v odkazovaném rozhodnutí neshledal důvod dovozovat v případě okolkování příznivější výklad pro účely daňové či vyplňování mezery v právu způsobem pro daňový subjekt příznivým. Kasační argumentaci, podle níž by rozdílné daňové dopady obou zmíněných způsobů zvyšování jmenovité hodnoty byly diskriminační, osmý senát Nejvyššího správního soudu neshledal důvodnou. Námitka v nyní projednávané věci cílí na totéž; stěžovatel jinými slovy namítá, že z daňového hlediska by neměl být rozdíl mezi navýšením základního kapitálu výměnou akcie a navýšením základního kapitálu okolkováním. Navrhuje postupovat ve prospěch daňového subjektu tak, že by ani v jednom z těchto případů nedocházelo k přerušení časového testu. S ohledem na jednoznačnost pravidla obsaženého v § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů však námitce o aplikaci zásady *in dubio mitius* nelze přisvědčit. Jazykový výklad tohoto ustanovení umožňuje jedině závěr o osvobození od daně pouze v případě výměny akcie za stejnou jmenovitou hodnotu. Pokud jde o námitku, podle níž daňové orgány prováděly rozsáhlé dokazování ohledně způsobu, jakým k navýšení jmenovité hodnoty akcií došlo, Nejvyšší správní soud uvádí, že daňové orgány postupovaly tak, aby zjistily co nejpřesněji skutkový stav. V tomto směru jim nelze cokoli vytýkat a Nejvyšší správní soud s jejich postupem souhlasí. Ani tato kasační námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu je zákonný, a proto kasační stížnost proti němu podanou podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci úspěšný, prokazatelné náklady mu však nad

pokračování

rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud mu proto náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 28. listopadu 2025

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu