



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipsra a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **FORMICOLA, a. s.**, se sídlem Kopeční 1009/12, Ostrava, zastoupená Mgr. Danielelem Tomíčkem, advokátem se sídlem Jurečkova 643/20, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 2. 2024, č. j. 25 Af 117/2020-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobkyni **se vrací** zaplacený soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti ve výši 1 000 Kč, který jí bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám jejího zástupce, Mgr. Daniela Tomíčka, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 3. 2018 Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) zrušil žalobkyni daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2013 a doměřil jí daň ve výši 936 510 Kč. Správce daně po postupu k odstranění pochybností vyloučil z daňových nákladů částku, kterou žalobkyně vynaložila na úroky z dluhopisů ve výši 5 163 889 Kč. Uvedl, že žalobkyně použila příslušnou část finančních prostředků získaných emisí dluhopisů na nákup 100 % akcií společnosti Adast Systems, a. s. (dále též „Adast“), přičemž tento podíl držela od 11. 12. 2012 do 1. 1. 2014, kdy

jej v rámci prodeje části podniku převedla na společnost ADAMOVSKÉ STROJÍRNY A ŽELEZÁRNY a. s. Podle správce daně představuje podíl na zisku plynoucí z držby akcií příjem osvobozený od daně dle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“), a proto jsou úroky související s jeho pořízením daňově neuznatelné, a to podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP v období od 11. 12. 2012 do 10. 12. 2013, a podle § 25 odst. 1 písm. zk) téhož zákona v období od 11. 12. 2013 (po splnění časového testu stanoveného pro dceřiné a mateřské společnosti).

[2] Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 6. 2020 zamítl. Potvrdil v něm závěr, že úroky z dluhopisů nejsou daňově uznatelným nákladem podle § 25 odst. 1 písm. i) a zk) ZDP v návaznosti na § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 téhož zákona.

II.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 10. 2. 2022, č. j. 25 Af 117/2020-38, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud uzavřel, že 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 (z dluhopisů nebo podílu na zisku), a tedy uplatněný výdaj nemohl být na tento neexistující příjem vynaložen.

[4] Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uzavřel, že pro posouzení daňové (ne)uznatelnosti úrokových nákladů, které daňový subjekt vynaložil v souvislosti s pořízením investice (podílu na obchodní společnosti), není rozhodující, zda daňový subjekt z příslušné investice skutečně realizoval příjem osvobozený od daně podle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP, nýbrž účel a důvod, za kterým byla tato investice pořízena, tedy k dosažení jakých příjmů tyto náklady sloužily. Uložil proto krajskému soudu, aby posoudil podstatu žalobní argumentace, tedy zda daňové orgány pochybily, pokud na základě provedeného dokazování a okolností věci uzavřely, že akcie byly zakoupeny za účelem dosažení příjmů, které nejsou zahrnovány do základu daně, protože jsou příslušné úrokové náklady v tomto rozsahu daňově neuznatelné podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP.

[5] Krajský soud v dalším řízení vydal v záhlaví označený rozsudek, jímž tentokrát žalobu žalobkyně zamítl. K meritu věci konstatoval, že žalobkyně v daňovém řízení ani v žalobě netvrdila, že by vynaložené náklady souvisely s jakýmkoliv zdanitelným příjmem. V žalobě toliko uvedla, že v rozhodném období žádné příjmy osvobozené od daně nerealizovala. O jiném účelu nákupu, než je držba podílu v dceřiné společnosti spojená s generováním příjmů, v souzené věci nejsou indicie. K namítanému vlivu prodeje podniku dne 1. 1. 2014 na daňovou uznatelnost uplatněných úroků z dluhopisu krajský soud uvedl, že § 24 odst. 8 ZDP nedopadá na nyní posuzované období (rok 2013) a v něm uplatňovaný výdaj; k prodeji podniku (obchodního závodu) došlo až v roce 2014. Dodal, že žalobkyně v daňovém řízení a v žalobě ani implicitně netvrdila, že by účelem koupě akcií byl jejich prodej v rámci prodeje obchodního závodu a takto generovaný příjem.

III.

pokračování

[6] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatelka poukázala na to, že správci daně v žádném okamžiku řízení účel pořízení akcií a čerpání financování nezkoumali. Krajský soud byl zavázán kasačním soudem k tomu, aby provedl dokazování právě za účelem objasnění původního záměru čerpání úvěrového nástroje, nebo toto uložil ve zrušujícím rozsudku žalovanému. Krajský soud však nepředvídatelně rozhodl bez nařízení ústního jednání, aniž by rozhodnutí žalovaného zrušil. Napadený rozsudek nadto trpí nepřezkoumatelností, neboť jeho závěry a skutková podstata, za které soud o věci rozhodoval, nemají základ ve správním spise. Jelikož krajský soud nedbal závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku, stěžovatelka navrhuje jeho rozsudek zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s tím, že by snad kasační soud zavázal krajský soud k provedení dokazování. Soudní řízení totiž není pokračováním řízení před správními orgány, nýbrž zkoumá, zda správní orgány v souladu s právem zjistily skutkový stav a zákonně rozhodly o věci. Závěr o tom, že příslušné úrokové náklady jsou v tomto rozsahu daňově neuznatelné dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, nebyl zpochybněn v řízení před správci daně, ani před krajským soudem. Krajský soud tak rozhodl v souladu se závazným právním názorem kasačního soudu. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Nejprve se Nejvyšší správní soud musel zabývat přípustností podané kasační stížnosti, jelikož jde v pořadí již o druhou podanou kasační stížnost v dané věci. Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je přípustná, není však důvodná.

[10] Možnost účastníků řízení napadnout nové rozhodnutí krajského soudu je omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle kterého je kasační stížnost *nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[11] Nepřípustnost kasační stížnosti se dotýká především otázek, které Nejvyšší správní soud v téže věci již závazně posoudil, resp. mohl posoudit. Judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. další výjimky z aplikovatelnosti tohoto ustanovení. Tyto lze shrnout tak, že přípustnost opětovné kasační stížnosti (včetně stížnosti podané jiným účastníkem řízení) je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v souladu se zákonným omezením svého přezkumu dosud v téže věci neřešil. Podá-li kasační stížnost v téže věci jiný účastník řízení, dopadá § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zejména

na případy, kdy tento účastník brojí proti závěrům krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2011, č. j. 6 As 1/2011-139). Tento názor potvrdil i Ústavní soud v bodech 23 a 24 nálezu ze dne 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19.

[12] V posuzovaném případě nastala právě výše uvedená situace. Kasační stížnost podal druhý z účastníků řízení a namítá v ní, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem.

[13] Kasační soud v prvním rozhodnutí ve věci uvedl, že je namístě „*posoudit podstatu žalobní argumentace, tedy zda daňové orgány pochybily, pokud na základě provedeného dokazování a okolností věci uzavřely, že akcie byly zakoupeny za účelem dosažení příjmů, které nejsou zahrnovány do základu daně, protože jsou příslušné úrokové náklady v tomto rozsahu daňově neuznatelné podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP. K odpovědi na tuto otázku nepostačuje zjištění, zda stěžovatelka v kontrolovaném období skutečně dividendový příjem dosáhla. Podstatný je účel a důvod nákupu akcií, tedy zjištění, k dosažení jakého příjmu směřoval.*“ Dodal, že je na krajském soudu, aby posoudil eventuální souvislost mezi spornými úrokovými náklady a příjmy z prodeje části obchodního závodu realizovanými stěžovatelkou v roce 2014.

[14] Krajský soud v této souvislosti uvedl, že „*[n]esporným účelem zakoupení akcií ve společnosti Adast Systems tedy bylo dosažení dividend nebo podílu na zisku v této společnosti. Žádný jiný účel žalobkyně netvrdila, a to ani v žalobě, ani v daňovém řízení, ačkoliv jí v tom nic nebránilo. Podstatou obrany žalobkyně v daňovém řízení bylo užití peněžních prostředků získaných z emitovaných dluhopisů, kdy žalobkyně nejprve uvedla, že je použila na nákup posuzovaných akcií, následně změnila názor a tvrdila, že akcie koupila z jiných prostředků. Tato argumentační linie byla vyřešena v daňovém řízení a v žalobě uplatněna nebyla. Za situace, kdy zde není ani žádná indicie, jež by svědčila o jiném účelu nákupu akcií, krajský soud uzavírá, že daňové orgány nepochybily, když za daného skutkového a právního stavu uzavřely, že nákup akcií směřoval k držbě podílu na dceřiné společnosti spojené s generováním osvobozených dividendových příjmů.*“ Dále pak uvedl, že nosná argumentace stěžovatelky v řízení před krajským soudem spočívala v tom, že v posuzovaném období neobdržela dividendy, tedy existovaly toliko domnělé příjmy. K tomu, že by snad účelem koupě akcií byl jejich prodej v rámci prodeje obchodního závodu a takto generovaný příjem, stěžovatelka v žalobě ani v daňovém řízení ničeho, byť implicitně, netvrdila.

[15] Ze spisu, o jehož obsahu se nevede dokazování (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 7 Afs 39/2005-53, ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75, ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015-56), kasační soud zjistil, že stěžovatelka v žalobě poukázala na rozdílnost příjmu z prodeje akcií a podniku (závodu) z hlediska jejich daňového režimu podle ZDP. V žalobě (i v jejím doplnění) pak zdůrazňovala, že za kontrolované období nedosáhla žádných příjmů (dividend či příjmů z prodeje). Žalovaný přitom v průběhu řízení opakovaně zmínil, že nákup akcií byl realizován za účelem nabytí podílu ve společnosti Adast (držby podílu v dceřiné společnosti) jako takového, přičemž vydané dluhopisy sloužily právě k tomuto nákupu. Úroky z nich tak jsou daňově neuznatelnými náklady dle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP (bod [24] rozhodnutí žalovaného; výzva k podání dodatečného daňového tvrzení ze dne 19. 6. 2017, č. j. 2462105/17/3201-51523-806396; úřední záznam ze dne 23. 2. 2018,

pokračování

č. j. 3562599/17/3202-60564-809405; dodatečný platební výměr). Byť tedy byla stěžovatelka opakovaně seznámena se závěrem správců daně, že úrokové náklady vynaložené pouze za účelem koupě podílu (v posuzované věci akcií) nejsou daňově uznatelné, neboť podíl na zisku plynoucí z držby těchto akcií představuje osvobozený příjem dle § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 ZDP, tyto závěry nezpochybnila. Nejde pak proto ani hovořit o překvapivosti rozhodnutí žalovaného či rozsudku soudu, vychází-li ze závěrů daňovému subjektu (zde stěžovatelce) dobře známých.

[16] Jak správně uvádí krajský soud, v souzené věci nevyšly najevo ani indicie o tom, že by snad koupě akcií měla sloužit k něčemu jinému, než je dosažení příjmu v podobě podílu na zisku plynoucího z držby těchto akcií, resp. jimi generovaného, či příjmu z prodeje samotných akcií. Správci daně právě výše uvedené v souladu se zněním zákona konzistentně a jasně tvrdili, přičemž stěžovatelka tento účel nijak nepopírala. Svou argumentaci vedla stran různých finančních zdrojů pro nákup akcií a toho, aby nebyl příjem z prodeje závodu překvalifikován na příjem z prodeje akcií. Závěry správce daně stran účelu koupě akcií však nijak nezpochybnila. Ostatně, na okolnosti relevantní pro určení účelu nákupu akcií a toho, zda stěžovatelka vznesla k této otázce relevantní námitky (tvrzení), poukázal kasační soud již v prvním rozsudku ve věci (srov. bod [23]). Nejvyšší správní soud proto již nepovažuje za potřebné tyto opakovat a toliko poukazuje na to, že krajský soud důsledně vycházel i z těchto okolností.

[17] Východiskem pro rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dle uvedeného ustanovení, zjednodušeně řečeno, daňový subjekt musí unést důkazní břemeno ve vztahu k daňové povinnosti, kterou sám tvrdí a správce daně prokazuje skutečnosti, jimiž tvrzení daňového subjektu zpochybňuje, respektive vyvrací jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost. To však nezahrnuje povinnost správce daně prokázat, jak tvrzené obchodní případy proběhly ve skutečnosti. Tuto povinnost má daňový subjekt (srov. např. rozsudky ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, nebo ze dne 22. 3. 2023, č. j. 6 Afs 214/2022-37). Nevyvrací-li daňový subjekt vůbec závěry správce daně, nemůže na něj přenést důkazní břemeno. Krajský soud dle § 75 odst. 1 s. ř. s. rozhoduje podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Soudní přezkum přitom není pokračování daňového řízení, a případné důkazní deficity na straně správce daně či daňového subjektu nelze dohánět v řízení před soudy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2024, č. j. 3 Afs 93/2022-74). Dokazování v rámci soudního řízení má své místo pouze ve specifických situacích, například v případě, kdy daňové orgány nesprávně odmítly určitý relevantní důkaz provést, pokud relevance navrženého důkazu vyšla najevo až v kontextu (pro daňový subjekt objektivně překvapivého) odůvodnění odvolacího rozhodnutí apod. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, a ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135). V souzené věci však stěžovatelka nyní tvrzený účel, pro který údajně zakoupila akcie, v daňovém řízení nevyjevila. Nyní požadované dokazování mohlo proběhnout již v řízení před správcem daně (pokud by stěžovatelka odlišný účel nákupu akcií alespoň zmínila), a není proto žádného důvodu jeho neprovedení krajským soudem považovat za vadu napadeného rozsudku. V souzené věci krajský soud správně vyšel z toho, že stěžovatelka neunesla své břemeno tvrzení, přičemž skutkový stav byl pro účely rozhodnutí ve věci zjištěn dostatečně. Nejedná se proto ani o situaci, v níž by nedošlo k dostatečnému zjištění skutkového stavu;

stěžovatelka jednoduše svá tvrzení, která uplatnila až po skončení řízení o dani, neuváděla, natož prokazovala.

[18] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud žádnou takovou vadu přezkoumávaného rozsudku neshledal. Úvahy krajského soudu jsou srozumitelné a vnitřně konzistentní, přičemž odpovídají na argumentaci stěžovatelky v žalobě, která s nimi ostatně polemizuje. Z obsahu rozsudku je zřejmé, jak o věci soud uvažil, a proč žalobní argumentaci nepřisvědčil.

[19] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[20] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

[21] Stěžovatelka podáním ze dne 14. 5. 2024 navrhla, aby Nejvyšší správní soud přiznal kasační stížnosti odkladný účinek. Tento návrh se stal v důsledku rozhodnutí ve věci samé bezpředmětným, proto o něm soud samostatně nerozhodoval (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2020, č. j. 1 Azs 76/2020-37, či ze dne 14. 3. 2019, č. j. 1 As 57/2019-23). Stěžovatelka však za svůj návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti uhradila dne 13. 6. 2024 soudní poplatek ve výši 1 000 Kč. Jelikož soud tento návrh neposuzoval, neboť rozhodl ve věci samé, třetím výrokem rozhodl o vrácení zaplaceného soudního poplatku za návrh na přiznání odkladného účinku ve výši 1 000 Kč, a to k rukám jejího zástupce (viz např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 2. 3. 2023, č. j. 7 As 13/2023-26, ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Azs 284/2023-35, atp.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. června 2024

pokračování

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu