



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **FORMICOLA, a. s.**  
sídlem Kopeční 1009/12, Slezská Ostrava, 710 00 Ostrava  
zastoupená Ing. Tomášem Hlaváčkem, daňovým poradcem  
sídlem 28. října 767/12, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2020, č. j. 24616/20/5200-11434-701858,  
ve věci daně z příjmů fyzických osob,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 6. 2020, č. j. 24616/20/5200-11434-701858 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňového poradce Ing. Tomáše Hlaváčka, sídlem 28. října 767/12, 110 00 Praha.

**Odůvodnění:**

*Vymezení věci*

1. Žalobkyni byla dodatečný platebním výměrem Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 3. 2018 za zdaňovací období 1. 1. 2013 až 31. 12. 2013 doměřena daň z příjmu právnických osob, zrušena daňová ztráta a uložena povinnost uhradit penále. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 6. 2020, č. j. 24616/20/5200-11434-701858 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Žalobou došlou soudu dne 2. 9. 2020 se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí i dodatečného platebního výměru.

#### *Žalobní body*

2. Žalobkyně vykázala v letech 2010, 2011 a 2013 daňovou ztrátu. Dne 10. 9. 2017 na základě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání za rok 2013 nově místo daňové ztráty tvrdila daňovou povinnost. Po proběhlém postupu k odstranění pochybností vydal dne 26. 3. 2018 správce daně dodatečný platební výměr. Proti němu podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl až 2. 7. 2020. Podle žalobkyně uplynula lhůta pro stanovení daně dne 1. 7. 2017, nebo v případě extenzivního výkladu prodloužení lhůty pro stanovení daně o rok v důsledku výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nejpozději 1. 7. 2019. Platební výměr nabyl právní moci až 2. 7. 2020, tedy po jejím uplynutí.
3. Dále žalobkyně namítla nesprávné a neúplné právní posouzení. Žalobkyně za kontrolované období roku 2013 neměla žádné příjmy - dividendy či příjmy z prodeje účasti na dceřině společnosti, na které by se aplikovalo ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), s navazující aplikací § 25 odst. i) zákona o daních z příjmů. Právní posouzení žalovaného je založeno na základě domnělých příjmů. Naopak chybí aplikace § 24 odst. 8 zákona o daních z příjmů, čímž došlo k chybnému posouzení osvobození domnělých příjmů, přičemž zde byly příjmy zdanitelné, byť byly realizovány až ve zdaňovacím období roku 2014, když podle žalobkyně není sporné, že k 1. 1. 2014 prodala část podniku.

#### *Stanovisko žalovaného*

4. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. K námitce uplynutí lhůty pro stanovení daně poukázal na ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů, na jehož aplikaci nemá vliv následné podání dodatečného daňového přiznání a doměření daňové povinnosti, když rozhodující je existence původně vyměřené daňové ztráty za období roku 2013. K námitce nedodržení lhůty pro vydání odvolacího rozhodnutí stanovené žalovanému pokynem MF-5 č. j. MF-21968/2015/39 žalovaný uvedl, že pokyn není obecně závazným předpisem a lhůta zde stanovená je pouze pořádkovou lhůtou stanovenou interním normativním aktem, jejíž nedodržení nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
5. K námitce vztahující se ke zvýšenému základu daně o částku úroku z dluhopisů žalovaný odkázal na bod 24 napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že správce daně nikdy netvrdil, že prodej podniku se týkal pouze akcií, ani neposoudil prodej podniku jako prodej akcií, pouze uvedl, v souladu s předloženým důkazem, že součástí převáděné části podniku k 1. 1. 2014 bylo mj. 100% akcií společnosti Adast Systems. Nesprávné uvedení odstavce ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů nemohlo mít vliv na zkrácení žalobčinych práv, jak bylo vysvětleno v bodě 34 napadeného rozhodnutí.

#### *Posouzení krajským soudem*

6. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobkyni, tedy v souladu s ustanovením §

72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili

*Zjištění ze správního spisu*

7. Žalobkyně dne 6. 12. 2012 emitovala podnikové dluhopisy v zaknihované podobě s nominální hodnotou 1,- Kč v celkovém objemu 80 000 000 Kč se splatností 1. 12. 2027 s úrokovým výnosem 8% p. a. Z takto získaných prostředků žalobkyně podle svého vyjádření z 22. 5. 2017 použila 65 milionů na nákup akcií společnosti Adast Systems; kupní cenu zaplatila v prosinci 2012 a k 11. 12. 2012 byla zapsána jako jediný akcionář této společnosti. Druhá část 15 mil. Kč byla investována v roce 2013 formou půjček a úvěrů.
8. V roce 2013 žalobkyně uplatnila finanční náklady z titulu úroků z dluhopisů ve výši 6 355 555,67 Kč, jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
9. Dne 1. 1. 2014 prodala žalobkyně část podniku včetně 100% akcií společnosti Adast Systems společnosti ADAMOVSKÉ STROJÍRNY A ŽELEZÁRNY a.s. Změna jediného akcionáře byla ve veřejném rejstříku zapsána k 23. 4. 2014.
10. V řádném daňovém přiznání za rok 2013 žalobkyně uplatnila daňovou ztrátu – 234 822 Kč, která byla vyměřena platebním výměrem na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob.
11. Správce daně následně dospěl k závěru, že část úroků odpovídající nákupu akcií společnosti Adast Systems nelze zahrnout do daňových nákladů, a proto žalobkyni dne 19. 6. 2017 vyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobkyně dne 10. 9. 2017 dodatečné daňové přiznání za rok 2013 podala, místo daňové ztráty vykázala základ daně a přiznala daň v kladné výši; uvedla, že akcie společnosti Adast Systems byly v částce cca 58,9 mil. Kč uhrazeny z vlastních zdrojů a částkou 6,1 mil. Kč z emise dluhopisů.
12. Výzvou k odstranění pochybností ze 4. 10. 2017 správce daně zahájil postup k odstranění pochybností ohledně úhrady za akcie Adast Systems. Žalobkyně na výzvu reagovala podáním ze dne 18. 10. 2017, ve kterém své tvrzení o podílu, ve kterém byly akcie Adast Systems hrazeny z vlastních zdrojů a z emise dluhopisů, zopakovala. Správce daně však tvrzení na základě předložených důkazních prostředků neuvěřil a naopak dospěl k závěru o prokázání původního tvrzení žalobkyně z 22. 5. 2017, podle kterého byly akcie hrazeny z emitovaných dluhopisů v částce 65 mil. Kč. Poté, co žalobkyni s výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámil, rozhodl dodatečným platebním výměrem dne 26. 3. 2018. Proti němu podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.

*K námitce marného uplynutí lhůty pro stanovení daně*

13. Podle žalobkyně má následné doměření daně za rok 2013 zásadní vliv na běh lhůty pro stanovení daně, vyplývající z § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, protože prodloužená lhůta pro stanovení daně původním uplatněním daňové ztráty se již neuplatní.
14. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, platného do 31. 12. 2013, *lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím*

*období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření) jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje při uplatnění ztráty po převodu podniku nebo jeho samostatné části, fúzi společností nebo rozdělení společnosti. Ustanovení bylo následně změněno v terminologii, když místo lhůty pro vyměření daně byla upravena lhůta pro stanovení daně, smysl úpravy zůstal stejný.*

15. Vlivem následného zrušení uplatněné ztráty se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 10. 8. 2021 č. j. 10 Afs 3/2020-38, kdy posuzoval vliv následného vykázání (a vyměření) daně dodatečným daňovým přiznáním v září roku 2017 za zdaňovací období roku 2012, v něm původně byla vykázána ztráta. Nejvyšší správní soud uzavřel, že následné zrušení daňové ztráty není pro běh delší prekluzivní lhůty určující a zrušení daňové ztráty nepůsobí ex tunc (viz bod 15 tohoto rozsudku). V přijaté právní větě pak vyslovil, že „speciální delší lhůta pro vyměření daně z příjmů podle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 170/2017 Sb.), zůstává zachována, i když je původně uplatněná daňová ztráta, která běh delší lhůty způsobila, později zrušena dodatečným daňovým přiznáním. Z povahy věci totiž není možné, aby jednou rozběhlá prekluzivní lhůta byla zkrácena jen v důsledku právního jednání jedné ze stran právního vztahu“.
16. V nyní posuzované věci jde o situaci identickou a krajský soud nevidí žádný důvod pro to, aby se od shora uvedeného právního názoru Nejvyššího správního soudu odchýlil. Vycházejí z toho, že následné přiznání a stanovení daně nemá vliv na běh speciální delší lhůty pro stanovení daně vyplývající z § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, trvala v posuzované věci lhůta pro stanovení daně z příjmů za rok 2013 do 1. 7. 2022, v souladu s § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) a § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Úvahy žalobkyně o jejím (ne)prodloužení v důsledku výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, podání dodatečného daňového přiznání a dodatečného platebního výměru nejsou pro věc relevantní, když lhůta pro stanovení daně ke dni vydání napadeného rozhodnutí neuplynula bez ohledu na uvedená rozhodnutí správce daně či podání žalobkyně. Délka odvolacího řízení rovněž nemá na uvedené žádný vliv. Žalobní námitka není důvodná.

*Námítka k chybnému posouzeným uplatněným nákladům*

17. Žalobkyně namítá, že správce daně a žalovaný nezohlednili, že žalobkyně za kontrolované období nedosáhla žádných příjmů (dividend či příjmů z účasti na dceřiné společnosti), na které by se aplikovala ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) a § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle žalobkyně je na místě postupovat podle § 24 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Stěžejní posouzení založené na osvobození domnělých příjmů je tak vadné, když jde o příjmy zdanitelné, byť realizované v roce 2014.
18. V předmětném dodatečném daňovém výměru správce daně neuznal uplatněný výdaj - úrok z dluhopisů v poměru, v jakém za tyto dluhopisy byly nakoupeny akcie společnosti Adast Systems. Svůj postup odůvodnil takto: „vzhledem k tomu, že nakoupené akcie představují 100% podíl na základním kapitálu společnosti Adast Systems a tento podíl daňový subjekt držel více než 12 měsíců, představují podíly na zisku plynoucí z těchto akcií příjem osvobozený od daně z příjmů právnických osob dle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních

*z příjmů. Z toho vyplývá, že finanční náklady – část úroků z Dluhopisů – jsou daňově neuznatelnými náklady dle § 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů a od 11. 12. 2013, kdy uplynulo 12 měsíců od pořízení podílu na základním kapitálu dceřiné společnosti, jsou tyto daňově neuznatelnými náklady dle § 25 odst. 1 písm. zk) zákona o daních z příjmů“.*

19. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně aplikoval ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů na příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, tedy příjmy související s držbou podílu v dceřiné společnosti, nikoliv na příjmy z prodeje tohoto podílu (bod 35 napadeného rozhodnutí), což žalovaný považoval za postup souladný s ustavením § 25 odst. 1 písm. i) a zk) zákona o daních z příjmů v návaznosti na § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 zákona o daních z příjmů (bod 35 a 37 napadeného rozhodnutí).

20. Podle § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů, *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména:*

- i) výdaje (náklady) vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně a u poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 rovněž výdaje (náklady) vynaložené na příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, převyšující tyto příjmy,*
  - zk) výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti.*
- (...)

21. Podle § 19 odst. 4 zákona o daních z příjmů, *osvobození podle odstavce 1 písm. ze) až zi) a podle odstavce 9 lze uplatnit při splnění podmínky 10% podílu na základním kapitálu, i před splněním podmínky 12 měsíců nepřetržitého trvání podle odstavce 3, avšak následně musí být tato podmínka splněna.*

22. Podle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů, *od daně jsou osvobozeny příjmy z 1. dividend a jiných podílů na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3, mateřské společnosti; 2. převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti plynoucí poplatníkovi uvedenému v § 17 odst. 3 nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie.*

23. Jak správce daně, tak žalovaný neuznali žalobkyní uplatněný výdaj z důvodu, že byl vynaložen na příjem osvobozený od daně, kterým jsou příjmy z dividend a jiných podílů na zisku od žalobcovy dceřiné společnosti Adast Systems. Takovému závěru však neodpovídá zjištěný skutkový stav, který – navzdory námitkám žalobkyně – nezahrnuje žádný příjem, který by byl dividendou či podílem na zisku této společnosti, na jehož dosažení měla žalobkyně podle daňových orgánů uplatněný výdaj použít. Ačkoliv s akcií je spojeno právo akcionáře mj. též na podíl na zisku (§ 256 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb.), osvobozen je až skutečný příjem z podílu na zisku. Uplatněný výdaj tak nemohl bezprostředně souviset s příjmem z dividend nebo podílu na zisku, když žádný takový příjem nebyl dosažen. Obecně platí, že výdaje jsou daňově uznatelné (tedy snižují základ daně), pouze pokud slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku čj. 2 Afs 44/2003 ze dne 1. 4. 2004 uvedl, že mezi příjmy a souvisejícími výdaji vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Uvedené z logiky věci platí i opačně, tedy pouze výdaj, který je bezprostředně a přímo vynaložen na příjem osvobozený od daně, není daňově uznatelný. V posuzované věci však žalobkyně neměla příjem

osvobozený od daně spočívající v příjmu z dluhopisů nebo podílu na zisku mateřské společnosti a tedy uplatněný výdaj nemohl být na tento neexistujícím příjmem vynaložen.

24. Správce daně tak nesprávně považoval uplatněný úrok z dluhopisů jako výdaj podléhající § 25 odst. 1 písm. i) ve spojení s § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. zákona o daních z příjmů a žalovaný jeho posouzení nesprávně posoudil. Žalobní námitka je důvodná.

*Závěr a náhrada nákladů řízení*

25. Krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), ve kterém je vázán vysloveným právním závěrem (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), že posuzovaný žalobkyní uplatněný výdaj nemohl bezprostředně souviset s příjmem z dividend nebo podílu na zisku, když žádný takový příjem nebyl dosažen, a proto jej nelze podřadit pod § 25 odst. 1 písm. i) ve spojení s § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1. zákona o daních z příjmů.
26. Žalobkyně žalobou navrhla zrušení rovněž dodatečného platebního výměru, což je postup předvídaný ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s., krajský soud však pro tento postup neshledal důvod, a proto tak nepostupoval; o návrhu nerozhodl, neboť domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, není procesním právem žalobkyně (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 – 106).
27. Vzhledem k tomu, že v řízení byla plně procesně úspěšná žalobkyně, vzniklo jí v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobkyně představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení daňovým poradcem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za tři úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření ke stanovisku žalovaného podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky a třikrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobkyni prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jejího práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobkyně podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

**Poučení:**

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 10. února 2022

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu