

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. T. P.,** zastoupeného advokátkou JUDr. Irenou Janákovou se sídlem V Dolině 1516/1a, Praha 10, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 1. 2011, č. j. 6 Ca 36/2008 - 32,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Průběh řízení

[1.] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal v červnu 2005 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004. Již v dubnu 2005 ovšem poslala společnost ČEZ, a.s., Finančnímu úřadu pro Prahu – Jižní Město (dále jen „správce daně“) oznámení o neprovedené srážce zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti. V něm společnost ČEZ, a. s. oznámila, že stěžovatel byl od června 2001 do června 2002 členem její dozorčí rady, z čehož mu vyplývala účast v opčním programu na nákup kmenových akcií společnosti ČEZ, a. s., za garantovanou cenu 96,39 Kč za akcii. Stěžovatel svého práva využil až v dubnu 2004, kdy nakoupil nejprve 40 000 ks akcií a poté dalších 110 000 ks akcií. V té době už ovšem ČEZ, a. s., stěžovateli nezúčtovávala žádnou mzdu či jinou odměnu, takže mu nemohla ani srazit daň z tohoto evidovaného, avšak nezúčtovatelného příjmu

spočívajícího v rozdílu mezi veřejnou tržní cenou v době nákupu a garantovanou cenou podle opčního programu. Na tomto základě vyzval správce daně stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání. Stěžovatel tedy podal dne 8. 2. 2006 dodatečné daňové přiznání, v němž navýšil základ daně o částku 14 735 500 Kč odpovídající výpočtu provedenému společností ČEZ, a.s., tedy celkovému rozdílu mezi tržní cenou pořízených akcií v době nákupu a garantovanou cenou v rámci opčního programu, kterou stěžovatel zaplatil. Svou daňovou povinnost určil stěžovatel z důvodu zvýšení základu daně na 5 746 996 Kč, namísto původně určeného 1 031 636 Kč. Takto byla stěžovateli konkludentně dodatečně vyměřena daň.

[2.] Proti tomuto dodatečnému vyměření daně podal stěžovatel odvolání. V něm tvrdil, že odměny člena dozorčí rady akciové společnosti podléhají dani z příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, za něž je třeba pokládat i příjmy dosažené v souvislosti s dřívějším výkonem závislé činnosti nebo funkce. Tento příjem je tak nutno posoudit k okamžiku, kdy ukončil výkon funkce člena dozorčí rady. Když stěžovatel v červnu 2002 ukončil svou činnost v dozorčí radě, byla hodnota jeho práva opce mírně nižší, než při vlastním podpisu opční smlouvy, neboť mírně poklesla tržní cena akcií, které byly předmětem opce. V dalších dvou letech hodnota tohoto práva stoupala spolu s nárůstem ceny akcií, až do realizace práva opce. Přímo v dubnu 2004 tak stěžovatel žádný příjem nezískal, pouze vyměnil hodnotu práva opce a zaplacenou garantovanou opční cenu za akcie v jejich tehdejší tržní ceně. Opci navíc mohla uplatnit jakákoli jiná osoba, která předložila výzvu k uplatnění opce za sjednaných podmínek. Krom toho není akcie v dematerializované podobě pro účely zákona o daních z příjmů právem, službou ani věcí. Proto stěžovatel navrhl, aby mu daň byla opět vyměřena v částce 1 031 636 Kč.

[3.] Toto odvolání zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 22. 11. 2007, č. j. 6729/07-1100-100525. V něm zpochybnil stěžovatelovu konstrukci, že při uplatnění opce v dubnu 2004 došlo pouze ke směně opce určité hodnoty za cenné papíry shodné hodnoty. Proti tomu žalovaný vysvětlil, že takovou směnou by ČEZ, a. s., získala od stěžovatele za své akcie opci, tedy právo nakoupit sama od sebe své akcie za garantovanou cenu. Taková směna by byla nesmyslná, navíc článek VII opční smlouvy výslovně zakazoval postoupení, zastavení či jiné zcizení stěžovatelových práv vyplývajících z opční smlouvy, tedy i směnu opčního práva. Uplatnění práva opce podle žalovaného není ekvivalentní směnou práva opce za akcie, nýbrž realizací zisku z cenové výhody při nákupu akcií. Vzhledem k tomu, že práva plynoucí z opční smlouvy nemohl stěžovatel nijak zcizit, využitelného příjmu z nich mohl dosáhnout jedině realizací zisku z cenové výhody při nákupu akcií, tedy uplatněním práva opce. Tím teprve vznikl skutečný příjem, reálně se projevující v právní sféře daňového poplatníka ve smyslu daňové judikatury Nejvyššího správního soudu. Až tento skutečný příjem z realizace cenové výhody byl stěžovatelovým příjmem z titulu členství v dozorčí radě společnosti ČEZ, a. s. Na tom nic nezměnilo ani to, že tohoto příjmu dosáhl až po ukončení svého členství v dozorčí radě. Splatný závazek této společnosti jako zaměstnavatele vůči stěžovateli vznikl ve smyslu opční smlouvy až na základě uplatnění práva opce formou výzvy k převodu akcií na účet stěžovatele. Bez jeho uplatnění neměla ČEZ, a. s., povinnost plnit, tedy ani srazit zálohu na daň.

[4.] Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou k Městskému soudu v Praze. V ní trval na tom, že mu coby zaměstnanci vznikl nepeněžní příjem již udělením práva opce a

případný rozdíl mezi tržní cenou a garantovanou cenou neměl být následně v okamžiku využití opce zdaněn, jak plyne z § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů. Stěžovatel vytkl žalovanému, že se ve vymezení rozhodujícího okamžiku pro určení a vybrání daně odlišil od správce daně, který tento okamžik vymezil v předkládací zprávě jako okamžik nabytí práva, aniž by tato změna byla opřena o nové dokazování a aniž by měl stěžovatel možnost vznést proti němu argumenty. Dále poukázal stěžovatel na ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů, podle nějž jsou od daně z příjmů osvobozeny příjmy z prodeje ostatních cenných papírů nebo z vrácení zaměstnaneckých akcií. Výklad uplatněný žalovaným by vedl k diskriminaci zaměstnanců zapojených do opčního programu oproti zaměstnancům, kteří nabyli zaměstnanecké akcie jiným způsobem.

[5.] Městský soud tuto žalobu zamítl rozsudkem ze dne 11. 1. 2011 napadeným nyní posuzovanou kasační stížností. Městský soud nejprve zamítl námitku údajného porušení součinnosti ze strany žalovaného. Z podaného dodatečného daňového přiznání a námitek vznesených stěžovatelem již v odvolání vyplývalo, že byl s podklady pro úvahu správce daně pro dodatečné vyměření daně za rok 2004 předem seznámen. Údajnou odchylnost přístupu správce daně a žalovaného dovodil stěžovatel pouze z předkládací zprávy vypracované správcem daně, který v ní za rozhodující okamžik pro zdanění označil „nabytí“ práva opce. Předkládací zpráva je ovšem pouze nezávazný, interní dokument, nikoli úkon vůči stěžovateli, takže z nepřesnosti v podobě záměny slov „uplatnění“ a „nabytí“ nelze dovozovat, že žalovaný následně přehodnotil úvahu správce daně vycházejícího z okamžiku nabytí práva opce. Ze spisového materiálu i z odůvodnění rozhodnutí žalovaného plyne, že žalovaný nedospěl k jiné právní úvaze než správce daně, a nebylo tedy jeho povinností stěžovatele seznamovat s tím, jak bude věc právně posuzovat. Při posouzení otázky okamžiku rozhodného pro zdanění příjmu vyšel městský soud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 42/2005 (publ. pod č. 843/2006 Sb. NSS). Z právního názoru tam uvedeného městský soud dovodil, že skutečný příjem vznikl stěžovateli až v okamžiku uplatnění práva opce v roce 2004, tedy realizace nákupu za garantovanou cenu. Tento příjem byl přitom odměnou za výkon funkce člena statutárního orgánu, nikoli příjmem z prodeje akcií, takže ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů na něj nedopadalo. Žalovaný tedy rozhodnou právní otázku okamžiku vzniku příjmu posoudil správně.

II. Obsah kasační stížnosti

[6.] Stěžovatel v kasační stížnosti směřující proti tomuto rozsudku výslovně uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a namítá nezákonnost rozsudku městského soudu.

[7.] Stěžovatel v kasační stížnosti trvá na tom, že správní úvaha správce daně v předkládací zprávě k jeho odvolání byla vnitřně rozporná a ani žalovaný nesdělil stěžovateli svou správní úvahu dříve než v samotném rozhodnutí o zamítnutí odvolání. Stěžovatel se tak nemohl v rámci odvolacího řízení kvalifikovaným způsobem bránit. Městský soud poukazoval ohledně důvodů zvýšení základu daně na dostatečnost toho, že se stěžovatel seznámil s oznámením od společnosti ČEZ, a. s. Za správní úvahu je ovšem zodpovědný správce daně, nikoli obchodní společnost, jejíž písemnost by mohla nahradit správní úvahu správce daně. Stěžovatel odmítá poukaz městského soudu na údajnou písařskou chybu při záměně pojmů „uplatnil“ a „nabyl“ v předkládací zprávě správce daně, neboť právě tyto dva pojmy byly zcela zásadní pro správné posouzení okamžiku zdanění

nepeněžního plnění. Zatímco správce daně v předkládací zprávě uvedl, že rozhodující je okamžik nabytí práva, žalovaný uváděl, že daň měla být doměřena až k datu uplatnění opce. Krom toho upozorňuje stěžovatel na nevhodnost spojení „zisk z cenové výhody“ použitého žalovaným navzdory tomu, že k žádnému zisku, tedy realizaci výnosů převyšujících náklady, v daném případě nedošlo.

[8.] Dále stěžovatel trvá na tom, že mu nepeněžní příjem ve smyslu § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů vznikl již podpisem opční smlouvy. Opce je běžně vedena v účetnictví daňových subjektů jako reálné aktivum. Tento příjem mohl být už v okamžiku svého vzniku oceněn podle § 20 odst. 1 písm. g) ve vazbě na § 19 odst. 1 písm. a) zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, a zdaněn podle § 6 zákona o daních z příjmů. Předmětem tohoto nepeněžitého plnění ze strany bývalého zaměstnavatele nebyl prodej akcií, ale poskytnutí práva opce. Takto nabyté právo mohl stěžovatel buď uplatnit, nebo neuplatnit. V případě uplatnění opčního práva by případný kladný rozdíl mezi tržní cenou a tímto příjmem, který již podléhal zdanění, byl ze zdanění vyloučen podle § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů. Nákup akcií již navíc stěžovatel nerealizoval z titulu své bývalé funkce, ale z titulu vlastníka opce coby finančního instrumentu. Stěžovatel přirovnává nabytí opce k nabytí pytle brambor od zaměstnavatele, při němž by zdanění také podléhalo nabytí samotného pytle brambor, nikoli již další operace, které zaměstnanec s pytlem brambor provede. Podobně je nepeněžním příjmem například poskytnutí stravenky, nikoli až konzumace jídla při uplatnění stravenky. Reálné čerpání opce, stravenky nebo jiné poukázky ostatně zaměstnavatel často není schopen ani reálně ověřit; často k němu totiž dochází u třetí osoby. Pokud podle žalovaného opce neexistuje a jde jen o jakousi „dohodu“ o budoucím prodeji, měl správce daně vycházet z tržních cen platných v době uzavření této „dohody“, tedy v roce 2001. Podle stěžovatele nelze uzavření takové „dohody“ na straně jedné vztahovat do roku 2001, ale pro účely zdanění používat na straně druhé tržní ceny akcií z roku 2004. Stěžovatel opět připomíná, že uplatněním opce nedošlo k navýšení jeho majetku, pouze bylo směněno právo opce za akcie, přičemž obě části této „směny“ měly limitně blízkou hodnotu. Konečně stěžovatel namítá nevhodnost využití rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 42/2005, neboť v něm šlo o zjevně odlišný případ nepeněžního plnění, konkrétně o příjem fyzické osoby pronajímatele z důvodu rekonstrukce pronajímané nemovitosti provedené nájemcem na jeho vlastní náklady.

[9.] Stěžovatel také pokládá za nedostatečný způsob, jak se městský soud vypořádal s jednotlivými žalobními body, když v podstatě jen převzal argumentaci žalovaného.

[10.] Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušit rozsudek městského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[11.] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12.] Nejprve je třeba uvést na pravou míru, že rozsudek městského soudu nelze napadnout podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., jak činí stěžovatel. Podle tohoto písmene lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené *„nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.“* Již z této formulace písmene e) je zjevné, že kasační stížnost o ně opřená

může směřovat pouze proti usnesení, nikoli proti rozsudku ve věci samé, jímž je i nyní napadený rozsudek městského soudu. Navzdory chybné kvalifikaci je ovšem z kasační stížnosti dostatečně zjevné, že je podávána z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., neboť stěžovatel brojí nejprve proti procesnímu postupu žalovaného a správce daně v jeho věci, tedy proti porušení zákonných ustanovení o řízení před správním orgánem, jednak proti posouzení právní otázky, ke kterému okamžiku mu vznikl příjem, jenž měl být zdaněn. Velmi obecně pak vytýká městskému soudu i nedostatečné vypořádání s jeho žalobou, což lze chápat jako námitku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[13.] Za výtku spadající pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je tedy možno pokládat stěžovatelovo první tvrzení, že správní úvaha ohledně důvodu zdanění v rozhodnutí správce daně nejprve chyběla a poté byla obsažena až v předkládací zprávě, kde byla ovšem vnitřně rozporná, neboť mluvila o „nabytí práva“, nikoli až o „uplatnění práva“. Tato procesní výtka je ovšem nedůvodná a zjevně účelová.

[14.] Tvrdí-li stěžovatel, že mu nebyla známa správní úvaha správce daně, o niž bylo opřeno dodatečné vyměření daně, je třeba mu připomenout, že tuto pochybnost sice mohl mít v okamžiku, kdy mu byla dne 21. 12. 2005 doručena výzva k podání dodatečného daňového přiznání. V reakci na tuto výzvu ovšem stěžovatelův daňový poradce nahlédl dne 3. 1. 2006 do daňového spisu, následně si tuto otázku vyjasnil v rámci ústního jednání se správcem daně konaného dne 25. 1. 2006 a v reakci na takto získaná zjištění si sám vyplnil dodatečné daňové přiznání. V něm zohlednil právě onu částku, kterou nyní poněkud rozpolceně označuje za překvapivou, byť to byl on sám, kdo ji, jakkoli ne zcela dobrovolně, zohlednil v dodatečném daňovém přiznání. Překvapivým je tedy spíše to, že její zahrnutí do základu daně, které původně sám provedl v dodatečném daňovém přiznání, stěžovatel následně v žalobě a nyní v kasační stížnosti označil za překvapivé a nevysvětlené.

[15.] Pokud pak stěžovatel zdůrazňuje údajný rozpor mezi předkládací zprávou správce daně a rozhodnutím žalovaného o odvolání, je třeba se ztotožnit s městským soudem v názoru, že jde o rozpor zcela marginální a nemající na stěžovatele žádný dopad. Především je třeba opět připomenout, že předkládací zpráva ve smyslu § 49 odst. 4 a 5 tehdy platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je prostředkem komunikace mezi prvostupňovým správcem daně a odvolacím orgánem. Daňový subjekt k ní sice má přístup (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 1 Afs 50/2007, publ. pod č. 1567/2008 Sb. NSS), nejde ale v žádném případě o dokument, který by mohl zpochybnit tvrzení a úvahy obsažené následně v rozhodnutí žalovaného o odvolání. Spatřoval-li tedy stěžovatel rozpor mezi předkládací zprávou a rozhodnutím žalovaného o odvolání, měl si být především vědom toho, že jej zavazuje pouze rozhodnutí o odvolání, naopak předkládací zpráva do jeho právní sféry nijak přímo nedopadá.

[16.] Nelze navíc ani přehlédnout, že v oné předkládací zprávě nejde o skutečný rozpor, ale o pouhou písařskou chybu, jak správně uvedl městský soud. Je to zjevné již z citace celé předmětné věty předkládací zprávy uložené na č. l. 22 správního spisu: *„Pro vybrání daňové částky je pak rozhodující okamžik nabytí práva (v tomto případě 6. 4. 2004 a 26. 4. 2004), protože tímto okamžikem se právo stává příjmem, podléhajícím dani podle ustanovení § 6 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů).“* Z této citace je zjevné, že navzdory chybně použitému slovu „nabytí práva“ pokládal i správce daně za okamžik vzniku daňové povinnosti duben 2004. K opačnému závěru a údajnému zmatení mohl stěžovatel dospět jedině tím, že spojení „nabytí práva“ vytrhl z kontextu věty. Takové vytržení z kontextu a následná absolutizace písařské chyby obsažené v pouhé

interní předkládací zprávě je zjevně účelové a nemůže založit důvodnost kasační stížnosti, stejně jako nemohlo založit důvodnost žaloby.

[17.] Klíčovou je stěžovatelova druhá námitka, jež se týká zdanitelnosti práva opce, či naopak akcií nabytých na základě práva opce. Nejprve je namístě připomenout, že pod (kupní) opční smlouvou doktrína obchodního práva rozumí *„smlouvu mezi kupujícím a prodávajícím, na základě které má kupující právo (nikoliv však povinnost) koupit podkladové aktivum (bazickou hodnotu) v den splatnosti (expirační doba) nebo nejpozději v den splatnosti za stanovenou realizační cenu a prodávající je povinen toto podkladové aktivum za stejných podmínek prodat, pokud kupující své právo uplatní.“* (Kotásek, J., Pokorná, J, Raban, P. a kolektiv: Kurs obchodního práva – Právo cenných papírů, 4. vydání, C. H. Beck, Praha 2005, str. 674).

[18.] Obchodní právo pochopitelně neřeší daňové důsledky získání práva opce. Stěžovatel tvrdí, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku, kdy vlastně vznikl zdanitelný příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů. Trvá na tom, že mu příjem vznikl již podpisem opční smlouvy, tedy 30. 8. 2001. Žalovaný naopak vycházel z toho, že zdanitelné plnění vzniklo až okamžikem prodeje akcií na základě této opce, tedy ve dnech 6. 4. 2004, kdy uplatnil právo k nákupu prvních 40 000 ks akcií, a 28. 4. 2004, kdy je uplatnil ve vztahu k dalším 110 000 ks akcií.

[19.] Je třeba přitakat městskému soudu a žalovanému, že zdanitelné plnění vzniklo až okamžikem prodeje akcií na základě této opce. Opačné řešení prosazované stěžovatelem ostatně vyvolává řadu neřešitelných problémů.

[20.] Pokud by totiž mělo být zdaňováno již samo právo opce, a to v okamžiku svého vzniku, je otázkou, jaká částka by byla vlastně zdaňována. Pokud by byl zdaňován rozdíl mezi cenou garantovanou právem opce a cenou tržní v okamžiku podpisu opční smlouvy, obvykle by byla zdaňovaná částka nulová či zcela bagatelní, neboť cena garantovaná opcí se odvozuje typicky právě od tržní ceny v době uzavření opční smlouvy či v období těsně předcházejícím jejímu uzavření. Výjimkou není ani článek II. nyní posuzované opční smlouvy mezi stěžovatelem a společností ČEZ, a. s., podle nějž je garantovaná cena odvozena z cen dosahovaných na veřejném trhu po dobu šesti kalendářních měsíců před podpisem smlouvy. Kdyby bylo tedy zdaněno pouze „opční právo“, vedlo by to v situaci mizivého rozdílu mezi tržní cenou v okamžiku uzavření opční smlouvy a garantovanou cenou k tomu, že by tento benefit prakticky zcela unikl ze zdanění daní z příjmu, přestože by v budoucnu, ovšem v budoucnu přesně vymezeném platností opční nabídky, toto právo mohlo být zdrojem podstatných příjmů svého držitele. A nejen mohlo, ale mělo by být zdrojem příjmů, neboť smyslem práva opce pro zaměstnance v situaci, v níž byl stěžovatel, je právě motivovat je vlastní hmotnou zainteresovaností k tomu, aby přispěli k nárůstu hodnoty akcií své zaměstnavatelské společnosti.

[21.] Pokud by pak byl rozdíl mezi tržní cenou akcií a cenou garantovanou po dobu platnosti opce již v době uzavření opční smlouvy nebagatelní, bylo by sice teoreticky možno tento rozdíl smysluplně zdanit, takové zdanění by ovšem bylo zjevně nespravedlivé vůči těm, kdo by následně tuto opci nevyužili nebo by ji nevyužili v plném rozsahu. Jinak řečeno, pokud stěžovateli vzniklo právo na odkup 150 000 akcií, jejichž tržní cena by byla již v době uzavření opční smlouvy nezanedbatelně vyšší než cena garantovaná, bylo by sice možné tento rozdíl zdanit už k okamžiku nabytí práva opce, ovšem tím by se právo opce stalo fakticky povinností odkupu, jinak by byl držitel opce nejprve zdaněn a následně by

musel odkup realizovat už proto, aby pokryl náklady na předběžné zaplacení daně z tohoto budoucího „příjmu“. Pokud by odkup nerealizoval, byl by již předem zdaněn z příjmu, který fakticky následně nikdy neuskutečnil. V případě zaměstnaneckých opcí jde přitom obvykle o právo, které nelze převést na třetí osobu, aby je využil někdo jiný, naopak, realizovat jej může jen sám zaměstnanec. I nyní posuzovaná opční smlouva je ostatně postavena na vyloučení převoditelnosti práv z ní plynoucích, jak je zjevné z jejího článku VII.

[22.] Právě z důvodu vyloučení převoditelnosti také nelze stěžovatelovo právo opce ocenit podle § 20 odst. 1 písm. g) ve vazbě na § 19 odst. 1 písm. a) zákona o oceňování majetku, jak stěžovatel navrhuje. Podle § 20 odst. 1 písm. g) jsou totiž oceňovány *„cenné papíry vyjadřující právo na vydání zboží.“* Stěžovatel ovšem neměl ve své dispozici cenné papíry vyjadřující právo na vydání akcií, jako by byl například opční list vyjadřující samostatně převoditelné právo na získání akcií, respektive převoditelná opce jako investiční nástroj ve smyslu § 3 zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu. Právo vyplývající mu z opční smlouvy bylo nepřevoditelné a neobchodovatelné, a tudíž nemohlo být podle jím uvedených ustanovení zákona o oceňování samostatně oceněno.

[23.] Stěžovatelovo řešení tedy neobstojí. Pokud je tržní cena akcií v době uzavření opce zhruba stejná či nižší než cena opcí garantovaná, pak budoucí příjem z uskutečnění opce poté, co jejich tržní hodnota naroste, by zcela unikl zdanění. Pokud je naopak tržní cena těchto akcií již v době uzavření obce nezanedbatelně vyšší, pak by zdanění tohoto rozdílu již v době uzavření opce bylo zdaněním příjmu, který se dosud nematerializoval, a držitel tohoto práva by byl ekonomicky nucen odkup v budoucnu realizovat, i kdyby například neměl potřebné finanční prostředky, už jen proto, aby pokryl náklady na daň z tohoto „benefitu“.

[24.] Jedinou „výhodou“ řešení nabízeného stěžovatelem tak je skutečnost, že v jeho případě by toto řešení vedlo k tomu, že by zdanění zcela unikl, neboť by v jeho případě již patrně uplynula prekluzní lhůta k vyměření či doměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, pokud by byla počítána od roku 2001. Jen pro tuto výhodu ovšem Nejvyšší správní soud stěžovatelem nabízenému řešení pochopitelně nepřitaká.

[25.] Stěžovatel své řešení potvrzuje pozoruhodnými paralelami, ty však nejsou příléhavé. Pokud stěžovatel používá paralelu s „pytlem brambor“ poskytnutým od zaměstnavatele, je třeba se s ním ztotožnit, že zdanění by mělo podléhat již nabytí onoho pytle brambor. Nepřevoditelné právo opce ovšem nepřipomíná ani tak „pytel brambor“, o němž mluví stěžovatel, nýbrž spíše nepřevoditelnou poukázku na odkoupení pytle brambor v určitém období za garantovanou cenu. Je pak na držiteli této poukázky, zda ji využije, a takto získaný příjem v podobě pytle brambor pořídí a zdaní, nebo nevyužije a jeho příjem se tak nematerializuje a nebude co zdanit. Tato paralela předkládaná samotným stěžovatelem navíc ukazuje absurdnost jím nabízeného řešení, neboť jejím pohledem jistě nelze tvrdit, že uplatněním opce nedošlo k žádnému navýšení jeho majetku. Vymění-li totiž držitel nepřevoditelné poukázky na brambory tuto poukázku za brambory, k navýšení jeho majetku jistě došlo, zejména z pohledu zaplněnosti jeho spíže. Stejně tak pokud držitel nepřevoditelné a neobchodovatelné opce na nákup akcií tuto možnost využije a nakoupí převoditelné akcie, jeho akciové portfolio, a tím i jeho majetek, se pochopitelně změní. Stěžovatelovo tvrzení, že jde o pouhou „směnu“ práva opce za akcie, zcela zatemňuje povahu této proměny.

[26.] Stejně tak stěžovatelova druhá paralela předložená v kasační stížnosti, totiž paralela se stravenkami, vede k závěru, který jeho odpověď na klíčovou právní otázku spíše vyvrací, než potvrzuje. Povaze stravenek totiž odpovídá spíše samotná akcie, nikoli opční právo na akcii. Pokud by tedy tato paralela byla využita, pak by v ní právo opce na kmenové akcie poskytnuté za garantovanou cenu zaměstnanci odpovídalo spíše právu na poskytnutí stravenek zaměstnanci za zvýhodněnou cenu, samotným akciím by odpovídaly stravenky, a penězům za následný prodej akcií by odpovídalo jídlo získané oproti stravence. V takto vymezené paralele ovšem vynikne absurdnost stěžovatelova tvrzení, že by zdanění mělo podléhat už poskytnutí opce. To by totiž implikovalo, že i zaměstnanci, jemuž z pracovní smlouvy nebo z kolektivní smlouvy vyplývá právo na příspěvek na stravování ve formě poskytování stravenek za zvýhodněnou cenu, mělo být toto právo zdaněno už ve chvíli, kdy mu vznikne právo na tento příspěvek (samozřejmě pokud by byl tento příspěvek zdaňován), neboť už v tu chvíli mu vznikne „právo na stravenku“. Bylo by ale jistě absurdní tvrdit, že například už podpisem smlouvy o pracovním poměru na dobu určitou, podle níž by jedním ze zaměstnaneckých benefitů byla i možnost odběru stravenek za zvýhodněnou cenu, vznikl zaměstnanci potenciálně zdanitelný příjem. Výše tohoto příjmu by podle stěžovatele patrně měla odpovídat rozdílu mezi nominální hodnotou stravenek a částkou, za niž si je bude moci zaměstnanec během trvání pracovního poměru odebírat, přičemž tento rozdíl by byl vynásoben počtem stravenek, tedy pracovních dnů, po něž by měl pracovní poměr na dobu určitou trvat. Nárok na cenové zvýhodnění několika desítek či stovek stravenek, který zaměstnanci vznikne podpisem pracovní smlouvy, však jistě nelze pokládat za příjem, který vznikl, a potenciálně by mohl být zdaněn, již při podpisu pracovní smlouvy.

[27.] Stěžovatelovo řešení tedy neobstojí a jím použité paralely je spíše zpochybňují, než potvrzují. Naopak řešení předkládané žalovaným a stvrzené městským soudem žádné takové problémy nevyvolává, naopak je souladné i s dosavadní judikaturou zdejšího soudu.

[28.] V opakovaně zmiňovaném rozsudku 2 Afs 42/2005 zdejší soud uvedl, že *„příjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je navýšení majetku daňového poplatníka. Musí se přitom jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné.“* Tento právní názor je přitom plně použitelný i na nyní posuzovaný případ, bez ohledu na to, že v něm šlo o zhodnocení nemovitosti, jak připomíná stěžovatel. V citovaném případě nájemce zhodnotil nemovitost patřící daňovému subjektu jako pronajímateli. Podle Nejvyššího správního soudu se ovšem toto zhodnocení stalo příjmem pronajímatele až v okamžiku ukončení nájemního vztahu, tedy tehdy, kdy mohl začít takto zhodnocenou nemovitost znovu využívat, nikoliv již ve chvíli, kdy byla zhodnocena. Důvodem je mimo jiné to, že po prvotním zhodnocení může dojít naopak k následnému poklesu hodnoty nemovitosti dalším užíváním. Totéž platí i pro právo opce, kde tržní cena akcií může po poskytnutí opce stoupat i klesat, a skutečným příjmem se stane až ve chvíli, kdy je opce využita. Oproti nemovitosti, která se po skončení nájemního vztahu pronajímateli určitě vrátí, navíc v případě opčního práva přistupuje k nejistotě ohledně skutečné výše rozdílu mezi garantovanou cenou a tržní cenou v době realizace práva opce i další nejistota ohledně toho, zda bude využita či nikoliv, popřípadě jaká část z maximálního počtu akcií bude oprávněným odkoupena.

[29.] Jinak řečeno, v okamžiku uzavření opční smlouvy je budoucí skutečný příjem plynoucí z využití práva opce natolik neurčitý z důvodu nejistoty ohledně rozdílu mezi garantovanou cenou a tržní cenou v době realizace opčního práva i z důvodu nejistoty ohledně toho, zda bude opce využita plně, částečně, či vůbec ne, že není možné tvrdit, že by již uzavřením opční smlouvy vznikl zdanitelný příjem ve smyslu § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Ten vznikne až ve chvíli, kdy je právo opce využito, tedy kdy dojde k odkupu akcií. Až v tu chvíli je jistá výše příjmu i sama jeho existence. Až v tu chvíli tedy dojde k nabytí příjmu podle § 6 odst. 3 ve vazbě na § 6 odst. 1 písm. c) a d) zákona o daních z příjmů. V nyní posuzovaném případě došlo k této materializaci příjmu až v dubnu 2004, kdy stěžovatel využil svého práva opce a předmětné akcie odkoupil.

[30.] Za této situace nelze aplikovat § 23 odst. 4 písm. d) zákona o daních z příjmů, neboť takto získané stěžovatelovy příjmy dosud nebyly zdaněny a bylo namístě zahrnout je do základu daně z příjmů fyzických osob právě za rok 2004.

[31.] Lze tak uzavřít, že správce daně postupoval správně, v souladu s logikou zákona o daních z příjmů a judikaturou Nejvyššího správního soudu jej vykládající, když nechal stěžovatele zahrnout do základu daně z příjmů fyzických osob za rok 2004 příjmy, jimiž stěžovatel zvýšil svůj majetek v dubnu 2004, když využil své právo opce a nakoupil 150 000 akcií společnosti ČEZ, a.s., za cenu garantovanou mu v opční smlouvě uzavřené v roce 2001. Skutečnost, že právě o tyto příjmy měl zvýšit svůj základ daně za rok 2004, musela být stěžovateli zřejmá nejpozději v době, kdy dodatečné daňové přiznání na výzvu správce daně vyplňoval. Následná chyba v termínu použitém v předkládací zprávě správce daně určené žalovanému na tom nemohla nic změnit. Žádná z těchto dvou kasačních námitek tedy není důvodná.

[32.] Stěžovatelova třetí námitka, že městský soud se nedostatečně vypořádal s jednotlivými žalobními body, je pak zcela obecná, když stěžovatel vůbec neuvádí, se kterými body jeho žaloby se městský soud podle něj nedostatečně vypořádal.

IV. Závěr

[33.] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[34.] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. ledna 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček

předseda senátu