



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **KAVALIERGLASS, a.s.**, se sídlem Křížová 1018/6, Praha 5, zastoupená JUDr. Jiřím Vodičkou, advokátem se sídlem Drtinova 557/10, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 9. 2023, č. j. 3 Af 1/2021 - 75,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 4. 5. 2017 zahájil Finanční úřad pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Žamberku, z podnětu dožádání Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmu právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2010. Podle zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2019, č. j. 1386029/19/2811-00560-607757 (dále jen „zpráva“), si žalobkyně za dané období uplatnila odpočet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), vzniklé v roce 2005 a 2006, v celkové výši 40 292 799 Kč.

Zároveň však podle výpisu z obchodního rejstříku došlo mezi roky 2005, resp. 2006 a rokem 2010 k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole ve smyslu § 38na odst. 1 ZDP, aniž by žalobkyně prokázala splnění podmínky podle § 38na odst. 3 ZDP.

[2] Z daňové kontroly vyplynulo, že v obchodním rejstříku žalobkyně byli zapsáni jako jediní akcionáři: 1) od 17. 2. 2004 do 15. 4. 2008 společnost Cukrovar Sládkovičovo, a.s.; 2) od 15. 4. 2008 do 29. 6. 2009 pan Otakar Mořka; a 3) od 29. 6. 2009 do 8. 11. 2013 společnost OMGD, s.r.o. (dále jen „OMGD“). Žalobkyně však ve vyjádření ze dne 11. 2. 2019 uvedla, že od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013 byla jejím jediným akcionářem společnost OMGD. Finanční úřad dospěl k závěru, že žalobkyně své tvrzení týkající se složení osob, které se přímo účastní na jejím kapitálu či její kontrole, neprokázala. Žalobkyně rovněž ani na výzvu neprokázala, že její tržby ve zdaňovacím období, kdy daňové ztráty uplatnila, byly dosaženy alespoň z 80 % ze stejných činností jako tržby ve zdaňovacích obdobích, za něž byla daňová ztráta vyměřena. Z těchto důvodů nebyla žalobkyně oprávněna si výše uvedenou daňovou ztrátu uplatnit.

[3] Na základě uvedeného vydal správce daně podle § 147 ve spojení s § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu dodatečný platební výměr ze dne 6. 9. 2019 č. j. 150957/19/4200-11771-204179, kterým žalobkyni za zdaňovací období roku 2010 doměřil DPPO ve výši 7 655 480 Kč s povinností úhrady penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 1 531 096 Kč.

[4] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 2. 12. 2020 č. j. 43818/20/5200-11434-703000, podle 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl odvolání žalobkyně proti nadepsanému dodatečnému platebnímu výměru a dané rozhodnutí potvrdil.

[5] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). V ní namítala, že závěr daňových orgánů o nemožnosti odečtu daňové ztráty je v rozporu s faktickým stavem a důkazními prostředky. Trvala na tom, že od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013 byla jejím jediným akcionářem společnost OMGD a že v období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2010 nedošlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na jejím kapitálu či kontrole. Uvedené prokazovala jednak originály 60 kusů hromadných akcií s vyznačenými rubopisy v předmětném období na řad společnosti OMGD, podle nichž nebylo s akciemi a rubopisy možné jakkoli manipulovat, a jednak seznamem akcionářů. Z těchto listin neplyne, že by v roce 2008 došlo k převodu akcií ze společnosti OMGD na Otakara Mořku. Rovněž tvrdila, že si byla vědoma chybného zápisu Otakara Mořky jako jediného akcionáře v obchodním rejstříku v období od 15. 5. 2008 do 29. 6. 2009. V tom směru poukazovala na notářský zápis ze dne 19. 3. 2019, č. NZ 761/2019, obsahující prohlášení Otakara Mořky, podle něhož nebyl nepřetržitým vlastníkem žádné z akcií žalobkyně. Další notářský zápis ze dne 19. 3. 2019, č. NZ 762/2019, obsahoval prohlášení Otakara Mořky jako jednatele společnosti OMGD, že společnost vlastnila v období od 30. 7. 2004 do 1. 10. 2013 všechny akcie emitované žalobkyní. Z výše uvedeného žalobkyně dovozovala, že rejstříkový stav není v souladu se skutečným stavem, neboť v relevantním období byla akcionářem žalobkyně nepřetržitě společnost OMGD.

pokračování

[6] Městský soud žalobu napadeným rozsudkem zamítl. V jeho odůvodnění zejména uvedl, že daňové orgány řádně zjistily skutkový stav, žalovaný se s podklady žalobkyně vypořádal a žalobní body převážně opakují odvolací námitky, přičemž soud neshledal důvod se od právního posouzení žalovaného odchýlit. Upozornil, že žalobkyně neodstranila pochybnosti plynoucí z rozporu mezi zápisy jediného akcionáře v obchodním rejstříku a rubopisy hromadných akcií. Z rubopisů vyplývá, že akcie byly dne 30. 7. 2004 převedeny na společnost „Vinohradnícka spoločnosť Modra, a.s.“, která je téhož dne převedla na společnost OMGD; tato společnost však v obchodním rejstříku žalobkyně nebyla nikdy zapsána. Skutkové verzi žalobkyně, podle níž došlo k zápisu společnosti OMGD do obchodního rejstříku až po pěti letech poté, co se stala, podle tvrzení žalobkyně, jejím jediným akcionářem, a zároveň byl déle než rok v obchodním rejstříku chybně zapsán Otakar Mořka, který podle žalobkyně žádné akcie nevlastnil, městský soud neuvěřil.

[7] Skutková verze žalobkyně nekoresponduje ani s dalšími zjištěními daňových orgánů. Podle městského soudu došlo k zápisu Otakara Mořky do obchodního rejstříku na základě návrhu ze dne 8. 4. 2008 podaného ke Krajskému soudu v Hradci Králové. Daný návrh Otakar Mořka vlastnoručně podepsal a dne 8. 4. 2008 před notářkou svůj podpis na uvedeném návrhu uznal za vlastní. Podle výpisu ze seznamu akcionářů přiloženého k návrhu vlastnil Otakar Mořka ke dni 8. 4. 2008 6 000 ks akcií žalobkyně; tento výpis před notářkou téhož dne vlastnoručně podepsal. Podle městského soudu nemá tvrzení žalobkyně o chybném zápisu Otakara Mořky do obchodního rejstříku reálný základ. Soud byl dále toho názoru, že předložené akcie nelze považovat za jednoznačný důkaz o tom, že společnost OMGD byla v předmětném období nepřetržitě jediným akcionářem žalobkyně. Poukázal přitom na personální spojení žalobkyně s Otakarem Mořkou (je jednatelem a jediným akcionářem stávajícího jediného akcionáře žalobkyně) a na skutečnost, že připojené stránky předložených hromadných akcií nejsou očíslovány nepřetržitou číselnou řadou. Přívěsek sice byl spojen s akcií a rubopisem a spoj byl přelepen nálepkou podepsanou z obou stran Otakarem Mořkou, avšak bez uvedení data podpisu. Není tak zřejmé, kdy byl přívěsek skutečně připojen k akci a rubopisu. Žalobkyně tak neunesla své důkazní břemeno týkající se prokázání svých tvrzení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Stěžovatelka namítá nesprávné posouzení právních otázek, zda lze jednáním či listinou nahradit nebo obejít rubopis a předání akcií a zda lze „*uplatnit vyvratitelnou zákonnou právní domněnku, když zápis v obchodním rejstříku neodpovídá skutkovému, skutečnému stavu.*“ Stěžovatelka má za to, že zápis Otakara Mořky v obchodním rejstříku je vyvratitelnou domněnkou. V tomto směru poukazuje na závěry usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2019, sp. zn. III. ÚS 2928/18, které jsou podle ní na projednávaný případ aplikovatelné.

[10] Dále tvrdí, že městský soud chybně nepřistoupil k provedení důkazu akcemi a spokojil se s tím, že tento důkaz provedly orgány v daňovém řízení. Rovněž namítá, že se soud odvolává pouze na pochybnosti správce daně, s jehož závěry se ztotožňuje, aniž by sám uvedl, v čem spatřuje nevěrohodnost rubopisů. Stěžovatelka také tvrdí, že z rozhodnutí žalovaného neplyne, v čem spočívají jeho důvodné pochybnosti a jaká je jejich skutková podstata. Podle stěžovatelky z rubopisů bez pochybností plyne skutková verze projednávané věci, kterou setrvale tvrdí.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí se závěry napadeného rozsudku a navrhuje, aby zdejší soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud v první řadě připomíná, že kvalita žaloby předurčuje kvalitu a obsah rozhodnutí soudu a že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují,*“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, odst. [32]). Uvedené stejnou měrou platí i pro formulaci kasační stížnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 6 As 137/2019 - 55).

[15] Stěžovatelka namítá, že došlo k nesprávnému posouzení právních otázek, zda lze jednáním či listinou nahradit převod akcií a zda lze uplatnit vyvratitelnou domněnku, pokud zápis v obchodním rejstříku neodpovídá skutečnému stavu. Stejně tak podle stěžovatelky není z rozhodnutí žalovaného patrné, v čem spočívají jeho důvodné pochybnosti. Nejvyšší správní soud upozorňuje na § 104 odst. 4 s. ř. s., který upravuje mj. zákaz nových námitek v řízení o kasační stížnosti, pokud stěžovatelka mohla námitky uplatnit již v řízení před krajským soudem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2019, č. j. 1 Azs 464/2018 - 24, odst. [24], nebo ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008 - 104). Smyslem této úpravy je zachovat kasační charakter řízení o kasační stížnosti a zabránit stěžovateli, aby v kasační stížnosti uplatnil jiné důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, pakliže mu v uplatnění těchto důvodů nic nebránilo (srov. Kühn, Z., Kocourek, T. a kol., *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, právní stav k 31. 5. 2019, dostupné v systému ASPI, k § 104 odst. 4). Stěžovatelka mohla uvedené námitky uplatnit

pokračování

již v řízení o žalobě, přesto tak neučinila. Dané námitky tak jsou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné.

[16] Odkazuje-li stěžovatelka na judikaturu Ústavního soudu, Nejvyšší správní soud podotýká, že tato část kasační stížnosti je pouze opakováním žalobní námitky, kterou již městský soud v odst. 45 napadeného rozsudku vypořádal. S ohledem na to není tato námitka způsobilá k věcnému projednání a je v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. rovněž nepřípustná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2023, č. j. 3 Afs 231/2022 - 46, odst. [16]).

[17] Jedinou projednatelnou námitkou je tak tvrzená nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v tom, že městský soud neprovedl důkaz akciemi s ohledem na to, že byl již proveden v daňovém řízení, a že se ztotožnil s pochybnostmi správce daně, aniž by bylo jasné, z jakého důvodu pokládá rubopisy za nevěrohodné. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že ohledně neprovedení důkazu lze odkázat na judikaturu zdejšího soudu, podle níž lze odmítnout provedení důkazu pro jeho nadbytečnost, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto (srov. rozsudek ze dne 25. 7. 2024, č. j. 3 As 319/2022 - 43, odst. [24]). Městský soud v odst. 22 napadeného rozsudku uvedl, že důkaz akciemi neprovedl právě pro jeho nadbytečnost, neboť k jeho provedení došlo v řízení před správcem daně. Kasační soud nemá v tom směru k postupu městského soudu žádné výhrady. Se stěžovatelkou nelze souhlasit ani ve druhé její námitce, neboť městský soud v odst. 30 a násl. napadeného rozsudku podrobně zdůvodňuje, proč skutkové verzi stěžovatelky neuvěřil. Lze pouze obecně zopakovat, že mezi rubopisy akcií a zápisem v obchodním rejstříku stěžovatelky existovaly zásadní rozpory, které stěžovatelka v daňovém řízení nevyvrátila.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[19] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 16. prosince 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu