



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a Mgr. Heleny Nutilové ve věci

žalobkyně: **N. O.**
zastoupena společností Tomáš Goláň, daňová kancelář, s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 9. 2018, čj. 38743/18/5200-10422-711621,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně podala dne 28. 6. 2017 řádné daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2016, v němž vykázala příjmy z prodeje akcií ve výši 92 166 000 Kč dle § 10 zákona č. 586/1992, o daních z příjmu, ve znění rozhodném

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

pro uvedené zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmu“). Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 10. 7. 2017, čj. 1648051/17/2203-50522-307303, žalobkyni následně vyměřil daň z příjmu fyzických osob za předmětné zdaňovací období v souladu s podaným daňovým přiznáním ve výši 13 800 060 Kč. Takto vyměřenou daň žalobkyně uhradila.

2. Dne 21. 9. 2017 podala žalobkyně dodatečné přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2016, ve kterém žalobkyně vykázala příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmu ve výši 0 Kč a upravila rovněž zjištěnou výši daně, a to vykázáním snížení poslední známé daně o částku 13 800 060 Kč. Jako důvod pro podání dodatečného daňového přiznání žalobkyně uvedla „*přebodnocení právního názoru na časový test pro osvobození od prodeje akcií*“, jelikož časový test ve smyslu § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu nebyl dle názoru žalobkyně přerušen.
3. Jelikož měl správce daně pochybnosti o správnosti podaného dodatečného daňového přiznání, a to v souvislosti s odlišným výkladem § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu, zahájil postup k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu. V jeho průběhu žalobkyně poukázala především na závěry obsažené v zápise z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců konaného dne 13. 2. 2008 (dále jen „zápis z jednání KVKDP“), příspěvek 199/21.11.07, z nichž dle názoru žalobkyně vyplývá, že předmětný prodej akcií lze od daně z příjmů osvobodit. Uvedenou argumentací však žalobkyně pochybnosti správce daně nerozptýlila. Správce daně proto dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 2. 2018, čj. 286341/18/2203-50522-307303, stanovil podle řádného daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 základ daně ve výši 92 166 000 Kč a daň ve výši 13 800 060 Kč; doměřená daň z příjmu fyzických osob za předmětné zdaňovací období tak činila 0 Kč.
4. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a dodatečný platební výměr správce daně potvrdil.

Shrnutí žaloby

5. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 5. 11. 2018 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
6. Žalobkyně nabyla dne 1. 12. 2009 akcie obchodní společnosti Europe Easy Energy, a. s., přičemž o této skutečnosti svědčí mimo jiné notářský zápis ze dne 15. 9. 2010, NZ 154/2010, založený do Sbírký listin Obchodního rejstříku dne 27. 9. 2010. Dne 16. 6. 2014 valná hromada společnosti Europe Easy Energy rozhodla o zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů a zároveň o výměně akcií za nové o vyšší jmenovité hodnotě.
7. Žalobkyně si byla vědoma dikce zákona, který uvádí, že časový test „*se nepřerušuje pouze při výměně akcie emitentem za jinou akcií o celkově stejné jmenovité hodnotě*“ [§ 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu], nicméně po důkladném prostudování zápisu z jednání KVKDP ze dne 13. 2. 2008 a příspěvku „*Osvobození příjmů z prodeje cenných papírů podle § 4 odst. 1 písm. r) a w) zákona na dani z příjmu po 31. 12. 2007*“ v něm uvedeném, došla žalobkyně k závěru, že v daném případě časový test přerušen nebyl.
8. V uvedeném příspěvku je řešena situace, kdy fyzická osoba vlastnila k 31. 12. 2007 cenné papíry, tyto nabyla do konce roku 2007, přičemž po 1. 1. 2008 tyto cenné papíry byly z nějakého důvodu vyměněny za nové. Takovými důvody se rozumí přeměna (fúze nebo rozdělení) či zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů akciové společnosti. Dílčí závěr poté hovoří o tom, že v uvedených případech nedochází k upsání nových cenných papírů v pravém slova smyslu, nýbrž k výměně stávajících cenných papírů za nové cenné papíry. Opора tohoto výkladu je poté spatřována v §4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu, ve

znění do 31. 12. 2007. Stejný režim by měl být následně zachován i po 1. 1. 2008. Žalobkyně neřeší otázku, který právní předpis použít, ale nastíněným rozbohem poukazuje na úmysl zákonodárce i Ministerstva financí.

9. Koordinační výbor dále rozebírá situaci, kdy dojde k změně jmenovité hodnoty akcií v důsledku zvýšení základního kapitálu, a to tak, že změna je provedena přeškrtnutím hodnoty původní a ručním vyznačením vyšší jmenovité hodnoty na dosavadních akciích s podpisem člena nebo členů představenstva oprávněných jednat jménem společnosti. Závěr ministerstva financí zněl, že v takovém případě poplatník nenabývá akcie nové a časový test zůstane zachován. Právě tuto situaci považuje žalobkyně za klíčovou i pro projednávaný případ. Jestliže je časový test zachován v případě vyznačení vyšší jmenovité hodnoty na dosavadních akciích s podpisem člena nebo členů představenstva oprávněných jednat jménem společnosti, je tím jasně sdělen záměr osvobodit od daně i příjmy z prodeje papírů neuvedených v § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu.
10. Z koordinačního výboru je zřejmé, že zákon je třeba v praxi interpretovat na základě teleologického výkladu, kdy jazykový výklad představuje toliko východisko pro objasnění smyslu a účelu daného ustanovení, kterým je, jak je uvedeno výše, osvobodit i příjmy z prodeje cenných papírů neuvedených v § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu a u kterých zároveň přesáhne doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu 5 let. Předmětný výklad zazněl též na školení pořádaném Komorou daňových poradců dne 17. 9. 2007, na kterém pracovníci Ministerstva financí informovali o změnách v zákoně o dani z příjmu účinných od 1. 1. 2008. Z teleologického výkladu tedy vyplývá, že účelem zákona bylo osvobodit příjmy z prodeje akcií, které po stejnou dobu vlastnila stejná osoba, z čehož vyplývá *a contrario*, že účelem příslušné úpravy bylo též neosvobodit od daně tzv. spekulativní koupě. Přístup, který žalovaný uplatnit vůči žalobkyni, je tak krajně nespravedlivý a diskriminační.
11. Jestliže koordinační výbor tedy vztáhl osvobození od daně na případ změny jmenovité hodnoty akcií v důsledku zvýšení kapitálu vyznačením vyšší jmenovité hodnoty na dosavadních akciích, je případ žalobkyně rozdílný pouze v tom, že v první variantě se na dané akciích škrtne původní hodnota a vepíše se hodnota nová, kdežto v druhém případě se původní akcie zruší a vydá se akcie nová (o vyšší hodnotě). Z právního i ekonomického hlediska jsou oba případy totožné, varianta výměny akcií je estetičtější.
12. Koordinační výbor představuje sjednocující přístupy veřejné správy a Komory daňových poradců ČR. Z jejich jednání je pak činěn zápis, který je zveřejněn na stránkách Komory daňových poradců v různých odborných publikacích. Především je ale tento zápis uveden v obecnou známost uveřejněním na oficiálním webu finanční správy. Jsou tedy vodítkem pro širokou veřejnost, jaké jednání a přístupy mohou od pracovníků finanční správy očekávat, přičemž správce daně nesmí jednat svévolně, pakliže v rámci koordinačního výboru zaujme určité stanovisko, není v žádném případě bez dalšího možné z daného směru vybočovat. Právní charakter a s tím související závaznost koordinačních výborů se tak nachází na úrovni odborné interpretace zákona. Ostatně právní závaznost Koordinačních výborů v napadeném rozhodnutí žalovaný nikterak nezpochybňuje.
13. Žalovaný však nesouhlasil s tím, že výměna akcií za akcie s vyšší nominální hodnotou při zvýšení základního kapitálu je totožným aktem jako oprava jmenovité hodnoty přímo na akciích. Je však nepřijatelné, aby dva způsoby provedení výměny akcií s totožným reálným výsledkem (byť s trochu jinou formou provedení) měly natolik odlišné daňové dopady. Žalovaný je povinen vztáhnout osvobození i na předmětný případ, jelikož jedině tak bude postupováno nediskriminačně, spravedlivě a rovně při současném zachování smyslu a účelu zákona. Odlišné zacházení se stejnými skupinami osob odmítl i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 3. 2018, čj. 6 Afs 399/2017-26, č. 3735/2018 Sb. NSS.

14. Žalobkyně tedy závěrem shrnula, že pohled žalovaného na věc je zcela jistě přepjatým formalismem, neboť na dva úkony se stejným skutečným obsahem nahlíží zcela rozdílně. Je tak porušen princip legitimního očekávání žalobkyně vyplývající mimo jiné i § 8 odst. 2 daňového řádu.
15. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Shrnutí vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že se s uvedenými námitkami žalobkyně plně vypořádal již v rámci svého rozhodnutí, na jehož odůvodnění odkázal.
17. K námitce nesprávného posouzení věci pak žalovaný dodal, že daná problematika je taktéž předmětem příspěvku Ing. S. v odborném časopise Účetnictví vydávaném Svazem účetních, v němž je výslovně řešena situace, kdy akcionář obdržel při výměně akcií akcie o vyšší jmenovité hodnotě, přičemž časový test pro osvobození příjmu z prodeje těchto akcií začne běžet znova (SEDLAKOVÁ, E., *Příjmy z prodeje a držby cenných papírů*. Účetnictví, č. 5/2018, s. 40-44). Protože měl správce daně pochybnosti o tvrzení žalobkyně ohledně výkladu § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu, vyzval ji výzvou k odstranění pochybností o správnosti podaného dodatečného daňového přiznání. Po odpovědi žalobkyně na tuto výzvu však správce daně dospěl k závěru, že v případě žalobkyně nedošlo k výměně akcií o stejné jmenovité hodnotě, ani k situaci, že by na původní akcie byla vyznačena vyšší jmenovitá hodnota akcie, jak se uvádí v závěru vyplývajícího ze zápisu KVKDP, příjem daňového subjektu tak není osvobozeným příjmem dle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu. Žalovaný zdůrazňuje, že ohledně posuzování jednotlivých případů je vždy potřebné posoudit, zda jsou výchozí podmínky totožné, tj. zda se skutečně jedná o stejný případ. Jak žalovaný výše uvedl, v případě žalobkyně byl základní kapitál navýšen výměnou dosavadních akcií za akcie vyšší nominální hodnoty, čímž došlo k přerušení časového testu, jelikož se nejedná o případ předpokládaný zákonem či případ, jež byl projednáván stanoviskem KVKDP. Žalovaný tedy postupoval v souladu se zákonem o dani z příjmu, když konstatoval, že nelze osvobození dle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmu aplikovat.
18. Žalovaný se rovněž neztotožnil s námitkou, dle níž byl jeho postup krajně nespravedlivý a diskriminační. Žalovaný postupoval v souladu s právní úpravou, vycházel z příspěvku KVKDP, kde je ovšem řešena odlišná situace od případu žalobkyně. Závěr daného příspěvku se jednoznačně vztahuje na případy, kdy akcionář nenabývá nové akcie. Žalobkyně však získala nové akcie s vyšší nominální hodnotou. Stejně tak žalovaný odmítá námitku porušení zásady rovného zacházení. K námitce porušení principu legitimního očekávání pak žalovaný dodává, že zásada vyjádřená v § 8 odst. 2 daňového řádu spočívá v tom, že správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Vzhledem k tomu, že případ žalobkyně a případ projednáváný v příspěvku KVKDP je odlišný, nebyl důvod postupovat dle předmětného příspěvku.
19. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

Právní hodnocení krajského soudu

20. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Krajský soud rozhodl ve věci bez jednání postupem podle § 51 s. ř. s.
21. Žaloba není důvodná.
22. Klíčovou otázkou pro posouzení projednávané věci je, zda na úplatný převod akcií, u nichž předtím došlo ke zvýšení jmenovité hodnoty jejich výměnou za akcie nové, dopadá

osvobození od daně z příjmu fyzických osob. Tedy, zda je při zvýšení jmenovité hodnoty akcií formou výměny za akcie nové zachován tzv. časový test stanovený zákonem. Druhou podstatnou otázkou pak je, zda je v daném ohledu legitimní odlišovat zvýšení jmenovité hodnoty akcií jejich výměnou za akcie nové a zvýšení jmenovité hodnoty akcií pouhým vyznačením této změny na akci samotné.

23. Zvýšení jmenovité hodnoty akcií na základě § 500 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „zákon o obchodních korporacích“), lze provést buď jejich výměnou, nebo vyznačením vyšší jmenovité hodnoty na dosavadních akciích s podpisem člena nebo členů představenstva. Zatímco v případě tzv. okolkování akcií, tedy vyznačení vyšší jmenovité hodnoty na dosavadních akciích, dochází pouze k přepisu původní hodnoty vyznačené na (té samé) akci, při zvýšení jmenovité hodnoty akcií výměnou dosavadních akcií za akcie nové stáhne představenstvo od akcionářů dosavadní akcie, vydá akcie nové a staré akcie zničí, aby nedocházelo k neoprávněné dispozici s nimi.
24. Dle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů přitom platí, že od daně je osvobozen „*příjem z úplatného převodu cenného papíru, přesáhne-li doba mezi nabytím a úplatným převodem tohoto cenného papíru při jeho úplatném převodu dobu 3 let, a dále příjem z podílu připadající na podílový list při zrušení podílového fondu, přesáhne-li doba mezi nabytím podílového listu a dnem vyplacení podílu dobu 3 let; doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem cenného papíru u téhož poplatníka se nepřerušuje při sloučení nebo splynutí podílových fondů nebo při přeměně uzavřeného podílového fondu na otevřený podílový fond; osvobození se nevztahuje na příjem z úplatného převodu cenného papíru, který je nebo byl zahrnut do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, a na příjem z kapitálového majetku; osvobození se nevztahuje na příjem z podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu, který byl nebo je zahrnut do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti; **při výměně akcie emitentem za jinou akcií o celkové stejné jmenovité hodnotě se doba 3 let mezi nabytím a úplatným převodem cenného papíru u téhož poplatníka nepřerušuje; obdobně se postupuje i při výměně podílů, fúzi společností nebo rozdělení společnosti, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b nebo § 23c; osvobození se nevztahuje na příjem, který plyne poplatníkovi z budoucího úplatného převodu cenného papíru, uskutečněného v době do 3 let od nabytí, a z budoucího úplatného převodu cenného papíru, který je nebo byl zahrnut do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, i když kupní smlouva bude uzavřena až po 3 letech od nabytí nebo po 3 letech od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti; obdobně se postupuje u příjmu plynoucího jako protiplnění menšinovému akcionáři při uplatnění práva hlavního akcionáře na výkup účastnických cenných papírů; jedná-li se o kmenový list, činí doba místo 3 let 5 let“*** (důraz doplněn).
25. Citované ustanovení tedy v daném ohledu výslovně pamatuje pouze na situace výměny akcií o stejné jmenovité hodnotě, nikoli tedy na případy navýšení základního kapitálu výměnou akcií ve smyslu § 500 odst. 1 zákona o obchodních korporacích (obdobný postup se uplatní i při výměně podílů, fúzi společnosti nebo rozdělení při splnění dalších podmínek). *A contrario* je tudíž z uvedeného zcela zřejmý úmysl zákonodárce, dle něhož dojde-li k výměně akcií za akcie o rozdílné celkové jmenovité hodnotě (k čemuž typicky dochází právě v případech navýšení základního kapitálu), osvobození od daně z příjmu se již neuplatní.
26. Na uvedeném posouzení přitom nemůže nic změnit ani zápis z jednání KVKDP, na který poukázala žalobkyně. Krajský soud v této souvislosti nejprve na okraj a v obecné rovině upozorňuje, že Ministerstvo financí není autoritativním interpretem zákonných (či unijních) předpisů. To samé platí i pro Koordinační výbor, který vznikl z iniciativy Komory daňových poradců a slouží, jako jakási platforma, na které jsou společně s Ministerstvem financí projednávány problémové okruhy ve výkladech zákonů. V případě neshody účastníků, kdy se nepodaří sjednotit názor na danou problematiku, jsou poté publikovány oba – rozdílné názory. Legitimní očekávání účastníků řízení pak mohou případně založit pouze takové příspěvky, které nejsou vnitřně rozporuplné, nejdou proti samotnému textu a významu

zákonné úpravy a obsahují dostatečné odůvodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2018, čj. 7 Afs 174/2017-22).

27. V příspěvku obsaženém v zápise z jednání KVKDP je řešena situace osvobození příjmu z prodeje cenných papírů cenných papírů po 31. 12. 2007, v souvislosti s novelou zákona o daních z příjmu č. 261/2007 Sb. Dílčí závěr k bodu 2.6, na který žalobkyně odkazuje, uvádí příklad fyzické osoby, která měla k 31. 12. 2007 cenné papíry, ale tyto jí po 1. 1. 2008 byly z nějakého důvodu (např. přeměna – fúze nebo rozdělení, zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů akciové společnosti, změna druhu, formy, nebo podoby cenných papírů, štěpení cenných papírů, spojení více cenných papírů) vyměněny za nové. Jestliže se uvedené transakce uskutečnily po 1. 1. 2008, měl by být zachován stejný režim a uvedené transakce by neměly způsobit přerušování časového testu u cenných papírů nabytých do konce roku 2007.
28. K tomu následně (v závěrečné části odkazovaného příspěvku) přijalo stanovisko Ministerstvo financí, dle něhož nelze zcela souhlasit s dílčím závěrem k bodu 2.6. Vzhledem k přechodným ustanovením se u příjmu z prodeje cenných papírů nabytých po konkrétní přeměně, zvýšení základního kapitálu nebo změně druhu, formy nebo podobných cenných papírů, jejich štěpení a spojení, které se uskuteční v roce 2008 a později, použije znění zákona o daních z příjmu účinné od 1. 1. 2008. Princip nepřerušování časového testu je i v nové právní úpravě zachován, je však třeba přihlídnout i k dalším podmínkám zakotveným v novém znění zákona o daních z příjmu. Následně Ministerstvo financí – bez bližšího zdůvodnění – konstatovalo, že „[p]okud dochází ke změně výše jmenovité hodnoty akcií v důsledku zvýšení základního kapitálu, a to vyznačením jmenovité hodnoty na dosavadních akciích s podpisem člena nebo členů představenstva oprávněných jednat jménem společnosti (viz § 209 odst. 2 obchodního zákoníku), poplatník nenabývá nové akcie a časový test podle ust. § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP zůstává zachován.“
29. Tzv. časový test pro případy příjmů z prodeje cenných papírů je v zákoně o daních z příjmů obsažen od jeho přijetí [srov. § 4 odst. 1 písm. c) tohoto zákona v původním znění], přičemž jeho smyslem je primárně přiznat osvobození těm poplatníkům, kteří drží cenné papíry dlouhodobě, a nikoli pouze za účelem spekulativního prodeje. Princip nepřerušování časového testu v případě výměny akcií za akcie o stejné jmenovité hodnotě pak do zákona o daních z příjmů vnesla jeho novela č. 492/2000 Sb. s účinností od 1. 1. 2001. Důvodová zpráva k této novele (sněmovní tisk č. 612/0, 3. volební období Poslanecké sněmovny, 1998-2002) však v daném ohledu nic bližšího neuvádí; hovoří totiž pouze o nezbytnosti reagovat na novelu obchodního zákoníku umožňujícího změny právní formy společnosti bez jejího zániku.
30. Na základě samotné dikce § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů přitom krajský soud dospěl k závěru, dle něhož úmyslem zákonodárce bylo přerušit běh tzv. časového testu pro případy navýšení jmenovité hodnoty akcií obecně, neboť z ekonomického hlediska se fakticky jedná o situaci podobnou nabytí akcií nových (§ 500 zákona o obchodních korporacích přitom v této souvislosti rozeznává dva zcela rovnocenné způsoby navýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů, které odlišuje pouze rozdílná technika provedení). Právě proto není časový test přerušen v případě výměny akcií o stejné celkové jmenovité hodnotě, neboť celkové jmění akcionáře zůstává beze změny. Ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů pak z povahy věci zmiňuje pouze případy výměny akcií, neboť tzv. okolkování akcií, nemění-li se jejich hodnota, postrádá smysl. Je-li však základní kapitál navyšován z vlastních zdrojů právě tímto způsobem, pak nelze přehlédnout, že ačkoli akcionář formálně nové akcie nenabývá, dochází ke změně jejich hodnoty a navýšení akcionářova jmění. Vzniká tak napětí mezi účelem právní normy, tj. nepřerušování běhu časového testu pouze při nezměněné hodnotě akcií, a jejím ryze textualistickým výkladem.
31. Za této situace je ovšem s ohledem na zásadu *in dubio pro libertate* nutno zvolit takový výklad právní normy, který co nejméně zasáhne do právní sféry jednotlivce. Ústavní soud k tomu

například v nálezu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, konstatoval, že „[v] právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip ‚in dubio pro libertate‘ plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy České republiky nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny, viz i stanovisko menšiny pléna NSS in usnesení ze dne 29. 4. 2004 č. 215/2004 Sb. NSS). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem (viz např. nálezy sp. zn. I. ÚS 512/02 ze dne 20. 11. 2002, Sbírka rozhodnutí, svazek 28, nálezy č. 143, nebo I. ÚS 557/05 ze dne 24. 7. 2007, Sbírka rozhodnutí, svazek 46, nálezy č. 116). Pravidlo ‚in dubio pro libertate‘ je vyjadřováno uplatňováním různých maxim ve všech oblastech veřejného práva. Má např. podobu pravidla ‚in dubio mitius‘ (viz např. nálezy sp. zn. IV. ÚS 666/02) nebo pravidla ‚in dubio pro reo‘ (např. nálezy sp. zn. IV. ÚS 57/94 ze dne 15. 12. 1994, Sbírka rozhodnutí, svazek 2, nálezy č. 62).“

32. Se shora citovaným závěrem Ministerstva financí vyjádřeným v zápise z jednání KVKDP, na který žalobkyně poukázala, lze proto v obecné rovině souhlasit. Tento závěr se však týká pouze navýšení jmenovité hodnoty akcií okolkováním. Uvedené přitom neznamená, že by daňové orgány měly takovýto výklad automaticky rozšiřovat též na situace, které právní norma upravuje výslovně a bez jakýchkoli pochybností. V souvislosti s navýšením celkové jmenovité hodnoty při výměně akcií a jejím vlivu na běh časového testu totiž § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů neponechává jakýkoli prostor pro vícero možných výkladů. Opačný postup by tak byl nejen v rozporu s jasným textem zákona, ale i jednoznačně vyjádřenou vůlí zákonodárce. Jakkoli tedy navýšení základního kapitálu formou zvýšení jmenovité hodnoty akcií při jejich výměně, popř. jejich okolkováním má v podstatě stejný ekonomický význam, jak správně podotkla žalobkyně, jejich dopad na běh časového testu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů je odlišný. Je tomu tak ovšem pouze proto, že nedokonalost právní úpravy ústí v nutnost (pro daňový subjekt) příznivějšího výkladu v případě zvýšení jmenovité hodnoty akcií okolkováním. Na základě zápisu z jednání KVKDP tudíž žalobkyně nemohla nabyt legitimní očekávání, že stejným způsobem bude postupováno též v jejím případě. Z týchž důvodů považuje krajský soud za nepřipadný žalobčin odkaz na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 399/2017-26.
33. V nyní posuzovaném případě došlo na základě rozhodnutí valné hromady společnosti Europe Easy Energy ke zvýšení jmenovité hodnoty akcií společnosti o částku 100 000 Kč u každé akcie; jejich nová jmenovitá hodnota tedy činila 120 000 Kč. Je tak zřejmé, že celková jmenovitá hodnota akcií není stejná a dochází k přerušení časového testu pro osvobození od daně při následném prodeji akcií. Žalobkyni výměnou akcií započal běžet nový časový test, a to v délce tří let od nabytí vyměněných (nových) akcií. Krajský soud proto neshledal, že by správní orgány postupovaly vůči žalobkyni diskriminačně či v rozporu se zásadou legitimního očekávání.
34. Nad rámec nutného k tomu krajský soud poznamenává, že volba konkrétního způsobu navýšení základního kapitálu společnosti Europe Easy Energy byla výhradně v rukách valné hromady této společnosti, tedy i v rukách samotné žalobkyně coby akcionářky. Pokud by žalobkyně s tímto rozhodnutím valné hromady nesouhlasila, měla možnost využít na svou obranu tomu odpovídající prostředky. Z obsahu správního spisu, jakož i jednotlivých podání žalobkyně není patrné, že by proti rozhodnutí valné hromady jakkoli brojila, a to i přesto, že si evidentně byla vědoma z toho plynoucí daňové povinnosti (příslušnou daň ostatně původně nejen přiznala, ale i zaplatila).

Závěr a náklady řízení

35. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
36. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 23. července 2019

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu