



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **ROLANA s.r.o.**, IČO: 26961962
se sídlem Újezd 60, Černilov, PSČ 503 03
zastoupen: Mgr. Luděk Václavkem, advokátem
se sídlem Václavská 316/12, Praha 2 – Nové Město

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. ledna 2019, č.j. 3340/19/5300-21443-701922,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Dne 30. ledna 2019 bylo žalobci prostřednictvím datové schránky doručeno rozhodnutí žalovaného ze dne 29. ledna 2019, č.j. 3340/19/5300-21443-701922 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. června 2018, č.j. 1231364/18/2701-52522-609515, platebnímu výměru, jímž bylo žalobci uloženo zaplatit

pokutu ve výši 39 911 Kč za opožděné podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2018 a prvostupňové rozhodnutí v celém rozsahu potvrdil.

I. Obsah žalobní argumentace

2. Žalobce se žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu jeho nezákonnosti, která dle jeho názoru spočívá v tom, že žalovaný nesprávně právně posoudil zjištěný skutkový stav; a dále proto, že řízení předcházející vydání napadeného rozhodnutí bylo stiženo vadou mající za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce byl názoru, že postupem správce daně i žalovaného tak došlo k zásahu do jeho majetkových práv.

Fúze žalobce a přechod daňové povinnosti

3. Žalobce uvedl, že dne 1. 2. 2018 byla do obchodního rejstříku zapsána fúze žalobce jako nástupnické společnosti sloučením se zanikající společnosti ROLANA spol. s r.o., IČ: 49815482, DIČ CZ49815482, se sídlem Lejšovka č.p. 91, PSČ 503 03, zapsané v obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Hradci Králové, oddíl C, vložka 5194. V důsledku uvedené fúze původní společnost ROLANA spol. s r.o., DIČ CZ49815482, ke dni 1. 2. 2018 zanikla a veškeré její jmění přešlo na žalobce, který vstoupil do právního postavení uvedené zaniklé společnosti. Současně s tím k uvedenému dni 1. 2. 2018 v souladu s § 240 odst. 1 daňového řádu přešla na žalobce také daňová povinnost zaniklé společnosti ROLANA spol. s r.o., DIČ CZ49815482 a žalobce získal namísto ní postavení daňového subjektu. Takže původní společnost ROLANA spol. s r.o., DIČ CZ49815482, již od 1. 2. 2018 neexistuje, a proto samostatně nemá žádné vlastní daňové povinnosti ani žádnou procesní subjektivitu, ani způsobilost jakkoli samostatně vystupovat v daňovém řízení nebo podávat daňová tvrzení. Postavení zaniklé společnosti ROLANA spol. s r.o., DIČ CZ49815482, jako daňového subjektu, v plném rozsahu přešla k uvedenému datu na žalobce, který je plní sám, vlastním jménem, na vlastní účet a pod vlastním DIČ.
4. Dále žalobce uvedl, že v důsledku uvedené fúze byl, jako právní nástupce zrušené a zaniklé společnosti ROLANA spol. s r.o., DIČ CZ49815482, dle § 240a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) povinen do 30 dnů poté podat řádné daňové tvrzení týkající se její daňové povinnosti, a to za část zdaňovacího období uplynulého před jejím zánikem. Mimo jiné šlo o přiznání k dani z přidané hodnoty a kontrolní hlášení za období leden 2018.

Změna místní příslušnosti

5. Žalobce konstatoval, že měl až do dne 31. 1. 2018 sídlo v Horní Moštěnici, Revoluční 130/30, PSČ 751 17, tj. v obvodu územní působnosti Finančního úřadu pro Olomoucký kraj. Místně příslušným správcem daně tak u žalobce byl, až do příslušného rozhodnutí o přechodu místní příslušnosti na nového správce, Finanční úřad pro Olomoucký kraj, konkrétně územní pracoviště v Přerově. Současně se zápisem shora uvedené fúze do obchodního rejstříku změnil žalobce také své sídlo, a to na adresu uvedenou v úvodu této žaloby. Sídlo žalobce se tak ode dne 1. 2. 2018 nově nachází v obvodu územní působnosti Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj. Vzhledem k této změně podmínek pro určení místní příslušnosti rozhodl dosavadní správce daně žalobce, tj. Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Přerově, dne 12. 2. 2018 pod čj. 253102/18/3107-00510-801020, o změně místní příslušnosti na Finanční úřad pro Královéhradecký kraj.

Den, k němuž dle § 131 odst. 1 daňového řádu přechází místní příslušnost na nového správce daně, byl stanoven na 21. 3. 2018. Až do 20. 3. 2018 tak byl místně příslušným správcem daně u žalobce Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v Přerově. Ten také vykonával správu daní žalobce až do doby, než po uvedené změně místní příslušnosti postoupil příslušné části daňového spisu na Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, jako nově příslušného správce daně. O tomto postoupení daňového spisu nicméně žalobce nebyl vyrozuměn, ač být měl, avšak vzhledem k datu přechodu místní příslušnosti k tomu zjevně došlo až v období po 21. 3. 2018.

Podání daňového tvrzení týkajícího se zrušené společnosti

6. Jako právní nástupce zrušené a zaniklé společnosti ROLANA spol. s r.o., DIČ CZ49815482, jak žalobce dále uvedl, podal v souladu s § 240a daňového řádu příslušná řádná daňová tvrzení týkající se její daňové povinnosti za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 1. 2018. Zákonná třicetidenní lhůta pro podání běžela, s přihlédnutím k § 33 odst. 4 daňového řádu, do dne 5. 3. 2018. Žalobce v této souvislosti konstatoval, že daňové přiznání zrušené a zaniklé společnosti ROLANA spol. s r.o., DIČ CZ49815482, za uvedené zdaňovací období bylo podáno dne 17. 2. 2018, a to na základě plné moci dříve udělené zaniklou společností ROLANA spol. s r.o. Správcem daně bylo nicméně později vyhodnoceno jako neúčinné. Toto daňové přiznání přitom splňovalo veškeré potřebné náležitosti, což výslovně potvrdil i žalovaný v bodě [40] napadeného rozhodnutí. Sám žalobce pak podal daňové přiznání týkající se daňové povinnosti zaniklé společnosti ROLANA spol. s r.o., DIČ CZ49815482, a to daně z přidané hodnoty za leden 2018, nejpozději dne 28. 2. 2018. Stalo se tak tedy jednoznačně v rámci zákonem uložené lhůty ke splnění této povinnosti. Žalobce tak učinil prostřednictvím opravného daňového přiznání, které nahrazovalo dřívější řádné daňové přiznání ze dne 20. 2. 2018. Protože k takovému nahrazení daňového přiznání předmětným opravným daňovým přiznáním došlo před uplynutím zákonné lhůty k jeho podání, postupoval příslušný správce daně v souladu s § 138 odst. 2 daňového řádu podle podaného opravného daňového přiznání. Toto opravné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2018 (stejně jako původní řádné) podal žalobce k místně příslušnému správci daně, jímž byl až do dne 20. 3. 2018 Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Přerově. V této souvislosti žalobce konstatoval, že i kdyby snad dotčené daňové přiznání neučinil u příslušného správce daně, pak by ten byl povinen postupovat v souladu s § 75 daňového řádu a takové podání neprodleně postoupit tomu správci daně, který by byl příslušný, a současně o tom uvědomit žalobce. I v takovém případě by tedy došlo ke splnění povinnosti podat dotčené daňové přiznání, jehož porušení je žalobci nesprávně vytýkáno v napadeném rozhodnutí. K takovému postupu však, zjevně s ohledem na řádné a včasné podání u místně příslušného správce daně, v této věci nedošlo.

Nesprávné právní posouzení

7. Žalobce měl jednoznačně za to, že svou povinnost (danou § 240a daňového řádu) podat, jako právní nástupce zrušené a zaniklé společnosti ROLANA spol. s r.o., DIČ CZ49815482, řádné daňové přiznání týkající se její povinnosti k dani z přidané hodnoty za měsíc leden 2018, nejpozději dne 28. 2. 2018. Učinil tak tedy řádně a jednoznačně v rámci zákonem uložené třicetidenní lhůty. Za daňový subjekt, jemuž § 240a daňového řádu ukládá uvedenou povinnost podat příslušná daňová tvrzení, je výslovně označen právní nástupce zrušené právnické osoby, tj. žalobce. Ostatně, jiný daňový subjekt zde nepřipadá v úvahu, zejména pak nikoli již zrušená právnická osoba, neboť ta už v daném

období neexistuje (když byla v důsledku svého zániku vymazána z obchodního rejstříku). Označený subjekt přitom příslušná daňová tvrzení dle § 240a daňového řádu podává sám, pod svým vlastním IČO a DIČ, svým vlastním jménem a na vlastní účet (tj. nikoli za nebo v zastoupení zrušené právnické osoby, zejm. proto, že ta již neexistuje), když na něj dle § 240 odst. 1 daňového řádu přešla daňová povinnost zrušené právnické osoby. Výklad § 240a daňového řádu uplatněný žalovaným v napadeném rozhodnutí, podle něž měl žalobce podat daňové přiznání za právního předchůdce a sebe označit pouze jako podatele, nemá podle žalobce oporu v textu dotčeného zákonného ustanovení. Na okraj uvedeného žalobce doplnil, že i kdyby bylo namístě připustit, že § 240a daňového řádu lze vykládat různými způsoby, je v souladu se zásadou in dubio pro libertate nezbytné volit takový výklad, který co nejméně zasahuje do práv žalobce jako daňového subjektu. Je nepochybné, že materiálně byl účel zákona naplněn a žalobce po obsahové stránce splnil svou povinnost podat tvrzení týkající se daňové povinnosti svého právního předchůdce. Bylo by proto v rozporu s výše uvedenou zásadou volit takový výklad § 240a daňového řádu, v jehož důsledku je zasaženo do poměrů žalobce. Žalobce proto vyslovil přesvědčení, že svou povinnost dle § 240a daňového řádu řádně a v zákonem stanovené lhůtě splnil. Nad rámec uvedeného dodal, že argumentace uvedená v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. května 2017, sp. zn. 11 Af 63/2016 (která ovšem nebyla podrobena přezkoumání v rámci kasační stížnosti), o níž žalovaný opírá svůj výklad § 240a daňového řádu, není pro posouzení přítomného případu zcela relevantní, neboť: a) odkazované rozhodnutí vychází z právní úpravy před novelizací daňového řádu, kdy § 240a daňového řádu ještě nebyl platný ani účinný; a b) skutkový základ případu je odlišný. V případě řešeném uvedeným rozsudkem podal žalobce souhrnné daňové přiznání týkající se své daňové povinnosti i daňové povinnosti právního předchůdce, nebylo tedy možné určit, která část daňové povinnosti se týká kterého subjektu. V přítomném případě však obsahem daňového přiznání podaného žalobcem dne 28. 2. 2018 je pouze tvrzení týkající se daňové povinnosti právního předchůdce žalobce, společnosti ROLANA spol. s r.o. Po obsahové stránce se tedy nejednalo o „souhrnné“ přiznání k dani. Nadto je třeba podotknout, že v přítomném případě bylo požadované daňové přiznání se všemi obsahovými náležitostmi dle § 240a daňového řádu podáno také přímo za zaniklou společností ROLANA spol. s r.o., DIČ CZ49815482, a to dne 17. 2. 2018, jak je uvedeno shora. Užití argumentace dle odkazovaného rozhodnutí Městského soudu proto v tomto případě není dle žalobce přiléhavé.

Nesprávný postup správce daně

8. Žalobce uvedl, že Finanční úřad pro Královéhradecký kraj postupoval před vydáním prvostupňového rozhodnutí v rozporu se zákonem, neboť: a) v rozporu s § 75 daňového řádu nepostoupil daňové přiznání podané dne 17. 2. 2018 místně příslušnému správci daně (ani takový postup neoznámil podateli daňového přiznání); b) učinil předčasný závěr o neoprávněnosti podání za žalobce. V důsledku uvedených pochybení bylo obsahově správné podání vyhodnoceno jako nicotné, aniž by je měl možnost posoudit místně příslušný správce daně; toto porušení procesních předpisů tak mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

K těmto bodům žalobce dále uvedl:

Ad a)

9. Žalobce vyslovil přesvědčení, že správce daně byl povinen, poté, co zjistil, že přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2018 podané dne 17. 2. 2018 paní D. M., bylo podáno za právnickou osobu, která zanikla s právním nástupcem, neprodleně postoupit podání Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj a o tomto postupu vyrozumět podatele daňového přiznání. Postup prvostupňového orgánu, který vyzval paní D. M. k odstranění vad podání, aby následně dne 9. 4. 2018 vyhotovil záznam o neúčinnosti podání ze dne 17. 2. 2018, tak byl v rozporu s uvedeným ustanovením § 75 daňového řádu. Správce daně ve chvíli, kdy zjistil, že bylo daňové přiznání podáno za zaniknuvší subjekt, který má nástupnickou společnost, byl dle § 75 daňového řádu povinen bezodkladně postoupit podání místně příslušnému správci daně, tj. Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj (jeho místní příslušnost trvala až do 21. března 2018), a o tomto postupu vyrozumět podatele daňového přiznání. Z výzvy k odstranění vad podání z 1. 3. 2018, kterou zaslal správce daně paní D. M., přitom jednoznačně vyplývá, že si byl vědom, kdo je právním nástupcem zaniklé společnosti ROLANA spol. s r.o., tedy i skutečnosti, že pro vedení řízení s právním nástupcem není místně příslušný. Skutečnost, že správce daně nesplnil svou povinnost dle § 75 daňového řádu, pak v žádném případě nemůže jít k tíži daňového subjektu, tedy žalobce.

Ad b)

10. K tomu žalobce uvedl, že ani v případě, kdy by správce daně byl navzdory své místní nepříslušnosti oprávněn zkoumat oprávněnost oprávnění paní D. M. k podání daňového přiznání za žalobce, by nebyl jeho postup v souladu se zákonem, neboť v daném případě si správce daně nemůže bez dalšího učinit závěr o tom, že nebylo dáno oprávnění k podání daňového tvrzení, neboť nebylo jisté, zda v daném případě nebyla vyloučena aplikace § 448 odst. 1 občanského zákoníku. Paní D. M. byla oprávněna podávat daňová tvrzení za právního předchůdce žalobce, společnost ROLANA spol. s r.o., DIČ CZ49815482, na základě plné moci ze dne 5. 1. 2016. Vzhledem k tomu, že zánik plné moci zmocněnce daňového subjektu není v daňovém řádu upraven, použije se analogicky úprava zániku zastoupení obsažená v § 28 an. občanského soudního řádu, přičemž detailní úprava zániku zmocnění je obsažena v § 448 an. zákona č. 89/2012 Sb. občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále ejn „občanský zákoník“). Dle § 448 odst. 1 občanského zákoníku zaniká zmocněním v případě, kdy zanikne právnická osoba, která je zmocnitelem, ledaže bylo ujednáno něco jiného. Taktéž nelze odhlédnout od ustanovení § 449 odst. 1 občanského zákoníku, který v daném případě paní D. M. jako zmocněnci ukládal učinit ještě vše, co nesnese odkladu, aby zmocnitel nebo jeho právní nástupce neutrpěl újmu. Za těchto okolností lze mít naopak dle žalobce za to, že zmocnění paní D. M. naopak stále trvalo, a to přinejmenším v rozsahu nezbytném k podání uvedených daňových tvrzení. Závěr prvostupňového orgánu o tom, že paní D. M. nebyla oprávněna k podání daňového tvrzení za žalobce, byl tedy přinejmenším předčasný.

II. Vyjádření žalovaného

Ad a)

11. Žalovaný uvedl, že změna žalobcovy místní příslušnosti z Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, územního pracoviště v Přerově na Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Hradci Králové nastala dne 21. 3. 2018 rozhodnutím č. j. 253102/18/3107-00510-801020 ze dne 12. 2. 2018. Toto rozhodnutí bylo doručeno dne

28. 2. 2018 zástupci žalobce na základě v té době platné plné moci, a to Ing. L. H. a zároveň bylo také již dne 13. 2. 2018 doručeno do datové schránky žalobce. Se změnou místní příslušnosti musí logicky souviset i postoupení spisu žalobce. Z uvedeného je patrné, že rozhodnutí o změně místní příslušnosti bylo řádně doručeno a tak byl o změně žalobce řádně vyrozuměn. Žalobce namítal, že Finanční úřad pro Královéhradecký kraj postupoval v rozporu s ust. § 75 daňového řádu, když nepostoupil daňové přiznání podané dne 17. 2. 2018 místně příslušnému správci daně. K tomu žalovaný uvedl, že nepřislusnost správce daně může představovat vadu řízení, avšak ke zrušení napadených rozhodnutí může vést jen tehdy, pokud mohla způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2008, č. j. 2 Afs 159/2006-138). V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2017, č. j. 6 Afs 36/2017-25, Nejvyšší správní soud uvedl k důsledkům, které má vydání rozhodnutí místně nepřislusným orgánem na jeho zákonnost, následující: *„Jak již bylo výše zmíněno, procesní práva nejsou samoúčelná. Stěžovatelka kromě obecné výtky, že daňová kontrola provedená místně nepřislusným správcem daně automaticky zakládá nezákonnost vyměření daně, neuvedla žádnou konkrétní okolnost, v níž by bylo možno spatřovat zásah do jejích práv. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje tuto vadu za způsobitou ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného (respektive platebního výměru, který byl potvrzen žalovaným rozhodnutím).“*
12. Žalovaný tak konstatoval, že obdobně ani v nyní projednávané věci není důvodu se domnívat, že vydání výzvy k odstranění vad podání místně nepřislusným správcem daně reálně zkrátilo práva žalobce. Ten ostatně ani netvrdil, v čem by takové zkrácení mělo spočívat. Je nesporné, že daná výzva byla vydána věcně příslušným správcem daně, což pro zachování žalobcových práv postačuje. Místní nepřislusnost tedy důvodem pro zrušení napadených rozhodnutí není (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2017, č. j. 10 Af 50/2014-65, který byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2018, č. j. 4 Afs 224/2017-60).
13. Dále žalovaný uvedl, že žalobce namítal, že daňové přiznání podané dne 17. 2. 2018 splňovalo veškeré potřebné náležitosti, což výslovně potvrdil i žalovaný v bodě [40] rozhodnutí o odvolání. Žalovaný pokládal za nutné odcitovat větší část věty, ze které žalobce dle názoru žalovaného tendenčně vytrhával pouze její část: *„[...] podání ze dne 17.02.2018 uvedené v odstavci [4], bylo-li by podáno zplnomocněnou osobou či daňovým subjektem, splňovalo by veškeré potřebné náležitosti a prvostupňový správce daně by jej akceptoval.“* Je tak možné, že dané daňové tvrzení splňovalo náležitosti takové listiny, nicméně nelze odhlédnout od skutečnosti, že toto tvrzení bylo podáno osobou, která k takovému úkonu nebyla zmocněna. Jelikož paní D. M. ani na výzvu k odstranění vad nereagovala (nedoložila plnou moc opravňující jednat za žalobce) doložením plné moci, nebyla tato vada zhojena.
14. Žalobce namítal, jak žalovaný dále uvedl, že správce daně nemůže bez dalšího učinit závěr o tom, že nebylo dáno oprávnění k podání daňového tvrzení, neboť nebylo jisté, zda v daném případě nebyla vyloučena aplikace ust. § 448 odst. 1 občanského zákoníku, podle kterého zaniká zmocnění v případě, kdy zanikne právnická osoba, která je zmocnitelem, ledaže bylo ujednáno něco jiného. Žalovaný k této námitce uvedl, že z plné moci ze dne 5. 1. 2016 udělené zaniklou korporací ve prospěch D. M. nevyplývá, že by bylo sjednáno něco jiného, než že zmocnění zaniká zánikem této právnické osoby. Pokud i tak existovalo ujednání, které stanovuje něco jiného, mohla paní D. M. toto

doložit v reakci na výzvu k odstranění vad podání. Ta však tak neučinila. Žalobce dále podotkl, že nelze odhlédnout od ust. § 449 odst. 1 občanského zákoníku, který v daném případě paní D. M. jako zmocněnci ukládal učinit ještě vše, co nesnese odkladu, aby zmocnitel nebo jeho právní nástupce neutrpěl újmu. Pokud by žalovaný, jak dále uvedl, odhlédl od toho, že tímto ustanovením je daná činnost zmocněnci ukládána pro případ úmrtí zmocnitele nebo vypovězení zmocněncem zmocnění (tudiž ne pro případ zániku právnické osoby), musí konstatovat, že se v projednávaném případě nejednalo o právní jednání, které nesnese odkladu, když pro podání daňového tvrzení je v takovém případě dána lhůta 30 dnů ode dne zániku zaniklé korporace. Navíc v ust. § 240a daňového řádu je přímo ustanoveno, že dané daňové přiznání je povinen podat právě právní nástupce zaniklé korporace, v tomto případě tedy žalobce.

Ad b)

15. Žalovaný uvedl, že daňová přiznání podaná dne 20. 2. 2018 a 28. 2. 2018, nebyla podána za zaniklou korporaci, ale za žalobce, neboť tak byla označena. Z uvedeného důvodu je správce daně akceptoval jako podání daňových přiznání za žalobce a takto je i vyměřil. Později žalobce z výzvy správce daně zjistil své pochybení spočívající v tom, že si dodatečným daňovým tvrzením na DPH za měsíc leden 2018, nesprávným vyplněním daňového přiznání, uplatnil neoprávněně nadměrný odpočet a doposud nepodal daňové přiznání, kterým měl uplatnit nadměrný odpočet za zaniklou korporaci, a proto podal jejím jménem dne 17. 5. 2018 řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období leden roku 2018. Následně pak žalobce podal dne 31. 5. 2018 za sebe další dodatečné daňové přiznání, kterým svou chybu s neoprávněně uplatněným nadměrným odpočtem napravil.
16. Žalobce namítal, jak žalovaný dále uvedl, že výklad ust. § 240a daňového řádu uplatněný žalovaným v napadeném rozhodnutí, podle něž měl žalobce podat daňové přiznání za právního předchůdce žalobce (zaniklou korporaci) a sebe označit pouze jako podatele, nemá podle žalobce oporu v textu dotčeného zákonného ustanovení. Žalobce dodal, že pro projednávaný případ není relevantní v rozhodnutí o odvolání uvedený rozsudek Městského soudu ze dne 23. 5. 2017, č. j. 11 Af 63/2016-34, když tento rozsudek vychází z právní úpravy, kdy ust. § 240a daňového řádu ještě nebylo platné ani účinné a skutkový základ případů je odlišný. Žalovaný v tomto ohledu odkázal na právní větu uvedeného rozsudku: *„Právní nástupce právnické osoby, která zanikla bez likvidace, je povinen do konce měsíce, který následuje po dni zániku této osoby, podat za tuto zaniklou právnickou osobu daňové přiznání. Ze samotné dikce zákona (§ 240 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu: „...daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení o její daňové povinnosti...“) vyplývá, že tak má učinit samostatným daňovým přiznáním za zaniklou společnost s uvedením, že jde o daňové přiznání za zaniklého plátce.“* Je tak zřejmé, že městský soud podrobil dané ustanovení daňového řádu obecnému výkladu, který se vztahuje obecně k případům právního nástupce po zániku (zrušení) právnické osoby bez likvidace. Nelze tedy na základě minimálních skutkových odlišností případů dojít k závěru, že žalovaným odkazovaný rozsudek není pro projednávaný případ relevantní.
17. K žalobní námitce, že odkazovaný rozsudek vychází z právní úpravy, kdy ust. § 240a daňového řádu ještě nebylo platné ani účinné, žalovaný uvedl, že Městský soud v Praze přezkoumával danou věc v souvislosti s ust. § 240 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013. Obsah tohoto ustanovení prakticky přešel po novelizaci daňového řádu právě do ust. § 240a (znění účinné od 1. 1. 2014), když oproti předchozí úpravě došlo pouze k menší věcné změně ohledně délky lhůty pro podání řádného

daňového tvrzení. Z uvedené skutečnosti jsou rozsudky, které přezkoumávaly případy v souvislosti s předchozí úpravou (ust. § 240 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013) relevantními i pro případy vzniklé za účinnosti pozdější úpravy daňového řádu (ust. § 240a v nyní účinném znění). Vzhledem k výše uvedenému může žalovaný, jak dále uvedl, opírat své stanovisko o odkazovaný rozsudek. Přiznání měl tedy žalobce podat jménem zaniklé právnické osoby a v B. oddílu přiznání k dani z přidané hodnoty identifikovat sebe jako podatele, když toto stanovisko je v souladu se současnou judikaturou.

III. Posouzení věci krajským soudem

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
19. Krajský soud předesílá, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Spíše proti nim hodlá postavit vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).
20. Ze skutkových okolností projednávané věci je zřejmé, že dne 1. 2. 2018, na základě projektu fúze, přešlo jmění zanikající korporace R O L A N A, spol. s r.o. (CZ49815482) na nástupnickou korporaci ROLANA s.r.o. (CZ26961962), tj. žalobce. Dne 1. 2. 2018 změnil žalobce sídlo z Horní Moštěnice, Revoluční 130/30 na Černilov, Újezd 60. Dne 12. 2. 2018 vydal Finanční úřad pro Olomoucký kraj pod č. j. 253102/18/3107-00510-801020 rozhodnutí o změně místní příslušnosti k Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj. Dne 17. 2. 2018 podala paní D. M. (na základě plné moci) za zaniklou korporaci R O L A N A, spol. s r.o. (dále též jen „zaniklá korporace“) Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj řádné přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2018, evidované pod č. j. 285778/18, ve kterém uvedla výši nadměrného odpočtu 1 209 409 Kč. Dne 1. 3. 2018 vydal Finanční úřad pro Královéhradecký kraj pod č. j. 320422/18/2701- 52522-609515 výzvu dle ust. § 74 daňového řádu k odstranění vad podání z důvodu podání učiněného neoprávněnou osobou, neboť měl za to, že paní M. byla zmocněna pouze k zastupování zaniklé korporace a daňové přiznání měl podat žalobce, za kterého nebyla jmenovaná oprávněna jednat. Výzva byla dne 5. 3. 2018 doručena podateli, paní D. M. Ta na výzvu nereagovala. Dne 9. 4. 2018 pod č. j.

463213/18/2701-52522-609515 provedl správce daně úřední záznam, v němž zaznamenal nesplnění výzvy a neodstranění vad podání, na základě kterých se stalo daňové přiznání k DPH za leden 2018, evidované pod č. j. 285778/18, neúčinným. Následně dne 20. 2. 2018 podal žalobce jako nástupnická korporace prostřednictvím své datové schránky Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2018, evidované pod č. j. 299672/18, ve kterém uvedl nulovou daňovou povinnost. Poté žalobce dne 28. 2. 2018 podal prostřednictvím své datové schránky Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj dodatečné daňové přiznání k DPH své daňové povinnosti za zdaňovací období leden 2018, evidované pod č. j. 568691/18, ve kterém uvedl výši nadměrného odpočtu 1 209 409 Kč. Od 21. 3. 2018 se stal místně příslušným správcem daně nástupnické korporace Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Hradci Králové. Dne 9. 4. 2018 vydal Finanční úřad pro Královéhradecký kraj rozhodnutí dle ust. § 141 odst. 7 daňového řádu, kterým bylo zastaveno řízení ve věci podání dodatečného daňového přiznání na DPH za leden 2018, podaného dne 28. 2. 2018, evidovaného pod č. j. 568691/18. Dne 9. 4. 2018 vydal Finanční úřad pro Královéhradecký kraj platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 702490/18/2701-52522-609354, kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet na DPH za leden 2018 ve výši 1 209 409 Kč. Dne 18. 4. 2018 podal žalobce žádost o vrácení přeplatku evidovanou pod č. j. 855793/18. Dne 24. 4. 2018 pod č. j. 899743/18/2701-52522-609354 bylo žádosti o vrácení přeplatku vyhověno. Dne 10. 5. 2018 vydal Finanční úřad pro Královéhradecký kraj pod č. j. 1056061/18/2701- 52522-609515 výzvu dle ust. § 145 odst. 1 daňového řádu k podání daňového přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2018 za zaniklou korporaci. Výzva byla doručena 11. 5. 2018 do datové schránky nástupnické korporace (žalobce). Dne 17. 5. 2018 podala nástupnická korporace (žalobce) prostřednictvím své datové schránky za zaniklou korporaci Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2018, evidované pod č. j. 1137877/18, ve kterém uvedla nadměrný odpočet ve výši 1 209 409 Kč. Následně dne 17. 5. 2018 podala nástupnická korporace (žalobce) prostřednictvím své datové schránky Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj dodatečné daňové přiznání k DPH ke své daňové povinnosti za zdaňovací období leden 2018, evidované pod č. j. 1137854/18, ve kterém uvedla rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání ve výši 1 209 409 Kč (důvodem bylo vrácení nesprávně čerpaného nadměrného odpočtu). Dne 31. 5. 2018 Finanční úřad pro Královéhradecký kraj doměřil v souladu s dodatečným daňovým přiznáním ze dne 17. 5. 2018 evidované pod č. j. 1137854/18 daň z přidané hodnoty žalobce, a to dodatečným platebním výměrem č. j. 1215653/18/2701-52522-609354. Dne 1. 6. 2018 Finanční úřad pro Královéhradecký kraj vyměřil v souladu s daňovým přiznáním ze dne 17. 5. 2018, evidované pod č. j. 1137877/18 DPH za zaniklou korporaci, a to platebním výměrem č. j. 1222473/18/2701-52522-609515. Dne 5. 6. 2018 Finanční úřad pro Královéhradecký kraj vydal pod č. j. 1231364/18/2701- 52522-609515 platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně k DPH za zdaňovací období leden 2018. Dne 3. 7. 2018 podala nástupnická korporace (žalobce) odvolání do platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně evidované pod č. j. 1429466/18.

21. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je tedy posouzení otázky, zda v případě žalobce byly naplněny podmínky ust. § 240, § 240a a § 250 daňového řádu.
22. Ustanovení § 240 daňového řádu uvádí, že *„Zanikla-li právnická osoba, která má právního nástupce, přechází její daňová povinnost na tohoto právního nástupce; tím právní nástupce*

získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby a správce daně toto postavení na žádost právního nástupce potvrdí.“

23. Ustanovení § 240a daňového řádu stanoví, že „Dojde-li ke zrušení právnické osoby bez likvidace, je právní nástupce této právnické osoby povinen podat řádné daňové tvrzení týkající se její daňové povinnosti do 30 dnů ode dne jejího zániku, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jejího zániku.“
24. Na toto ustanovení pak následně navazuje ust. § 250 daňového řádu, dle kterého „Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učinil-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů.“
25. Úvodem je nutno konstatovat, jak ostatně sdělil i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že předpokladem řádného stanovení daně je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti, tedy podání řádného daňového přiznání v zákonem stanovené lhůtě. Daňovým subjektem je dle ust. § 20 daňového řádu osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce.
26. Jak vyplynulo ze shora zmiňovaných skutkových okolností i samotného sdělení žalobce v podané žalobě, dne 1. 2. 2018 byla do obchodního rejstříku zapsána fúze žalobce jako nástupnické společnosti sloučením se zanikající společností R O L A N A spol. s r.o., IČ: 49815482, DIČ CZ49815482, se sídlem Lejšovka č.p. 91, PSČ 503 03, zapsané v obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Hradci Králové, oddíl C, vložka 5194. V důsledku uvedené fúze původní společnost R O L A N A spol. s r.o., DIČ CZ49815482, ke dni 1. 2. 2018 zanikla a veškeré její jmění přešlo na žalobce, který vstoupil do právního postavení uvedené zaniklé společnosti. Současně s tím k uvedenému dni 1. 2. 2018 v souladu s § 240 odst. 1 daňového řádu přešla na žalobce také daňová povinnost zaniklé společnosti R O L A N A spol. s r.o., DIČ CZ49815482 a žalobce získal namísto ní postavení daňového subjektu.
27. Je tedy zřejmé, že žalobci, jakožto právnímu nástupci zaniklé společnosti, byla uložena ust. § 240a daňového řádu povinnost podat řádné daňové tvrzení týkající se daňové povinnosti zrušené právnické osoby a to do 30 dnů od jejího zániku za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem jejího zániku. Z obsahu daňového spisu je zřejmé, že dne 17. 2. 2018 bylo Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj doručeno přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2018, v němž jako právnická osoba byla označena R O L A N A spol. s r.o. a jako podepisující osoba D. M. Správce daně dospěl k přesvědčení, že daná podepisující osoba nebyla vybavena plnou mocí k podání daňového přiznání za žalobce, proto paní D. M. vyzval k odstranění této vady ve smyslu ust. § 74 odst. 1 daňového řádu. Předmětná výzva však zůstala bez odezvy. Hodnocením takto nastalých skutkových okolností přisvědčil krajský soud názoru žalovaného, že žalobce, jakožto právní nástupce zrušené právnické osoby, nesplnil svoji povinnost podat za tuto osobu daňové přiznání týkající se její daňové povinnosti. Jeho úkolem bylo ve smyslu ust. § 240a daňového řádu podat daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2018, v němž měl uvést název zaniklé právnické osoby, její daňovou povinnost a současně mělo z daňového přiznání vyplynout, že bylo podáno žalobcem, jakožto právním nástupcem za zaniklého plátce. Tyto podmínky naplněny nebyly. Podané daňové přiznání sice obsahovalo údaje o zaniklé právnické osobě, nicméně bylo

nepochybné, že toto přiznání nepodal žalobce, neboť podatel, paní D. M., nedoložila, a to ani na výzvu správce daně, plnou moc, která by ji zmocňovala k provádění úkonů za žalobce. Žalovaný tedy v souladu s daňovým řádem označil toto podání za úkon, který nesplňuje podmínky ust. § 240a daňového řádu. Lze tak nepochybně uzavřít, že žalobce, jakožto právní nástupce právnické osoby, daňové přiznání dotýkající se její daňové povinnosti nepodal, neboť k provedení tohoto úkonu paní D. M. nezmocnil. Daňové přiznání bylo tak podáno osobou k takovému úkonu žalobcem nezmocněnou.

28. Tento závěr nemůže být zpochybněn ani další žalobní námitkou poukazující na to, že daňové přiznání bylo podáno dne 17. 2. 2018 na Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, který se však stal místně příslušným pro žalobce až k datu 21. 3. 2018. Toto datum bylo stanoveno rozhodnutím o změně místní příslušnosti ze dne 12. 2. 2018. Lze nepochybně přisvědčit názoru, že za této situace bylo povinností zmíněného správce daně postoupit toto podání správci daně místně příslušnému, tedy Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj, nicméně pokud tak nebylo učiněno, nemá toto pochybení na shora vyslovené závěry žádný vliv. Je totiž zřejmé, že žalobce požadavkům ust. § 240a daňového řádu nedostál, a k tomuto závěru by se nepochybně musel přiklonit i správce daně, který byl v té době pro žalobce místně příslušným. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že chybné posouzení místní příslušnosti nemůže být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť může představovat toliko vadu řízení. Ke zrušení napadeného rozhodnutí může vést jen tehdy, pokud chybné posouzení místní příslušnosti správce daně mohlo způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2008, č. j. 2 Afs 159/2006-138).
29. Nelze rovněž přisvědčit žalobní námitce, dle níž žalobce naplnil požadavky daňového řádu následně podanými daňovými přiznáními k dani z přidané hodnoty a to dne 20. 2. 2018 a 28. 2. 2018. Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že z jejich obsahu nepochybně vyplývá, že nebyla podána za zaniklou právnickou osobu. Naopak z jejich obsahu lze nepochybně dovodit, že byla podána výhradně za žalobce a údaje tam uvedené korespondovaly pouze s jeho daňovou povinností.
30. Lze tedy shrnout, že pokud následně správce daně žalobce k datu 10. 5. 2018 vyzval ke splnění jeho povinnosti, tedy k podání daňového přiznání za zaniklou právnickou osobu, tento postup odpovídal požadavkům ust. § 240a daňového řádu. Žalobce na výzvu reagoval a daňové přiznání podal k datu 17. 5. 2018. Jak plyne ze shora uvedeného, tento úkon byl učiněn po uplynutí 30denní zákonné lhůty, která počala běžet dne 1. 2. 2018 a její běh byl tedy ukončen k datu 5. 3. 2018. Žalobce tedy požadavky ust. § 240a daňového řádu nesplnil, a proto mu správce daně zákonně uložil pokutu v souladu s ust. § 250 daňového řádu.
31. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
32. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplynulo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Hradec Králové 12. února 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu