



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **S. C. a. s. (dříve S. s. r. o.)**, zastoupená JUDr. Stanislavem Flaškou, advokátem se sídlem Žižkova 12, 371 22 České Budějovice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, 371 87 České Budějovice, proti rozhodnutí ze dne 16. 11. 2006, č. j. 7440/120/2006, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 3. 2007, č. j. 10 Ca 7/2007 - 24,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 16. 11. 2006 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) dne 2. 5. 2006, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1999 ve výši 88 200 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který ji však svým rozsudkem ze dne 12. 3. 2007 zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti pak žalobkyně uvedla, že celý problém vznikl nedůsledností správce daně, který udělil společnosti S. – S. e. s. spol. s r. o. souhlas s výmazem společnosti, a to i přesto že mu byla známa skutečnost, že v důsledku prováděných kontrol (daně z přidané hodnoty) a jejich negativního výsledku bude muset provádět i kontrolu daně z příjmů právnických osob. Podle žalobkyně je podstatný také

notářský zápis ze dne 14. 6. 2000, ve kterém byla společnost S. – S. e. s. spol. s r. o. rozdělena na společnost S. C. s. r. o. a S. s. r. o., když byly zároveň stanoveny podíly na čistém obchodním jmění obou společností. Dále bylo rozhodnuto, že společnost S. C. s. r. o. přejímá veškeré pohledávky a závazky vůči správci daně a z těchto důvodů proto přejímá společnost S. C. s. r. o. účetnictví rozdělené společnosti k archivaci. Proto je dle žalobkyně nelogický postup správce daně, který umožní výmaz společnosti S. – S. e. s. spol. s r. o. z obchodního rejstříku a současně dne 14. 6. 2000 zahajuje daňovou kontrolu u této společnosti za období 1996, 1997, 1998 a jak sám uvádí ve svém vyjádření, dne 11. 9. 2000 zahajuje i daňovou kontrolu za rok 1999. Tuto kontrolu zahájil správce daně přesto, že společnost S. – S. e. s. spol. s r. o. byla dne 19. 6. 2000 vymazána z obchodního rejstříku. Žalobkyně je toho názoru, že daňová kontrola nebyla zahájena v roce 2003, jak uvádí krajský soud, ale v roce 2000. Za tohoto předpokladu pak zcela jednoznačně došlo k prekluzi nároku na dodatečné doměření daně, když tato daň mohla být doměřena do konce roku 2005.

Žalobkyně závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasem s výmazem společnosti S. – S. e. s. spol. s r. o. z obchodního rejstříku nepotvrdil správce daně, že rozdělovaná společnost je z hlediska daní v pořádku. Tímto souhlasem správce daně ani neurčil, kdo je právním nástupcem rozdělené společnosti, pouze akceptoval přeměnu uvedené společnosti rozdělením. Dne 14. 6. 2000 pak nebyla zahájena daňová kontrola za rok 1999, ale pouze za roky 1996, 1997 a 1998; daňová kontrola za rok 1999 byla zahájena až protokolem ze dne 25. 3. 2003. Nelze přisvědčit ani námitce žalobkyně, že uplynula prekluzivní lhůta, ve které mohl správce daně daň doměřit, neboť daň byla pravomocně doměřena dne 24. 11. 2006.

Kasační stížnost není důvodná.

Předně nelze považovat za důvodné námitky žalobkyně týkající se postupu správce daně při výmazu společnosti S. – S. e. s. spol. s r. o. Podle § 35 odst. 2 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) je daňový subjekt povinen předložit současně se žádostí o výmaz z obchodního rejstříku písemný souhlas správce daně, jehož vydání si vyžádá. Smyslem udělení souhlasu ze strany správce daně je zajistit, aby ještě před zánikem daňového subjektu (resp. před ukončením jeho činnosti) tento daňový subjekt splnil veškeré své daňové povinnosti vůči státu. Nicméně samo udělení souhlasu ještě neznamená, že skutečně ke splnění všech daňových závazků došlo. Navíc v případě, kdy právnická osoba je vymazávána z obchodního rejstříku, avšak zaniká bez likvidace (tj. má své právní nástupce), uplatní se § 57 odst. 4 daňového řádu (daňová povinnost zaniklých právnických osob přechází na jejich právní nástupce). Proto i za situace, kdy správce daně vydá souhlas s výmazem právnické osoby z obchodního rejstříku, nemohou se její právní nástupci zbavit její nesplněné daňové povinnosti poukazem na udělený souhlas.

V této souvislosti je rovněž bezpředmětná námitka žalobkyně, že by v této věci snad mohl hrát nějakou roli notářský zápis o rozdělení společnosti S. – S. e. s. spol. s r. o. Rozdělení práv a povinností zanikající společnosti na společnosti nové se může týkat výhradně těch práv a povinností, které mají svůj původ v právu soukromém a jejich rozdělení tudíž závisí výlučně na vůli subjektů účastnících se rozdělení. Naproti tomu daňová povinnost je součástí práva veřejného a není možné soukromými ujednáními měnit adresáta této povinnosti. Kdo je daňovým subjektem v případě zániku právnické osoby bez likvidace je

dáno výslovně zákonem a na rozdělení práv a povinností resp. na skutečnost, která nástupnická společnost přebírá účetnictví zanikající společnosti, nelze brát zřetel. Ostatně k uvedenému problému zaujal zcela shodné stanovisko i Ústavní soud, který ve svém usnesení ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV ÚS 499/98, konstatoval, že „*názor (...), že placení daně nelze podřadit pod závazky ve smyslu soukromého práva, neboť pojmově placení daně znamená platbu ve prospěch státu na základě zákona, aniž by stát daňovému subjektu nabízel za úhradu daně poskytnutí určitého ekvivalentu, a z toho dovozený závěr, že daňová povinnost je zcela nepochybně povinností veřejného práva, přičemž daňovým předpisem je jakýkoli přenos daňové povinnosti zakázán, považuje Ústavní soud za ústavně konformní, neboť i podle jeho názoru je daňová povinnost plátce daně povinností veřejnoprávní. Tato povinnost vzniká na základě skutečností stanovených zákonem, přičemž zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, upravuje kogentně i to, který subjekt tuto povinnost má, zatímco zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zakazuje přenos této povinnosti, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak*“. Za takový zvláštní předpis přitom v souladu s názorem Ústavního soudu není možné považovat obchodní zákoník, resp. ta jeho ustanovení obsahující úpravu rozdělení obchodních společností. Postup správce daně v projednávaném případě proto nelze hodnotit jinak než jako souladný se zákonem.

Konečně se Nejvyšší správní soud neztotožnil ani s námitkou žalobkyně týkající se zahájení daňové kontroly. Ze správního spisu vyplývá, že dne 14. 6. 2000 byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996, 1997 a 1998. Stejná období zmiňuje i výzva správce daně ze stejného dne k předložení důkazních prostředků, které je daňový subjekt uvádět v daňovém přiznání. Dne 25. 3. 2003 pak byl sepsán další protokol o projednání výsledků daňové kontroly za zdaňovací období roku 1996, 1997 a 1998 a o zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999. Nelze tedy dospět k jinému závěru, než že daňová kontrola za zdaňovací období roku 1999 byla zahájena až dne 25. 3. 2003. Pokud žalobkyně tvrdí, že správce daně ve svém blíže neurčeném vyjádření uvedl, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 1999 byla zahájena dne 11. 9. 2000, pak žádné takové vyjádření není ve správním spisu založeno. V tomto spisu se sice vyskytuje výzva datovaná dnem 20. 9. 2000, která vyzývá žalobkyni k podání vysvětlení po ukončení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 1996, 1997, 1998 a 1999. Tato výzva však neobsahuje nic o tom, že by dne 11. 9. 2000 byla zahájena daňová kontrola za rok 1999 a ani sama o sobě takovým zahájením daňové kontroly být nemůže. Uvedení roku 1999 v této výzvě je v tomto ohledu irelevantní a může být i chybou v psaní správce daně.

S ohledem na výše uvedené nelze přisvědčit ani námitce o uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s argumentací Krajského soudu v Českých Budějovicích v napadeném rozsudku. Podle § 47 odst. 1 daňového řádu nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Podle § 47 odst. 2 téhož zákona platí, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 vznikla žalobkyni v roce 2000. Od konce tohoto roku se tedy počítala tříletá

prekluzivní lhůta, která končila 31. 12. 2003. Dne 23. 5. 2003 však správce daně učinil úkon, jímž běh této prekluzivní lhůty přerušil – zahájil daňovou kontrolu za příslušné zdaňovací období. Tříletá prekluzivní lhůta tak počala znovu běžet od konce roku 2003 a měla uplynout dne 31. 12. 2006. Jelikož správce daně pravomocně doměřil daň dne 24. 11. 2006, nemohlo dojít k prekluzi práva doměřit daň. Navíc podle § 41 s. ř. s. neběží po dobu řízení před soudem lhůty pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků. V projednávaném případě již bylo jedno soudní řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem vedeno, a to v délce 17 měsíců a 26 dnů o které se prekluzivní lhůta prodlužuje a uplyne tak až dne 26. 6. 2008. Nejvyšší správní soudu proto neshledává v postupu správce daně žádné pochybení.

Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. srpna 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu