



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyně Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **KAVALIERGLASS, a.s.**, IČO 47468815
sídlem Křížová 1018/6, 150 00 Praha 5
zastoupena advokátem JUDr. Jiřím Vodičkou, ev. č. ČAK 6390
sídlem Drtinova 557/10, 150 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2020 č. j. 43818/20/5200-11434-703000,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „*správce daně*“) ze dne 6. 9. 2019 č. j. 150957/19/4200-11771-204179 (dále též „*dodatečný platební výměr*“). Tímto dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob (dále též „*DPPO*“) za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 7 655 480 Kč s povinností úhrady penále ve výši 1 531 096 Kč.
2. Ze správního spisu vyplývají tyto rozhodné skutečnosti.
3. Dne 17. 1. 2019 Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Žamberku (dále též „*FÚ PK*“), z podnětu dožadání správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu

DPPO za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 k odečtu daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZoDP“), podle protokolu o zahájení daňové kontroly č. j. 23061/19/2811-00560-607757.

4. Podle zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2019 č. j. 1386029/19/2811-00560-607757 (dále též „Zpráva o DK“), žalobkyně, tehdy daňový subjekt, v daňovém přiznání k DPPO za kontrolované zdaňovací období uplatnila na řádku 230 odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 ZoDP, vzniklé v roce 2005 a 2006, v celkové výši 40 292 799 Kč, ačkoli podle výpisu z obchodního rejstříku v období mezi roky 2005, resp. 2006 a rokem 2010, došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole. V obchodním rejstříku daňového subjektu byli zapsáni jako jediní akcionáři: od 17. 2. 2004 do 15. 4. 2008 společnost Cukrovar Sládkovičovo, a.s., od 15. 4. 2008 do 29. 6. 2009 pan O. M. (dále též „O. M.“) a od 29. 6. 2009 do 8. 11. 2013 společnost OMGD, s.r.o., IČO 27115551, sídlem Křížová 1018/6, Praha 5 (dále též „společnost OMGD“). FÚ PK proto ověřoval, zda skutečně došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu, jelikož daňový subjekt v písemném vyjádření ze dne 11. 2. 2019 uvedl, že od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013 jediným akcionářem byla společnost OMGD. FÚ PK po posouzení důkazních prostředků dospěl k závěru, že daňový subjekt tvrzení nedoložil průkazně a rejstříkový stav není souladný se skutečným stavem. V období let 2005 a 2006, za které se uplatňuje daňová ztráta, a po r. 2010, pan O. M. nebyl jediným akcionářem daňového subjektu. Podle principu materiální publicity považuje FÚ PK stav zápisu v obchodním rejstříku o jediném akcionáři panu O. M. za skutečný. Mezi roky 2005 a 2006 a po r. 2010 došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole daňového subjektu. Daňový subjekt též ani na výzvu neprokázal, že jeho tržby ve zdaňovacím období 2010, kdy daňové ztráty uplatnil, byly dosaženy alespoň z 80 % ze stejných činností jako tržby ve zdaňovacích obdobích, za která byla daňová ztráta vyměřena. Nebyl proto oprávněn podle § 38na odst. 1 a 3 ZoDP za zdaňovací období r. 2010 uplatnit daňovou ztrátu podle § 34 odst. 1 ZoDP vzniklou v r. 2005 a 2006 v celkové výši 40 292 799 Kč.
5. Dodatečným platebním výměrem (ze dne 6. 9. 2019 č. j. 150957/19/4200-11771-204179) správce daně doměřil žalobkyni DPPO za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 7 655 480 Kč za současného uložení penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 1 531 096 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru brojila žalobkyně odvoláním.
6. Napadeným rozhodnutím (ze dne 2. 12. 2020 č. j. 43818/20/5200-11434-703000) žalovaný podané odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. V odůvodnění konstatoval, že daňový subjekt jednoznačně neprokázal, že jeho jediným akcionářem byla společnost OMGD v době od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013. Z údajů zjištěných z listin založených ve sbírce listin obchodního rejstříku totiž vyplývá, že pan O. M. fakticky činil rozhodnutí jakožto jediný akcionář daňového subjektu již v r. 2007 a dále též v r. 2008. Jen držitel akcií zapsaný v seznamu akcionářů je oprávněn vykonávat práva akcionáře. To znamená, že k převodu akcií na pana O. M. došlo, byť vzhledem k notářské úschově 100 ks akcií se nemusel stát jediným akcionářem daňového subjektu, ačkoli sám takto vystupoval a byl i jako jediný akcionář daňového subjektu zapsán v obchodním rejstříku. Odvolací orgán má za prokázané, že od 15. 4. 2008 do 29. 6. 2009 byl jmenovaný jediným, případně majoritním akcionářem daňového subjektu, který akcie převedl v r. 2009 na společnost OMGD. Změna v osobě jediného, příp. majoritního akcionáře, mezi obdobími vzniku ztráty, tj. k 31. 12. 2005 a 31. 12. 2006, a obdobími jejich uplatnění, tj. za r. 2010 k 31. 12. 2010, je podstatná a

vyloučila možnost uplatnění odpočtu daňové ztráty z let 2005 a 2006 v roce 2010. Správce daně umožnil daňovému subjektu prokázat, že nejméně 80 % tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů v roce 2010, ve kterém byla uplatněna daňová ztráta vzniklá za období před podstatnou změnou, vytvořil stejnou činností, jako v rámci svého předmětu podnikání, jež provozoval v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, tj. r. 2005 a r. 2006. Daňový subjekt však neposkytl žádné údaje, ze kterých by správce daně mohl provést analýzu struktury výnosů podle realizovaných činností.

7. Dále žalovaný uvedl, že správce daně při konstatování podstatné změny spočívající ve změně osoby jediného akcionáře vycházel mimo jiné z důkazních prostředků založených ve sbírce listin a ze zápisů v obchodním rejstříku provedených na návrh daňového subjektu, pro které platí princip materiální publicity. Podle tohoto principu se stav zápisu v obchodním rejstříku považuje za stav skutečný pro všechny, jimž není známo, že rejstříkový stav není v souladu se skutečným právním stavem. Pokud daňový subjekt tvrdí, že zápis v obchodním rejstříku neodpovídal skutkovému stavu, byl povinen předložit o skutkovém stavu nezvratitelný důkaz. Na správce daně nelze přenést důkazní břemeno, ani odpovědnost za různá tvrzení pana O. M. před a po zahájení daňové kontroly. Daňový subjekt měl možnost vyvrátit závěr správce daně v průběhu daňové kontroly či v odvolacím řízení předložením relevantních důkazních prostředků s adekvátním vysvětlením rozporů ve svých tvrzeních, což se nestalo. Z tvrzení, že k zápisu jediného akcionáře pana O. M. v obchodním rejstříku došlo omylem, přitom z ostatních důkazních prostředků založených daňovým subjektem ve sbírce listin v obchodním rejstříku vyplývá, že o omyl nešlo. Je zřejmé, že tvrzení daňového subjektu je účelové, aby tím zabránil zvýšení základu daně při daňové kontrole. Správce daně však zajistil důkazní prostředky souladné se zápisem jediného akcionáře pana O. M. v obchodním rejstříku, které byly rozporné s tvrzením daňového subjektu o omylu, kdy daňový subjekt si následků změny jediného akcionáře byl vědom při sestavení účetní závěrky roku 2008. S ohledem na skutečnost, že u daňového subjektu došlo k podstatné změně ve smyslu § 38na odst. 1 ZoDP v období mezi roky 2005, 2006 až 2010 a odmítl prokázat, že podle § 38na odst. 3 ZoDP nejméně 80 % tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu v období, kdy došlo k podstatné změně, a v následujících obdobích, v nichž má být uplatněna daňová ztráta vzniklá v období před podstatnou změnou, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, nelze daňovému subjektu vyhovět.
8. Proti napadenému rozhodnutí a dodatečnému platebnímu výměru brojí žalobkyně podanou žalobou.
9. *V jediném žalobním bodu* žalobkyně namítá, že závěr správce daně i žalovaného o nemožnosti odečtu vyměřené a neuplatněné ztráty z let 2005 a 2006 od základu daně roku 2010 z důvodu podstatné změny společníků žalobkyně je v rozporu s faktickým stavem, důkazními prostředky a judikaturou, kdy finanční orgány se nedostatečně vypořádaly s důkazními prostředky předloženými žalobkyní. Vlastníkem všech akcií žalobkyně od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013 byla nepřetržitě společnost OMGD a v období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2010 nedošlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole žalobkyně ve smyslu § 38na odst. 1 ZoDP. Žalobkyně doložila FÚ PK originály 60 kusů hromadných akcií o jmenovité hodnotě každé akcie 18 190 000 Kč s vyznačenými rubopisy v předmětném období na řad společnosti OMGD. Z předložených originálů lze zjistit, že nebylo možné s akciemi a rubopisy jakkoli manipulovat, vkládat nové listy,

vyhotovovat nové rubopisy, a dále předložením seznamu akcionářů. Žádná z těchto listin neosvědčuje, že společnost OMGD převedla 60 kusů hromadných akcií v roce 2008 na pana O. M. Podle obchodního zákoníku musel být k převodu majetku stanoven znalec pro účely určení kupní ceny. Přitom k ustanovení znalce ani k žádnému ocenění převáděného majetku nedošlo, což svědčí o tom, že k žádnému převodu akcií ze společnosti OMGD na pana O. M. nedošlo.

10. Rozvahy a výkazy zisku a ztrát s přílohou v předmětném období žádný takový převod 60 kusů hromadných akcií v r. 2008 ze společnosti OMGD na pana O. M. nevidují, všechny účetní závěrky společnosti OMGD jsou založeny ve sbírce listin. Nepřetržité vlastnictví akcií vyplývá i ze souvislé řady zápisů v účetnictví společnosti OMGD, které se promítají i do daňových přiznání. Z údajů účetních závěrek za r. 2004-2013, z pol. B.III.1 rozvahy jednoznačně vyplývá, že společnost OMGD po celou dobu vedla v účetnictví akcie žalobkyně, měnilo se pouze jejich ocenění.
11. V daňovém řízení žalobkyně si byla vědoma, že byl proveden chybný zápis jediného akcionáře v obchodním rejstříku v období od 15. 5. 2008 do 29. 6. 2009, kdy byl za jediného akcionáře zapsán pan O. M., a že listiny zmiňované správcem daně v souvislosti s touto chybou se neměly dostat mimo vnitřní okruh žalobkyně a společnosti OMGD. Notářský zápis ze dne 19. 3. 2019 č. NZ 761/2019 obsahuje prohlášení pana O. M., že nebyl nepřetržitým vlastníkem žádné z akcií žalobkyně, jelikož byl chybně vyhotovený výpis ze seznamu akcionářů ke dni 8. 4. 2008. Poté, co se tato chyba zjistila, dal pan O. M. pokyn, aby tato skutečnost byla opravena. Notářský zápis ze dne 19. 3. 2019 č. NZ 762/2019 obsahuje prohlášení pana O. M. jako jednatele společnosti OMGD, že společnost OMGD byla v období od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013 vlastníkem všech akcií emitovaných žalobkyní. Tomu odpovídá i nepřetržité zachycení akcií žalobkyně v období od 30. 7. 2004 až do 1. 10. 2013 v účetnictví společnosti OMGD. Žalobkyně nesouhlasí se zpochybňováním notářských zápisů žalovaným a správcem daně.
12. Správce daně bezdůvodně zbavil žalobkyni důkazu, že s akcemi nebylo manipulováno a jsou původní, když upustil od zpracování znaleckého posudku za účelem zkoumání pravdivosti namátkově vybraných akcií pro nadbytečnost. Nepřímé důkazy správce daně a žalovaného nemohou z právního hlediska prokázat změnu ve vlastnictví akcií žalobkyně.
13. Žalobkyně tím prokázala, že rejstříkový stav není v souladu se skutečným právním stavem, a doložila, že akcionářem žalobkyně byla v předmětném období nepřetržitě společnost OMGD. Žalovaný se snaží zpochybňovat vlastnictví akcií žalobkyně v období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2010 i nepodloženým tvrzením o tom, že akcie nebyly průběžně aktualizovány a předložené originály neodpovídaly skutečnému právnímu stavu, přičemž se žalovaný odvolává na úkony nastalé v jiných obdobích.
14. Jediným důkazním prostředkem o právním a skutečném vlastníkově akcií žalobkyně v předmětném období jsou řádně vyznačené rubopisy na akciích. Předložené akcie odpovídaly skutečnému právnímu stavu. Rubopis obsahuje všechny zákonem stanovené náležitosti a rovněž akcie obsahují i ostatní zákonné náležitosti. Námitky správce daně, že listy s rubopisy nejsou očíslovány, nebo námitky jejich připojení k akciím pevným spojením s přelepku podepsanou oprávněnou osobou, nejsou důkazem, že akcie nemají zákonem stanovené náležitosti. Náznak správce daně a žalovaného, že s nimi mohlo být manipulováno, je pouhou fabulací.

15. Správce daně ani žalovaný nikterak neprokázali, že by seznam akcionářů předložený žalobkyní nebyl veden od jejího vzniku, nebo že neobsahuje správné údaje.
16. O vlastnictví akcií a mylném zápisu v rejstříku svědčí i svěřenská smlouva ze dne 30. 7. 2004, kterou bylo 100 kusů předmětných akcií ve vlastnictví OMGD dne 30. 7. 2004 předáno do notářské úschovy, ze které byly vydány společnosti OMGD až dne 8. 11. 2010. V rozhodném období bylo 100 kusů akcií rubopisováno po celou dobu úschovy na společnost OMGD.
17. Postup správce daně a žalovaného považuje žalobkyně za nesprávný, nezákonný a neústavní. Cílem nebylo řádné zjištění všech rozhodných skutečností pro správné zjištění a stanovení daně, ale účelové zpochybňování důkazních prostředků jednoznačně prokazujících tvrzení žalobkyně. Žalobkyně odkazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2019 sp. zn. III. ÚS 2928/18, náleze ze dne 28. 5. 2009 sp. zn. III. ÚS 2096/07, a náleze ze dne 18. 4. 2006 sp. zn. II ÚS 664/04.
18. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Konstatoval, že o tom, že zápis v obchodním rejstříku o jediném akcionáři panu O. M. nebyl chybný, jak žalobkyně tvrdí, svědčí důkazní prostředky získané v součinnosti s Městským soudem v Praze, i skutečnost, že pan O. M. aktivně vykonával v rozhodné době akcionářská práva ohledně žalobkyně. Tvrzení žalobkyně uplatněné po zahájení daňové kontroly, že se jednalo o chybu, když zápis jediného akcionáře pana O. M. v obchodním rejstříku neodpovídal skutkovému stavu, se ve světle učiněných zjištění jeví za účelové. Z informací a listin poskytnutých Městským soudem v Praze, obchodním rejstříkem, jednoznačně vyplývá, že pana O. M. Městský soud v Praze zapsal do obchodního rejstříku jako jediného akcionáře žalobkyně na základě doloženého výpisu ze seznamu akcionářů ke dni 8. 4. 2008 a notářsky ověřeného návrhu na zápis změny ze dne 8. 4. 2008, který podepsal navrhovatel pan O. M., jako předseda představenstva žalobkyně. Pan O. M. byl zapsán v seznamu akcionářů ke dni 8. 4. 2008 jako jediný akcionář, jak vyplývá z výpisu z tohoto seznamu. Teprve po zahájení daňové kontroly žalobkyně zpochybnila předmětný výpis tím, že se neměl dostat mimo společnost, považuje jej za mylný a v doloženém čestném prohlášení z r. 2019 učiněném notářským zápisem č. NZ 761/2019 ho pan O. M. označuje za chybný. Toto čestné prohlášení pana O. M. učiněné notářským zápisem č. NZ 761/2019, kterým dementuje vlastnictví akcií, odporuje zásadám formální logiky, že sám pan O. M. vyhotovil „chybný“ výpis ze seznamu akcionářů, který de facto také sám vedl, též on sám podal návrh na zápis změny jediného akcionáře, kdy především on sám musel v té době vědět, že vlastní akcie žalobkyně. V dalším notářském zápisu č. NZ 762/2019 pan O. M. (jako jednatel a jediný akcionář společnosti HOLDORIA, a.s., která je zapsána v obchodním rejstříku jako jediný akcionář žalobkyně od 8. 11. 2013, jejímž je pan O. M. též statutárním ředitelem, a dále jako většinový společník společnosti OMGD, jejímž je jediným jednatelem) prohlásil, že společnost OMGD byla nepřetržitě vlastníkem všech akcií emitovaných žalobkyní v době od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013, a že rubopisy jsou vyznačeny v časové řadě tak, jak byly realizovány převody. S odkazem na personální propojení jediných akcionářů s žalobkyní prostřednictvím osoby pana O. M. dospěl žalovaný k závěru, že předložený seznam akcionářů a rubopisy nejsou úplné, a že tyto důkazní prostředky též pro jejich rozpor s prohlášeními jediného akcionáře pana O. M. založenými ve sbírce listin nelze osvědčit za jednoznačný důkaz, že společnost OMGD byla jediným vlastníkem všech akcií po celé uvedené období. Rubopisy hromadných akcií ani předložený seznam akcionářů žalobkyní však neodpovídají zápisům o jediném akcionáři v obchodním rejstříku žalobkyně, tyto

rozpory žalobkyně uspokojivě nevysvětlila. Konkrétní důvodné pochybnosti správce daně ohledně seznamu akcionářů a ohledně správnosti a úplnosti údajů uvedených v rubropisech akcií jsou podrobně uvedeny ve Zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí. Seznam akcionářů ani nebyl veden od vzniku žalobkyně a tento seznam, či akcie a jejich rubropisy nebyly vždy aktualizovány tak, aby odpovídaly skutečnosti. Ve svěrenecké smlouvě není ani výslovně uvedeno, že převod akcií v době notářské úschovy je vyloučen. Přílohy účetních závěrek za roky 2006 až 2009, ve kterých společnost OMGD tvrdí, že vlastní 100% podíl na základním kapitálu žalobkyně, jsou v rozporu s předloženými smlouvami o úplatném převodu akcií a rozvahami. Důkazní prostředky založené ve sbírce listin obchodního rejstříku, podle kterých pan O. M. opakovaně vystupoval a jednal jako jediný akcionář žalobkyně, tvrzení žalobkyně, že na pana O. M. nemohlo přejít vlastnictví 100 % akcií, jednoznačně zpochybňuje. Žalobkyně tento rozpor v průběhu daňového řízení nevyvrátila.

19. V replice ze dne 27. 4. 2021 žalobkyně setrvala na své žalobní argumentaci.
20. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
21. U jednání, které se konalo dne 15. 8. 2023, žalobce setrval na své argumentaci. Žalovaný se k jednání připojil prostřednictvím videokonference, při níž přenos zvuku nebyl konzistentní, z tohoto důvodu bylo rozhodnuto o odročení jednání.
22. U jednání, které se konalo dne 5. 9. 2023, žalobkyně navrhla, aby soud provedl důkaz 60 ks akciemi. Soud zamítl provedení tohoto důkazu pro nadbytečnost, neboť již ve správním řízení byly tyto akcie správci daně předloženy v originále (jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 7. 3. 2019 č. j. 355229/19/2811-00560-607757, viz bod 12. správního spisu), do spisu příkladmo dvě z nich byly založeny, a posléze správce daně akcie učinil součástí svého hodnocení, jak bude uvedeno níže.
23. Soud neshledal žalobu nedůvodnou.
24. Soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
25. Podle § 34 odst. 1 věty první ZoDP *od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*
26. Podle § 38na odst. 1 ZoDP *vyměřenou a neuplatněnou daňovou ztrátu nelze odčítat od základu daně za podmínek uvedených v § 34 odst. 1, došlo-li u poplatníka k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole (dále jen „podstatná změna“). Změnou ve složení osob se rozumí změna společníků nebo členů družstva nebo změna jejich podílu na kapitálu či kontrole poplatníka. Podstatnou změnou se vždy rozumí nabytí nebo zvýšení podílu, které se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv nebo změny, kterými získá společník nebo člen družstva rozhodující vliv. Zda došlo k podstatné změně se zjišťuje v období, za které má být daňová ztráta uplatněna, a to porovnáním tohoto období s období, za něž byla daňová ztráta vyměřena; přitom v období, za něž byla daňová ztráta vyměřena, je rozhodné složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole k poslednímu dni tohoto období, a výše jejich podílu, a v období, za něž má být daňová ztráta uplatněna, je rozhodný úhrn změn, kterými dojde od posledního dne období, za které byla daňová ztráta vyměřena, do konce období, za které*

má být daňová ztráta uplatněna, k nabytí nebo zvýšení podílu na základním kapitálu nebo na hlasovacích právech nebo kterými získá společník nebo člen družstva rozhodující vliv.

27. Podle § 38na odst. 3 ZoDP ustanovení odstavce 1 se nepoužije, pokud poplatník, u nějž k podstatné změně došlo, prokáže správci daně, že nejméně 80 % tržeb za vlastní výkony a zboží zúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu v období, kdy došlo k podstatné změně, a v následujících obdobích, v nichž má být uplatněna daňová ztráta vzniklá za období před podstatnou změnou, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval poplatník v období, za které byla daňová ztráta vyměřena.
28. Podstatou sporu mezi účastníky řízení je otázka, zda došlo v období mezi roky 2005, resp. 2006 (zdaňovací období, v nichž vznikla daňová ztráta) a rokem 2010 (zdaňovací období, v němž byl uplatněn odpočet daňové ztráty) k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole žalobkyně. Žalobkyně namítá, shodně jako v daňovém řízení, že k podstatné změně nedošlo, že jejím jediným akcionářem byla v období od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013 společnost OMD. Oproti tomu žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že by tomu tak bylo, a naopak má za prokázané, že v období od 15. 4. 2008 do 29. 6. 2009 byl jediným, případně majoritním akcionářem žalobkyně, pan O. M., který akcie převedl v r. 2009 na společnost OMD.
29. Soud přezkoumal závěr žalovaného vyjádřený v napadeném rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, jimiž je vázán, přičemž se závěrem žalovaného se ztotožnil. Závěr žalovaného o podstatné změně ve složení osob přímo se účastnících na žalobkyni má svou oporu v řádně zjištěném skutkovém stavu. Žalovaný opřel svůj závěr o řadu důkazů, jež podrobně popsal v napadeném rozhodnutí, kde se rovněž podrobně vypořádal s podklady předloženými žalobkyní, a to konkrétně na stranách 10 až 18 napadeného rozhodnutí. Není tak pravdivé tvrzení žalobkyně, že se jí předloženými důkazními prostředky žalovaný dostatečně nezabýval. Ostatně žalobkyně v podané žalobě ani nikterak nespécifikuje, v čem by měla nedostatečnost vypořádání s důkazními prostředky spočívat, ani s jakými konkrétními doloženými podklady se žalovaný nevypořádal. Žalobkyně v žalobě toliko rekapituluje podklady, které předložila v daňovém řízení, přičemž uvádí, jaké skutečnosti tyto podklady prokazují. Soud ověřil, že žalobní námítky jsou v převážné části zopakováním námitek, které žalobkyně vznesla již v rámci podaného odvolání. Žalobkyně přitom nyní v soudním řízení nikterak nekonkretizovala, v čem konkrétním shledává nesprávnost jejich vypořádání žalovaným. Soud neshledal racionálního důvodu se od posouzení žalovaného odchýlit. Úlohou soudu je posoudit, zda se správní orgán dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, resp. zda řádně zjistil skutkový stav a tento správně právně posoudil, přičemž v souzené věci dospěl soud k závěru, že tomu tak bylo.
30. Z úplného výpisu z obchodního rejstříku založeného ve spisu vyplývá, že žalobkyně byla zapsána do obchodního rejstříku ode dne 1. 1. 1993, kdy vystupovala pod obchodní firmou „Cukrovar Kopidlno a.s., Cukrovar Kopidlno Ltd., Cukrovar Kopidlno A.g.Cukrovar Kopidlno a.o., Cukrovar Kopidlno s.a.“, v období od 1. 1. 1993 do 16. 2. 2005, poté pod obchodní firmou „Cukrovar Kopidlno a.s.“ v období od 16. 2. 2005 do 29. 6. 2009, poté pod obchodní firmou „CK Invest, a.s.“ v období od 29. 6. 2009 do 31. 8. 2009, a poté pod obchodní firmou „KAVALIERGLASS, a.s.“ od 31. 8. 2009 dosud. Podle obchodního rejstříku měla toliko vždy jediné akcionáře, přičemž od 1. 1. 1993, kdy byla zapsána do obchodního rejstříku, do dne 17. 2. 2004 není v něm nikdo uvedený. Od 17. 2. 2004 do 15. 4. 2008 byla jediným akcionářem žalobkyně společnost Cukrovar Sládkovičovo, a.s., IČO 36235458, od 15. 4. 2008 do 29. 6. 2009 byl jediným akcionářem žalobkyně pan O. M., od 29. 6. 2009 do 8. 11.

2013 byla jediným akcionářem žalobkyně společnost OMGD a od 8. 11. 2013 je jediným akcionářem žalobkyně společnost HOLDORIA, a.s., IČO 25949934. Žalobkyně přitom v daňovém řízení tvrdila, že jejím jediným akcionářem od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013 byla toliko společnost OMGD s tím, že zápis v rejstříku byl chybný, resp. že se jednalo o omyl. Správce daně i žalovaný shledali, že se o chybný zápis nejednalo, nýbrž že došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole žalobkyně, jak žalovaný podrobně rozvedl na stranách 10 až 18 napadeného rozhodnutí. Předně poukázal na rozpor mezi zápisy jediného akcionáře v obchodním rejstříku a rubopisy hromadných akcií. Hromadné akcie, které doložila žalobkyně finančním orgánům, jsou datovány až ode dne 1. 7. 1997, přestože žalobkyně byla zapsána do obchodního rejstříku dnem 1. 1. 1993, kdy k tomuto datu měla mít emitováno 6 000 ks akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 100 000 Kč, které ode dne 3. 10. 1995 do dne 1. 10. 2013 zvýšily jmenovitou hodnotu na 181 900 Kč. Podle rubopisů Hromadné akcie emitované dne 1. 7. 1997 došlo dne 13. 2. 1998 k převodu na společnost „2. Spreeinsel Handesgesellschaft mbH“, Berlin. Tato změna není v obchodním rejstříku žalobkyně promítnuta. Jmenovaná německá společnost Hromadné akcie převedla dne 20. 12. 2002 na společnost Cukrovar Sládkovičovo, a.s., která je dne 30. 7. 2004 převedla na společnost „Vinohradnícka spoločnosť Modra, a.s.“, IČO 35754079, a ta je ještě téhož dne, tedy dne 30. 7. 2004, převedla na společnost OMGD. Přitom společnost Vinohradnícka spoločnosť Modra, a.s. jako jediný akcionář v obchodním rejstříku žalobkyně nebyla nikdy uvedena. Ke dni, kdy podle rubopisů mělo dojít k převodu akcií na tuto společnost, tedy dne 30. 7. 2004, a současně téhož dne na společnost OMGD, je v obchodním rejstříku zapsána společnost Cukrovar Sládkovičovo, a.s. (ode dne 17. 2. 2004 do dne 15. 4. 2008 kontinuálně). Poté ode dne 15. 4. 2008 do 29. 6. 2009 je v obchodním rejstříku žalobkyně zapsán jako jediný akcionář pan O. M., a po tomto datu, ode dne 29. 6. 2009 společnost OMGD (do dne 8. 11. 2013). Lze se ztotožnit se žalovaným, že skutečnost, že by k zápisu společnosti OMGD jako jediného akcionáře žalobkyně do obchodního rejstříku došlo až po pěti letech (žalobkyně tvrdí, že společnost OMGD byla jejím jediným akcionářem již od 30. 7. 2004; společnost OMGD zapsána do obchodního rejstříku jako jediný akcionář žalobkyně dne 29. 6. 2009), zatímco pan O. M., který podle žalobkyně žádné akcie nevlastnil, byl v obchodním rejstříku zapsán jako jediný akcionář déle než rok (od 15. 4. 2008 do 29. 6. 2009), se jeví jako přinejmenším nepřesvědčivá.

31. Dále žalovaný upozornil, že podle listin poskytnutých Městským soudem v Praze (ve správním spisu založených pod č. j. 295940 pod bodem 10. spisu a č. j. 412428 pod bodem 13. správního spisu), byla společnost Cukrovar Sládkovičovo, a.s. zapsána do obchodního rejstříku jako jediný akcionář žalobkyně (tehdy pod obchodní firmou Cukrovar Kopidlno a.s.) na základě rozhodnutí jediného akcionáře ze dne 21. 5. 2003 (č. j. 295940 pod bodem 10. správního spisu). Soud dodává, že pan O. M. byl jako jediný akcionář žalobkyně zapsán do obchodního rejstříku Krajským soudem v Hradci Králové poté, a to na základě *Návrhu na zápis změny údajů do obchodního rejstříku* ze dne 8. 4. 2008, v němž pan O. M. navrhl jmenovanému soudu, aby provedl výmaz jediného akcionáře Cukrovaru Sládkovičovo, a.s. a učinil zápis jediného akcionáře pana O. M. Tento návrh podepsal vlastnoručně pan O. M., který dne 8. 4. 2008 před notářkou JUDr. M. M., notářem v Praze, uznal svůj podpis na uvedeném návrhu na zápis změny údajů do obchodního rejstříku (ověření notáře viz běžné číslo ověřovací knihy: O-IV-69/2008). K tomuto návrhu na zápis změny pan O. M. připojil *Výpis* ze seznamu akcionářů, podle kterého je pan O. M. jediným akcionářem žalobkyně (tehdy pod obchodní firmou Cukrovar Kopidlno a.s.) ke dni 8. 4. 2008 a vlastní 6 000 ks akcií se jmenovitou hodnotou 181 900 Kč za akcii. Pan O. M. tento *Výpis* ze seznamu

akcionářů před notářkou dne 8. 4. 2008 také vlastnoručně podepsal (ověření notářem viz běžné číslo ověřovací knihy: O-IV- 67/2008). Současně k návrhu na zápis změny pan O. M. připojil plnou moc z téhož data, tedy ze dne 8. 4. 2008, podle níž zplnomocnil v záhlaví jmenovaného zástupce žalobkyně advokáta JUDr. Jiřího Vodičku, ev. č. ČAK 6390, aby podal „Krajskému soudu v Hradci Králové ve věci návrhu na zápis změn zapisovaných do obchodního rejstříku – zápis jediného akcionáře“. Jmenovaný advokát přijetí zmiňované plné moci podepsal. Tento notářsky ověřený návrh na zápis změny jediného akcionáře spolu s notářsky ověřeným Výpisem ze seznamu akcionářů a přijatou plnou mocí byl doručen Krajskému soudu v Hradci Králové dne 14. 4. 2008 (1x návrh s dvěma přílohami a 1 000 Kč kolkem). Na základě tohoto návrhu Krajský soud v Hradci Králové dne 15. 4. 2008 pod č. j. F 10328/2008, B 903 v obchodním rejstříku žalobkyně (tehdy pod obchodní firmou Cukrovar Kopidlno a.s.) provedl výmaz v něm dosud uvedeného jediného akcionáře Cukrovar Sládkovičovo, a.s. a učinil zápis jediného akcionáře žalobkyně pana O. M. Podle referátu nechal Krajský soud v Hradci Králové doručit nový výpis s požadovanými, již zapsanými údaji o jediném novém akcionáři žalobkyně jak panu O. M., tak jmenovanému zmocněnému advokátovi. Z doručenek Krajského soudu v Hradci Králové vyplývá, že nový výpis z obchodního rejstříku žalobkyně byl oběma adresátům doručen, pan O. M. si jej osobně převzal dne 29. 4. 2008 a zmocněný advokát JUDr. Jiří Vodička jej převzal též osobně dne 18. 4. 2008 (ve spisu založeno pod č. j. 412428 pod bodem 13. správního spisu a též pod č. j. 295940 pod bodem 10. správního spisu). Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že žalobkyní tvrzená chyba ohledně zápisu nového akcionáře pana O. M. do obchodního rejstříku, je tvrzení bez reálného základu, spíše svědčící o účelovosti takového tvrzení.

32. S námitkou žalobkyně, že se výpis ze seznamu akcionářů ze dne 8. 4. 2008 neměl dostat mimo vnitřní okruh osob žalobkyně a společnosti OMGD, se vypořádal žalovaný na stranách 10-11 napadeného rozhodnutí. V této souvislosti se vyjádřil i k notářským zápisům, jimiž žalobkyně dokládá svá tvrzení o chybě. Žalovaný konkrétně uvedl: „*Teprve po zahájení daňové kontroly odvolatel zpochybňuje předmětný výpis s tím, že se neměl dostat mimo společnost, považuje ho za omyl a v doloženém čestném prohlášení NZ 761/2019 ho pan O. M. označuje za chybný. Z logiky věci však vyplývá, že pan O. M. byl v Seznamu akcionářů zapsán (po předložení akcií), přičemž z tohoto Seznamu byl učiněn výpis, dle kterého pan M. byl zapsán v obchodním rejstříku jako jediný akcionář odvolatele déle než rok. Čestné prohlášení pana M. (NZ 761/2019), kterým pan M. dementuje vlastnictví akcií, odporuje zásadám formální logiky, když sám pan M. vyhotovil „chybný“ výpis ze Seznamu akcionářů, který de facto také sám vedl (byl v době od 30. 7. 2004 do 19. 5. 2009 též předsedou představenstva a od 19. 5. 2009 do 2. 9. 2014 jediným členem představenstva a od 2. 9. 2014 statutárním ředitelem odvolatele), též on sám podal návrh na zápis změny jediného akcionáře (viz notářsky ověřený návrh na zápis změny do obchodního rejstříku ze dne 8. 4. 2008, založený ve správním spisu pod č. j. 412428 pod bodem 13. správního spisu, pozn. soudu), ale především on sám musel v té době vědět, zda vlastní akcie odvolatele, či nikoli. Nad to, oznámení o změně zápisu jediného akcionáře bylo doručeno panu M. dne 29. 4. 2008, takže o změnovém zápisu věděl nejen při podání návrhu na jeho provedení, ale byl o něm vyznačen i po jeho realizaci, tedy již v dubnu 2018. V dalším notářském zápisu NZ 762/2019 ze dne 19. 3. 2019 pan O. M. jako jednatel a jediný akcionář společnosti HOLODRIA, a.s., která je zapsána v obchodním rejstříku jako jediný akcionář odvolatele od 8. 11. 2013, jehož je též pan M. statutárním ředitelem, a dále většinový společník společnosti OMGD, jejímž je jediným jednatelem prohlásil, že společnost OMGD byla nepřetržitě vlastníkem všech akcií emitovaných odvolatelem v době od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013, a že rubopisy jsou vyznačeny v časové řadě, tak jak byly realizovány převody. Odvolací orgán*

s odkazem na personální propojení jediných akcionářů (pan M., společnost OMGD) s odvolatelem prostřednictvím osoby pana M. dospěl k závěru (...), že předložený Seznam akcionářů, či rubopisy, nejsou úplné a tyto důkazní prostředky též pro jejich rozpor s prohlášeními jediného akcionáře pana O. M. založenými ve sbírce listin (...) nemohl osvědčit jako důkaz, že společnost OMGD byla jediným vlastníkem všech akcií po celé uvedené období. V této souvislosti nelze ani čestné prohlášení pana M. NZ 762/2019 označit za důkaz skutečností v něm uvedených.“ K notářskému zápisu č. NZ 761/2019 se žalovaný vyjádřil též pod bodem [52] napadeného rozhodnutí. Uvedl, že „nelze přisvědčit čestnému prohlášení pana M. (...), že když se tato chyba (myšleno zápis pana O. M. jako jediného akcionáře žalobkyně v obchodním rejstříku, pozn. soudu) zjistila, dal pokyn k nápravě, neboť mu tato skutečnost, že je zapsán jako jediný akcionář odvolatele, byla známa již dne 29. 4. 2008 (den doručení oznámení o změně zápisu jediného akcionáře panu O. M., pozn. soudu) a ponechal by ji tedy bez povšimnutí více než rok. Nad to odvolací orgán zdůrazňuje, že návrh na změnu zápisu jediného akcionáře v obchodním rejstříku (na pana M.), podepsal též pan M. Odvolací orgán dospěl k závěru, že údaje uvedené v čestném prohlášení (NZ 761/2019) jsou účelově přizpůsobeny zaměření zahájené daňové kontroly.“ S uvedenou argumentací žalovaného se soud ztotožňuje. Ostatně žalobkyně s uvedeným závěrem žalovaného vyslovila toliko obecně nesouhlas, aniž by konkrétně brojila proti jednotlivým skutečnostem uvedeným žalovaným a doložila svá tvrzení. Žalobkyně v podané žalobě pouze obecně namítla, že „[z]pochybňování těchto dvou notářských zápisů žalovaným i správcem daně jako listiny, která nemá v tomto řízení vliv, naznačuje, že se jedná o „nevěrohodné prohlášení“ a že autor tohoto notářsky zaznamenaného prohlášení vydává prohlášení nepravdivé – proti takovému zpochybňování se žalobce ohrazuje.“ Podle soudu žalovaný poskytl dostatečný výčet zjištěných skutečností vyvracejících věrohodnost a pravdivost tvrzení žalobkyně, jakož i předložených čestných prohlášení (viz výše citované, ale i další skutečnosti uvedené žalovaným na stranách 10 až 18 napadeného rozhodnutí, jež budou přiblíženy níže).

33. Závěr, že došlo k podstatné změně ve složení osob přímo se účastnících na žalobkyni, žalovaný dále opřel o rozhodnutí jediného akcionáře žalobkyně pana O. M. ze dne 3. 9. 2007 a ze dne 23. 10. 2008 založených ve veřejně přístupné sbírce listin obchodního rejstříku. Soud ověřil, že z rozhodnutí jediného akcionáře ze dne 3. 9. 2007 vyplývá, že pan O. M. jako „jediný akcionář“ žalobkyně schválil: řádnou účetní závěrku žalobkyně za rok 2006, návrh na vypořádání hospodářského výsledku, zprávu o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou. Dále rozhodnutím jediného akcionáře ze dne 23. 10. 2008 pan O. M. jako „jediný společník“ žalobkyně schválil výroční zprávu za rok 2007, účetní závěrku za rok 2007 ověřenou auditorem, vypořádání hospodářského výsledku za rok 2007 a zprávu o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou. Z písemností založených ve sbírce listin ohledně žalobkyně tedy vyplývá, že pan O. M. fakticky vykonával jako jediný akcionář svá akcionářská práva již dne 3. 9. 2007 (což je datum ještě před podáním notářsky ověřeného návrhu na změnu zápisu v obchodním rejstříku, jak je uvedeno shora, viz podrobně pod bodem 31. tohoto rozsudku) a dále dne 23. 10. 2008 (cca po půl roce od změnového zápisu). Žalovaný dále s odkazem na přílohu účetní závěrky k 31. 12. 2008 upozornil, že pan O. M. si byl vědom změny jediného akcionáře a možných následků, byť po zahájení daňové kontroly tvrdí, že ke změně jediného akcionáře nedošlo. V příloze účetní závěrky k 31. 12. 2008, v bodu 3. *Doplňující informace k rozvaze a k výkazu zisku a ztráty* je uvedeno: „V roce 2008 nebylo účtováno o odložené dani. Důvodem je uplatnění principu opatrnosti, protože vzhledem ke změně majitele 100% akcií a předpokládané změně předmětu není jednoznačné, zda bude možno realizované daňové ztráty v budoucnu uplatnit.“ Soud se tak ztotožňuje se

závěrem žalovaného pod bodem [53] napadeného rozhodnutí, že „[p]rohlášení pana M., či tvrzení odvolatele po zahájení daňové kontroly, že zápis jediného akcionáře pana M. v obchodním rejstříku neodpovídal skutkovému stavu, se ve světle tohoto zjištění jeví jako účelové.“, a to i s přihlédnutím k notářsky ověřeným listinám s podpisem pana O. M. ohledně návrhu na změnu zápisu jediného akcionáře, viz bod 31. tohoto rozsudku.

34. Žalovaný dále pod bodem [54] napadeného rozhodnutí shrnul, že „[s]právce daně při konstatování podstatné změny spočívající ve změně osoby jediného akcionáře vycházel mimo jiné z důkazních prostředků založených ve sbírce listin, a též ze zápisů v obchodním rejstříku provedených na návrh odvolatele, pro které platí princip materiální publicity. Podle tohoto principu se stav zápisu v obchodním rejstříku bude považovat za stav skutečný pro všechny, jimž není známo, že rejstříkový stav není v souladu se skutečným právním stavem. Co je v obchodním rejstříku zapsáno, tedy po právu platí, dokud není prokázán opak a při prokazování opaku správce daně nemůže nést důkazní břemeno, pokud jako třetí osoba pouze využívá informace v něm uvedené, neboť odpovědnost za tyto zápisy nese zapsaný subjekt (...) Pokud odvolatel tvrdí, že zápis v obchodním rejstříku neodpovídal skutkovému stavu, je povinností odvolatele předložit o skutkovém stavu nezvratitelný důkaz. Na správce daně v tomto ohledu nelze přenést důkazní břemeno, ani odpovědnost za různá tvrzení pana M. před a po zahájení daňové kontroly.“ Soud se s tímto závěrem ztotožňuje. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou bez pochybností prokazovat jeho tvrzení. Správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je povinen toliko prokázat, že o souladu tvrzeného se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119). Pokud správce daně své důkazní břemeno unese, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005 č. j. 1 Afs 54/2004-125). Ostatně již Ústavní soud judikoval, že „důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí“ (viz náleží Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05). Bylo tedy povinností žalobkyně prokázat svá tvrzení, že jejím jediným akcionářem byla v období od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013 společnost OMGD a tudíž, že zápis v obchodním rejstříku byl v rozporu se skutečným právním stavem. Žalobkyně však v tomto ohledu své důkazní břemeno neunesla.
35. Žalobkyně v podané žalobě tvrdí, že „jediným důkazním prostředkem o právním a skutečném vlastníkovi akcií daňového subjektu v předmětném období jsou řádně vyznačené rubopisy na akciích daňového subjektu“ s tím, že v průběhu daňové kontroly předložila originál 60 kusů hromadných akcií o jmenovité hodnotě každé z nich 18 190 000 Kč s vyznačenými rubopisy. K nim uvedla, že vlastnictví akcií prokazuje i doložený seznam akcionářů. Totožné tvrzení přitom žalobkyně uvedla již v podaném odvolání. Žalovaný se k této skupině odvolacích námitek ohledně předložených akcií a seznamu akcionářů podrobně věnoval na stranách 12 až 17 napadeného rozhodnutí, přičemž soud neshledal důvod se od zde vyslovených závěrů

odchýlit. Žalovaný konstatoval, že „[r]ubopisy hromadných akcií a předložený Seznam akcionářů tedy neodpovídají zápisům o jediném akcionáři v obchodním rejstříku a tyto rozpory odvolatel uspokojivě nevysvětlil (...) účinnost převodu akcie nenastává od data uvedeného na rubopisu, ale předáním akcií a zapsáním nového majitele do Seznamu akcionářů. K předání akcií odvolatele v posuzovaném období docházelo mezi spojenými osobami, též zápisy na rubopisech akcií (přívěsku) a do Seznamu akcionářů, prováděly spojené osoby a nelze vyloučit, že neodpovídají skutkovému stavu. Nelze ani vyloučit, že tyto zápisy byly provedeny zpětně tak, aby odpovídaly tvrzení odvolatele o tom, že k podstatné změně nedošlo.“ Žalovaný v této souvislosti popsal personální propojení žalobkyně s panem O. M. (je jednatel a jediný akcionář společnosti HOLDORIA, a.s., která je zapsána v obchodním rejstříku jako jediný akcionář žalobkyně od 8. 11. 2013, jejímž je pan O. M. též statutárním ředitelem, a dále jako většinový společník společnosti OMGD, jejímž je jediným jednatelem), dále poukázal na skutečnost, že připojené stránky předložených Hromadných akcií (emitované až 1. 7. 1997) nejsou očíslovány nepřetržitou číselnou řadou, přívěsek byl sice spojen s akcií a rubopisem a spoj byl přelepen nálepkou podepsanou z obou stran panem O. M., avšak bez uvedení data podpisu. Není tak zřejmé, kdy byl přívěsek skutečně připojen k akcií a rubopisu, přičemž podle soudu je dopsaná pouze toliko její poslední strana, což vyvolává pochybnosti, zda převody akcií zapsané na přívěsku odpovídají tvrzenému stavu. Již s ohledem na tyto skutečnosti nelze přisvědčit žalobkyni, že z originálů předložených akcií lze bezpochyby zjistit, že nebylo možné s akciemi jakkoli manipulovat. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že z předložených akcií nelze určit, kdy byl přívěsek k akcií a rubopisu připojen, o tom nebyl předložen žádný důkaz, tedy nelze vyloučit dodatečnou manipulaci s ním, neboť akcie byly z notářské úschovy (podle protokolu ze dne 8. 11. 2010 v bodu 27. správního spisu) vydány společnosti OMGD již dne 8. 11. 2010. Žalobkyně přitom v žalobě pouze obecně namítá, že nemožnost dodatečné manipulace s akciemi je zřejmá z předložených originálů, aniž by specifikovala, které konkrétní náležitosti se tím mají prokázat. Neobstojí ani námitka žalobkyně, že „[n]ámitky správce daně, že listy s rubopisy nejsou očíslovány nebo námitky k jejich připojení k akcií pevným spojením s přelepku podepsanou oprávněnou osobou, nejsou důkazem toho, že akcie nemají všechny zákonem stanovené náležitosti, že připojené rubopisy neobsahují opět všechny zákonem stanovené náležitosti“. Žalovaný ani správce daně totiž nikterak nevytkli absenci zákonem stanovených náležitostí akcií, resp. jejich rubopisů. Této skutečnosti si ostatně byla vědoma sama žalobkyně, když v tomtéž odstavci na str. 4 žaloby uvádí, že zákonné náležitosti akcií nebyly ze strany správce nijak zpochybňovány. Žalovaný, resp. správce daně, poukazoval na absenci číslování stran přívěsku a data na spoji akcie s přívěskem v souvislosti s nemožností určit, kdy přesně byly jednotlivé stránky přívěsku k akcií připojeny. Na základě těchto a dalších v napadeném rozhodnutí uvedených skutečností pak žalovaný dospěl k závěru, že nelze považovat předložené akcie za jednoznačný důkaz o tom, že společnost OMGD byla v období od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013 nepřetržitě jediným akcionářem žalobkyně. Soud k tomu odkazuje i na notářsky ověřený podpis pana O. M. na návrhu na zápis změny jediného akcionáře do obchodního rejstříku ve prospěch pana O. M. ze dne 8. 4. 2008, dále na plnou moc pro zmocněného advokáta JUDr. Jiřího Vodičku, ev. č. ČAK 6390, který ji akceptoval a zejména notářsky ověřený podpis pana O. M. na Výpisu ze seznamu akcionářů ze dne 8. 4. 2008, že jediným akcionářem je k datu 8. 4. 2008 pan O. M., to vše adresované Krajskému soudu v Hradci Králové, jak je podrobně popsáno pod bodem 31. tohoto rozsudku. Oba jmenovaní (tedy pan O. M. i jeho zmocněnec advokát JUDr. Vodička) od tamního soudu osobně obdrželi požadovaný zápis jediného akcionáře pana O. M. do obchodního rejstříku. Z uvedeného

projevu vůle, adresovaného v r. 2008 rejstříkovému soudu jednoznačně, a pro soud bez jakýchkoli pochybností, vyplývá vůle pana O. M. být tehdy zapsán jako jediný akcionář žalobkyně. Žalobkyně nyní tvrzené, že se jednalo o „chybu“, pak se jeví v těchto souvislostech jako ryze účelové. Přitom jednání výše popsané (odrážející jednoznačný projev vůle pana O. M.) nebylo až do zahájení řízení před finančními orgány nijak zpochybněno.

36. Žalovaný dále pod bodem [62] napadeného rozhodnutí připomněl, že pochybnosti ohledně seznamu akcionářů a ohledně správnosti a úplnosti údajů uvedených v rubropisech akcií vyjádřil již správce daně ve Zprávě o daňové kontrole (konkrétně na str. 7, 8, 9, 13), přičemž tyto pochybnosti žalovaný pro úplnost zrekapituloval. Soud neshledává účelným jednotlivé skutečnosti nyní opakovat, v podrobnostech proto odkazuje na strany 14 a 15 napadeného rozhodnutí. Proti jednotlivým pochybnostem přitom žalobkyně v podané žalobě přímo nebrojí, namítá pouze, shodně jako v podaném odvolání, že žalovaný ani správce daně nijak neprokázali, že seznam akcionářů nebyl veden od vzniku žalobkyně a že neobsahuje správné údaje. Ve vztahu k této námitce se soud ztotožňuje se žalovaným, že nebylo jeho povinností, resp. povinností správce daně, prokazovat tyto skutečnosti. Jak soud konstatoval pod bodem 34. tohoto rozsudku ohledně rozložení důkazního břemene, správce daně nemá povinnost prokázat rozpor se skutečností, nýbrž je povinen pouze prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“. Je pak povinností daňového subjektu prokázat svá tvrzení. Bylo proto na žalobkyni, aby předložila takové důkazní prostředky, které by prokázaly její tvrzení ohledně vlastnictví akcií. Žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Ze skutečností popsaných finančními orgány vyplývají vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda rubropisy akcií a seznam akcionářů (více verzí) byly aktualizovány v souladu se skutečným stavem. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že vzhledem ke všem skutečnostem ohledně předložených akcií a seznamu akcionářů předestřených v napadeném rozhodnutí, nelze takovéto podklady považovat za důkaz o nepřetržitém vlastnictví akcií žalobkyně společností OMGD v dotčeném období.
37. Soud dodává, že odporuje logice tvrzení žalobkyně o chybném zápisu, tedy že by pan O. M. o zápisu nevěděl. Zápis změny na svou osobu jako jediného akcionáře žalobkyně totiž osobně pan O. M. převzal (stejně tak zápis změny osobně převzal i jeho zmocněnec JUDr. Vodička), a v té době hodnota základního kapitálu žalobkyně (podle obchodního rejstříku) přesáhla jednu miliardu Kč, konkrétně 1 091 400 000 Kč. Za výše popsaných okolností není proto racionální, že by pan O. M. o tomto „nabytí akcií“ nevěděl, resp. že by takovou změnu - omyl či chybu - skutečný akcionář déle než rok než byla provedena změna na společnost OMGD - akceptoval. I pokud by případná absence rubropisů na předložených Hromadných akciích žalobkyně způsobovala neplatnost jejich převodů na pana O. M. z hlediska obchodního práva (což žalobkyně ani netvrdí, toliko uvádí, že se jednalo o chybu), neměla by tato skutečnost význam pro nyní projednávanou věc. Je tomu tak proto, že v oblasti daňového práva je podle § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, rozhodný pro správce daně faktický stav (správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní).
38. Neobstojí ani námitka, že při zpochybňování akcií vychází žalovaný z úkonů nastalých v jiném období než od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2010. Této skutečnosti si byl vědom sám žalovaný a na str. 15 napadeného rozhodnutí upozornil, že ke skutečnostem uvedeným pod bodem [62] napadeného rozhodnutí došlo mimo posuzované období, trval ale na závěru, že tyto dokládají důvodnost pochybností ohledně věrohodnosti předloženého seznamu akcionářů a rubropisů doložených akcií. Soud se s uvedenou argumentací ztotožňuje a dodává, že tyto

pochybnosti žalovaný opřel i o další okolnosti. Předložené akcie a seznam akcionářů aktuálně vyhotovený jako volná listina, sjetina z počítače, kterou žalobkyně připojila k vyjádření FÚ PK dne 28. 3. 2019 (č. j. 607450 pod bodem 14. spisu), nelze považovat za důkaz svědčící o tom, že společnost OMGD byla v období od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013 kontinuálně jediným (současně formálním i faktickým) akcionářem žalobkyně.

39. K požadavku žalobkyně na provedení znaleckého zkoumání akcí se vyjádřil již správce daně ve Zprávě o daňové kontrole a následně k odvolací námitce žalobkyně i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že není třeba znaleckého zkoumání, neboť není nijak zpochybňována pravost akcií, nýbrž toliko úplnost a věrohodnost rubopisů, v souvislosti s tím upozornil, že bylo povinností žalobkyně předložit takové důkazní prostředky, které by prokazovaly její tvrzení. Byly však předloženy důkazní prostředky, které pochybnosti správce daně neodstranily a vyvolaly naopak pochybnosti další. Soud se s tímto odůvodněním žalovaného o neprovedení důkazu znaleckým posudkem ztotožňuje. Žalobkyně v žalobě ani neuvádí žádné bližší důvody, pro které by měl být znalecký posudek vypracován, a ve vztahu k nimž by odůvodnění žalovaného neobstálo. Žalobkyně pouze obecně namítá, že upuštění od provedení důkazu znaleckým posudkem bylo bezdůvodné, tomuto tvrzení však nelze s ohledem na shora uvedené přisvědčit.
40. O skutečnosti, že by společnost OMGD byla nepřetržitě jediným akcionářem žalobkyně v období od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013, nesvědčí ani ničím nepodložené tvrzení žalobkyně, že nebyl ustanoven znalec pro určení kupní ceny podle tehdy platného obchodního zákoníku. Stejně tak není důkazem o nepřetržitém vlastnictví akcií společností OMGD účetnictví této společnosti. Soud ověřil, že součástí spisu jsou též přílohy účetních závěrek a rozvahy společnosti OMGD za roky 2004 až 2010. V příloze účetní závěrky za r. 2004 pod bodem 2. *VAZBA NA REALIZOVANÁ PODNIKATELSKÁ SESKUPENÍ* společnost OMGD uvedla, že „nemá podíl na základním kapitálu jiných obchodních firem.“ Pod shodným bodem v příloze účetní závěrky za r. 2005 společnost vůbec neuvedla, zda má vyšší než 20% podíl na základním kapitálu jiných účetních jednotek, ačkoli bylo její povinností podle § 39 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., uvést v příloze obchodní firmu a sídlo účetních jednotek, v nichž má podstatný nebo rozhodující vliv. V rozvaze ke dni 31. 12. 2004 nejsou vykázány dlouhodobé závazky ani jinak zmíněn závazek z titulu nákupu 100 kusů akcií žalobkyně ve výši 40 mil. Kč podle Smlouvy o úplatném převodu akcií ze dne 30. 7. 2004 uzavřené mezi společností Vinohradnická společnost Modra a.s. jako prodávající a společností OMGD jako kupující (dále též „Smlouva o úplatném převodu akcií č. 1“). Na řádku B.III.1 rozvahy je uvedeno nabytí podílu v ovládaných a řízených osobách ve výši 30 mil. Kč, což sice odpovídá kupní ceně 30 mil. Kč za 5 900 ks akcií podle Smlouvy o úplatném převodu akcií ze dne 30. 7. 2004 uzavřené mezi společností Vinohradnická společnost Modra a.s. jako prodávající a společností OMGD jako kupující (dále též „Smlouva o úplatném převodu akcií č. 2“), ale neodpovídá to celkové kupní ceně 6 000 ks akcií (5 900 + 100 akcií) ve výši 70 mil. Kč podle Smlouvy o úplatném převodu akcií č. 1 a Smlouvy o úplatném převodu akcií č. 2. Též údaje v rozvaze nekorespondují s výše popsány přílohami účetních závěrek za r. 2004 a 2005.
41. Dále soud ověřil, že v přílohách účetních závěrek za r. 2006, 2007, 2008, 2009 a 2010 společnost OMGD pod bodem 1.2 *Podíly na základním kapitálu účetní jednotky u jiných podniků* uvedla, že vlastní 100 % podíl na základním kapitálu žalobkyně. Údaje o vlastnictví 100 % podílu na základním kapitálu žalobkyně však neodpovídají Smlouvám o úplatném převodu akcií a Svěřenské smlouvě ze dne 30. 7. 2004 č. N 42/2004, podle kterých mělo 100 ks akcií (z celkových 6 000 ks) přejít na společnost OMGD po splnění odkládací podmínky

podle čl. II bodu 2 Smlouvy o úplatném převodu akcií č. 1 [„zahájení v areálu Společnosti v Kopidlně výroby bioetanolu (...) nebo jiné výroby, kdy kotelna v areálu bude provozována s výkonem více než 50 tun páry hodinově (tato podmínka bude splněna pokud bude výroba provozována Společností, Kupujícím nebo jakoukoliv jinou osobou)“].

42. Na uvedené rozpory v účetnictví společnosti OMGD upozornil již žalovaný v napadeném rozhodnutí. V návaznosti na ně pak zkoumal nepřetržité vlastnictví akcií společností OMGD z jejich rozvah, přičemž konstatoval pod bodem [66] a násl., že „společnost OMGD podíl evidovaný na řádku B.III.1 rozvahy od roku 2006 oceňovala metodou ekvivalence, která je založena na tom, že ocenění majetkové účasti má odrážet velikost vlastního kapitálu společnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast, a to úměrně míře této účasti. V případě uplatnění této metody je obchodní podíl v okamžiku pořízení obecně oceněn pořizovací cenou. Ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž účetní jednotka sestavuje účetní závěrku, je toto ocenění upraveno na hodnotu odpovídající míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu ve společnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast. Přehled vlastního kapitálu odvolatele uvedený na str. 15 zprávy, odvolací orgán doplňuje o stav vlastního kapitálu k 31. 12. 2005 ve výši 620 658 tis. Kč a přehled podílu společnosti OMGD v ovládaných a řízených osobách o stav aktivní položky B.III.1 k 31. 12. 2005 ve výši 30 mil. Kč (byť není na jisto postaveno, že jde o akcie odvolatele). Poměr snížení vlastního kapitálu odvolatele mezi roky 2005-2006, tj. z 620 658 tis. Kč na 488 851 tis. Kč je cca o méně než polovinu a neodpovídá poměru snížení ocenění akcií pomocí metody ekvivalence ve stejném období v rozvaze společnosti OMGD, tj. z 30 mil. Kč na 13 440 tis. Kč, což je cca o více než polovinu. Snížení ocenění podílu v účetnictví společnosti OMGD je výrazně vyšší, než snížení kapitálu odvolatele. V letech 2007 a 2008 došlo ke snižování vlastního kapitálu odvolatele i ke snižování rozvahové položky B.III.1. společnosti OMGD, ale nelze s určitostí říci, že snížení rozvahové položky B.III.1 společnosti OMGD odpovídá snížení vlastního kapitálu odvolatele. V roce 2009 společnost OMGD v příloze účetní závěrky uvedla, že vlastní krom 100% podílu na základním kapitálu odvolatele, též 100% podíl na základním kapitálu společnosti Bohemia Cristal Handelsgesellschaft bmH. Došlo tak k nárůstu aktivní položky B.III.1 rozvahy z 12 213 tis. Kč (2008) na 46 796 tis. Kč (2009). Z pasivní položky rozvahy A.II.3 – oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků však vyplývá, že k žádnému přecenění majetkové účasti evidované v aktivní složce B.III.1 rozvahy k 31. 12. 2008 nedošlo, neboť oceňovací rozdíl v pasivech zůstal v roce 2009 ve stejné výši, tj. -17 787 tis. Kč jako v roce 2008, zatímco vlastní kapitál odvolatele se k 31. 12. 2009 oproti 31. 12. 2008 snížil (viz zpráva str. 15).“
43. Soud se s ohledem na shora uvedené skutečnosti ztotožňuje se žalovaným, že účetnictví společnosti OMGD neprokazuje, že společnost OMGD byla v období od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013 nepřetržitě jediným akcionářem žalobkyně, tyto námitky žalobkyně tak nejsou důvodné. Ostatně žalobkyně v podané žalobě shora uvedené skutečnosti vyplývající z účetnictví společnosti OMGD uvedené žalovaným v napadeném rozhodnutí nikterak nerozporuje, pouze obecně namítá, že účetnictví společnosti OMGD, zejména rozvahy za jednotlivé roky, dokládají nepřetržité vlastnictví akcií žalobkyně společností OMGD. Rovněž námitka, že v účetnictví společnosti OMGD není zaznamenán převod 60 ks hromadných akcií v roce 2008 ze společnosti OMGD na pana O. M., je nedůvodná, i s ohledem na skutečnost, že z úplného výpisu z obchodního rejstříku založeného ve spisu vyplývá, že od 17. 2. 2004 do 15. 4. 2008 byla jediným akcionářem žalobkyně společnost Cukrovar Sládkovičovo, a.s., IČO 36235458, od 15. 4. 2008 do 29. 6. 2009 byl jediným akcionářem žalobkyně pan O. M., a až poté od 29. 6. 2009 do 8. 11. 2013 byla jediným akcionářem žalobkyně společnost OMGD.

44. K námitce žalobkyně, že s ohledem na již výše zmíněnou Svěřenskou smlouvu ze dne 30. 7. 2004 č. N 42/2004, uzavřenou mezi notářem (ve smlouvě specifikovaným) na jedné straně a společností Vinohradnícka společnost Modra, a.s. a společností OMGD na straně druhé, nemohl na pana O. M. přejít 100% podíl na základním kapitálu žalobkyně, soud uvádí, že žalovaný na str. 9 napadeného rozhodnutí právě vzhledem k notářské úschově 100 ks akcií připustil, že pan O. M. nemusel být jediným akcionářem žalobkyně, ačkoli takto vystupoval (viz rozhodnutí jediného akcionáře pod bodem 33. tohoto rozsudku) a byl jako jediný akcionář i zapsán v obchodním rejstříku. Žalovaný shledal za prokázané, že v období od 15. 4. 2008 do 29. 6. 2009 byl pan O. M. minimálně majoritním akcionářem žalobkyně (zohlednil tak 100 ks akcií v notářské úschově). Zároveň žalovaný na str. 17-18 napadeného rozhodnutí poukázal na nesrovnalosti ohledně vydání uschovaných akcií, podle protokolu o vydání notářské úschovy předloženého žalobkyní měly být akcie vydány dne 8. 11. 2010, naproti tomu podle protokolu o ústním jednání ze dne 20. 6. 2019 č. j. 1280461/19/2811-00560-607757 pan O. M. jako statutární ředitel žalobkyně před FÚ PK uvedl, že „hromadná akcie byla vydána OMGD až v roce 2009“ z notářské úschovy (viz bod 21. spisu). Žalovaný v této souvislosti rovněž podotkl, že ve svěřenské smlouvě není výslovně uvedeno, že převod akcií je v době notářské úschovy vyloučen. Soud doplňuje, že souběžně s tímto v mezidobí dne 14. 4. 2008 byl Krajskému soudu v Hradci Králové předložen již shora zmiňovaný návrh na změnu zápisu jediného akcionáře, jehož součástí byl výpis ze seznamu akcionářů, že tímto jediným akcionářem je pan O. M., s notářsky ověřeným podpisem pana O. M. Je proto zřejmé, že se žalobkyni pochybnosti ohledně uvedeného nepodařilo toliko tvrzením vyvrátit.
45. Soud s ohledem na shora uvedené ve shodě s žalovaným uzavřel, že žalobkyní předložené důkazní prostředky neprokazují, že nedošlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole žalobkyně, resp. že jediným akcionářem žalobkyně byla v době od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013 společnost OMGD, a že zápis v obchodním rejstříku z podnětu O. M. byl učiněn v rozporu s faktickým stavem. Žalovaný tak správně uzavřel, že vyměřenou a neuplatněnou daňovou ztrátu z let 2005 a 2006 nelze odečíst od základu daně, neboť došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole žalobkyně ve smyslu § 38na odst. 1 ZDP. Soud neshledal postup žalovaného nezákonným ani protiústavním a rovněž neshledal napadené rozhodnutí ani v rozporu s odkazovanou judikaturou Ústavního soudu (usnesení ze dne 28. 8. 2019, sp. zn. III. ÚS 2928/18, náleze ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, náleze ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II ÚS 664/04).
46. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
47. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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.

Praha 5. září 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu