



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobkyně: **DIL Czech Teplice v. o. s.**, se sídlem Jungmannova 34/750, Praha 1, zastoupena JUDr. Alexandrem Marešem, Ph.D., advokátem se sídlem Betlémské nám. 6, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2007, č. j. 6 Ca 173/2004 - 47,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2007, č. j. 6 Ca 173/2004 - 47, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 29. 6. 2007, č. j. 6 Ca 173/2004 - 47, zamítl žalobu DIL Czech Teplice, v. o. s. proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 13. 5. 2004, č. j. FŘ-8707/12/03, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále též „finanční úřad“) ze dne 4. 7. 2003, č. j. 153257/03/001511/7624, jímž bylo zastaveno řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Městský soud neshledal důvodným tvrzení žalobkyně, že za období od 1. 1. do 28. 5. 2002 mohla ještě v roce 2003 provádět opravy v účetních knihách. Za uvedené období již byla schválena u společnosti TKT Teplice, a. s. (právní předchůdce žalobkyně do 28. 5. 2002) účetní závěrka za rok 2002 a další účetní závěrka za rok 2002 pak byla provedena u žalobkyně za období od 29. 5. do 31. 12. 2002. Je tedy třeba vycházet ze skutečnosti, byť zákonem neupravené, že účetní závěrka ke dni 28. 5. 2002, i když se jednalo o mimořádnou účetní závěrku, ukončila jedno účetní období a další následovalo k 31. 12. 2002. Změna formy obchodní společnosti není pouhou změnou názvu, vzniká zcela jiný právní subjekt, a proto je nutné, aby bylo účetnictví uzavřeno. Jelikož za účetním obdobím do 28. 5. 2002 následovalo účetní období další, nebylo již možné provést novou účetní závěrku až v roce

2003. Z uvedeného důvodu nebyly splněny podmínky stanovené zákonem o správě daní a poplatků pro podání daňového přiznání na nižší daňovou povinnost. Novou účetní závěrku, která tvořila podklad pro dodatečné daňové přiznání, nelze tudíž posoudit jako nový důkaz, neboť byla provedena na základě neoprávněně provedených změn v účetnictví. Výsledky daňové kontroly a původní účetní závěrka jsou stejným důkazním prostředkem, na jehož základě již byla stanovena daň, a proto je třeba považovat dodatečné daňové přiznání za období od 1. 1. do 28. 5. 2002 za nepřipustné podání. Postup finančního úřadu podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků byl podle názoru městského soudu na místě.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka především nesouhlasí s názorem městského soudu, že v průběhu roku 2002 byly u ní sestaveny dvě účetní závěrky – jedna ke dni zpracování změny právní formy a druhá k poslednímu dni účetního období. Z ustanovení § 3 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném k 29. 12. 2002 (dále jen „zákon o účetnictví“) vyplývá, že tento zákon stanoví základní pravidlo, podle něhož je účetním obdobím vždy dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců, pokud se v něm nestanoví jinak. Z uvedeného pravidla jsou výjimky, ovšem z nich je vyloučena právě výjimka při změně právní formy. Jelikož zákon o účetnictví neobsahuje pro změnu právní formy speciální úpravu, naopak ji z ní vylučuje, je stěžovatelka toho názoru, že je třeba aplikovat základní pravidlo dvanáctiměsíčního účetního období. Výklad městského soudu odporuje zákonu, a proto je třeba vycházet z toho, že účetním obdobím byl celý kalendářní rok 2002, neboť na toto období je třeba nazírat optikou základního pravidla. Skutečnost, že v průběhu účetního období došlo k sestavení mimořádné účetní závěrky, neměla vliv na délku účetního období. Městský soud nesprávně dovodil, že změnou právní formy vzniká nový právní subjekt. Na základě změny právní formy dochází pouze ke změně vnitřních právních poměrů společnosti a právního postavení jejích společníků. Z tohoto důvodu byla stěžovatelka oprávněna podle ustanovení § 17 odst. 7 zákona o účetnictví otevřít účetní knihy do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce roku 2003, a provést změnu účetních zápisů spočívajících ve volbě způsobu metody účtování o nerealizovaných kursových rozdílech bilančním způsobem, umožněnou zákonem č. 575/2002 Sb. Finanční orgány, v důsledku svého nezákonného postupu, jí pak znemožnily využít zákonného práva a jejich jednání vedlo ke zvýšení její daňové povinnosti. Aplikace ustanovení § 41 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků na uvedený případ nedopadá. Ve smyslu tohoto ustanovení totiž nelze podat dodatečné přiznání v případech, když již daň byla jednou dodatečně stanovena při použití stejných důkazů. Finanční úřad již dodatečně stanovil daňovou povinnost na základě výsledků daňové kontroly, kterou provedl poté, co v plném rozsahu vyhověl jejímu odvolání, čímž jí byla pravomocně vyměřena daňová ztráta za uvedené období. Tímto postupem byla porušena zásada zákonnosti a hospodárnosti, neboť ve smyslu ustanovení § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků není správce daně oprávněn zahájit řízení o dodatečném vyměření daně, jestliže ve věci nastala překážka věci pravomocně rozhodnuté. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005, je proto možné provést daňovou kontrolu pouze tehdy, byly-li shledány důvody pro zahájení řízení o mimořádném opravném prostředku. V případě zásahu do již jednou pravomocně stanovené daňové povinnosti je proto správce daně povinen vypořádat se především s tím, zda lze toto zjištění podřadit pod ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Jelikož z protokolu o ústním jednání nevyplývá, že by daňová kontrola byla

zahájena v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku, jedná se o porušení principů právní jistoty a ústavního principu legitimního očekávání, které, jako jedny ze základních atributů právního státu, potvrdil sám Nejvyšší správní soud (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005). V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu lze proto daňovou povinnost dodatečně stanovit pouze na základě provedené daňové kontroly (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, sp. zn. 1 Afs 60/2005). Z těchto důvodů byla tudíž oprávněna podat na základě nové účetní závěrky dodatečné daňové přiznání, neboť nedošlo k dodatečnému stanovení daně ve smyslu ustanovení § 41 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. S poukazem na uvedené skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství sdělilo, že se ke kasační stížnosti nebude vyjadřovat, neboť tento mimořádný opravný prostředek neobsahuje nové skutečnosti, na něž by bylo třeba reagovat nad rámec stanoviska k žalobě.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Z obsahu spisu vyplývá, že stěžovatelka změnila k datu 29. 5. 2002 právní formu z akciové společnosti na veřejnou obchodní společnost. Z tohoto titulu podala řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. do 28. 5. 2002, ve kterém vykázala daň ve výši 7 686 760 Kč. Proti vyměření podala stěžovatelka dne 24. 9. 2002 odvolání a jako jeho součást předložila dodatečné daňové přiznání za období od 1. 1. do 28. 5. 2002, přičemž z předložených dokladů vyplynula daňová ztráta ve výši 813 612 Kč. Finanční úřad odvolání vyhověl dne 4. 10. 2002 a dne 24. 10. 2002 byla u stěžovatelky zahájena na předmětné období daňová kontrola. Při této kontrole bylo zjištěno, že stěžovatelka zaúčtovala do daňových výnosů na účet 663.000 kursový zisk ve výši 29 381 145,97 Kč. Tento daňový výnos byl nesprávně zahrnut do řádku 112 daňového přiznání, čímž stěžovatelka snížila za uvedené období daňový základ. Dne 25. 11. 2002 pod č. j. 227702/001511/7624 vydal finanční úřad dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob na předmětné zdaňovací období, kterým byla zrušena daňová ztráta ve výši 813 612 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatelka odvolala a následně své odvolání vzala zpět. Dne 6. 5. 2003 podala dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období od 1. 1. do 28. 5. 2002 na daňovou povinnost ve výši 166 316 Kč. Po vysvětlení důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání, ke kterému byla stěžovatelka vyzvána, finanční úřad zastavil rozhodnutím ze dne 4. 7. 2003, č. j. 153257/03/001511/7624, daňové řízení, neboť se podle jeho názoru jednalo o neplatně podané dodatečné daňové přiznání (§ 27 odst. 1 písm. h) ve spojení s § 41 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků).

Je nespornou skutečností, že ke dni 29. 5. 2002 a s účinností od tohoto dne došlo u stěžovatelky ke změně obchodního jména a změně právní formy z TKT Teplice, a. s. na DIL Czech Teplice, v. o. s.

Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou v tom, že v jejím případě je třeba na účetní období nazírat optikou základního pravidla, podle něhož účetní období začalo 1. 1. 2002 a skončilo 31. 12. 2002.

Společnost, jež mění svou právní formu, sestavuje konečnou účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku ke dni předcházejícímu dni zápisu změny právní

formy do obchodního rejstříku a zahajovací rozvahu ke dni tohoto zápisu. Konečná závěrka musí být ověřena auditorem. Povinnost sestavit konečnou účetní závěrku má pouze veřejná obchodní společnost a dále společnosti či družstva, které při změně právní formy podávají daňové přiznání podle zvláštního právního předpisu. V ostatních případech se sestavuje pouze mezitímní účetní závěrka ke dni předcházejícímu dni zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku. Při změně právní formy na akciovou společnost, společnost s ručením omezeným nebo družstvo musí být mezitímní účetní závěrka ověřena auditorem (§ 69d odst. 7 obch. zák.).

Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní období bezprostředně předcházející změně účetního období může být kratší nebo i delší než uvedených dvanáct měsíců. Účetní období při vzniku účetní jednotky v období tří měsíců před koncem kalendářního roku nebo při zániku účetní jednotky v období tří měsíců po skončení kalendářního roku může být o příslušnou dobu delší než uvedených dvanáct měsíců. V případech přeměn společností nebo družstev, s výjimkou změny právní formy, začíná účetní období rozhodným dnem podle zvláštního právního předpisu a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis uvedených skutečností do obchodního rejstříku, jde-li o nástupnickou účetní jednotku (§ 3 odst. 2 zákona o účetnictví).

Zákon o účetnictví tedy stanovil základní pravidlo, podle něhož je účetním obdobím vždy dvanáct nepřetržitě jdoucích měsíců, pokud zákon explicitně nestanoví jinak. Zákon o účetnictví v ustanovení § 3 odst. 2 upravuje odchylně délku účetního období ve třech případech; mimo jiné i pokud dochází k přeměně společnosti, ovšem s výslovným vyloučením změny právní formy.

Městský soud v odůvodnění svého rozsudku vyslovil mylný právní názor, že i když zákon o účetnictví rozdělení účetního období výslovně neupravuje, je třeba v daném případě vycházet z toho, že účetní závěrka ke dni 28. 5. 2002 ukončila jedno účetní období a od 29. 5. 2002 následovalo další účetní období (tzv. dělení účetního období).

Z ustanovení § 3 odst. 2 zákona o účetnictví totiž vyplývá, že situaci stěžovatelky nelze podřadit ani pod jednu z uvedených zákonných výjimek ohledně speciální úpravy účetního období. Je proto třeba i v tomto případě aplikovat základní pravidlo o účetním období, neboť zákon o účetnictví neobsahuje žádnou speciální úpravu pro změnu právní formy společnosti, a naopak tuto formu přeměny obchodní společnosti ze speciální úpravy účetního období výslovně vylučuje.

Sestavení účetní závěrky (řádné či mimořádné) podle zákona také neovlivňuje při přeměně společnosti změnou její právní formy běh a délku účetního období. Běh účetního období neovlivňuje ani podání daňového přiznání. Účetní období a zdaňovací období jsou dvě samostatné kategorie s autonomní úpravou podle zákona o účetnictví a podle zákona o správě daní a poplatků.

Městský soud rovněž nesprávně dovodil, že změna formy obchodní společnosti není pouhou změnou názvu, nýbrž vzniká zcela jiný právní subjekt, a proto je nutné, aby bylo účetnictví uzavřeno. Tento závěr nenalézá oporu v právní úpravě, a je s ní dokonce v rozporu. Podle ustanovení § 69d odst. 1 obch. zák. změnou právní formy právnická osoba nezaniká ani nepřechází její jmění na právního nástupce, pouze se mění její vnitřní právní poměry a právní postavení jejích společníků. Společnost může změnit svou právní

formu na jinou formu společnosti nebo na družstvo, nestanoví-li zákon jinak. Právní účinky změny právní formy nastávají ke dni zápisu změny právní formy (§ 28a odst. 4 obch. zák.) do obchodního rejstříku.

V důsledku změny právní formy uvedené společnosti tedy nevznikl nový právní subjekt, ale došlo pouze ke změně vnitřních právních poměrů společnosti a právního postavení jejích společníků. Tato okolnost proto rovněž nezakládá důvod k závěru městského soudu o tom, že účetní období roku 2002 je třeba rozdělit na období od 1. 1. 2002 do 28. 5. 2002 a od 29. 5. 2002 do 31. 12. 2002.

Nejvyšší správní soud shledal důvodnou i stížní námitku, že stěžovatelka mohla v roce 2003 otevřít již uzavřené účetní knihy za období od 1. 1. 2002 do 28. 5. 2002, provést opravu a změnu účetních zápisů, spočívající ve volbě metody účtování o nerealizovaných kursových rozdílech bilančním způsobem, umožněnou zákonem č. 572/2002 Sb., a tedy opět sestavit novou účetní závěrku v roce 2003 za toto období, a na jejím základě podat dodatečné daňové přiznání.

Do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, může účetní jednotka již uzavřené účetní knihy opět otevřít a provést případnou opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku, která se tímto stává účetní závěrkou podle tohoto zákona (§ 17 odst. 7 věta druhá zákona o účetnictví).

Zákon č. 575/2002 Sb., kterým byl mj. změněn i zákon o účetnictví, nabyl účinnosti dnem jeho vyhlášení, a to dne 30. 12. 2002. Podle této novely si mohly účetní jednotky zvolit, zda budou při účtování nerealizovaných kursových rozdílů v účetním období započatém v období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002 postupovat podle znění postupů účtování platného do 31. 12. 2001 či podle znění postupů účtování platného od 1. 1. 2002, tzn. zda budou o nerealizovaných kursových rozdílech účtovat na příslušné rozvahové účty či na účty nákladů a výnosů.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s názorem městského soudu, že stěžovatelka v roce 2003 nemohla provést opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku za období od 1. 1. 2002 do 28. 5. 2002.

Je tomu tak proto, že sestavení konečné účetní závěrky (řádné či mimořádné) a její ověření auditorem je podmínkou pro zapsání změny právní formy obchodní společnosti v obchodním rejstříku (§ 28a odst. 4 a § 69d odst. 7 obch. zák.). Ze správního spisu však nevyplývá, že by účetní závěrka za období od 1. 1. 2002 do 28. 5. 2002 byla před otevřením uzavřených účetních knih v roce 2003 schválena. Pokud tedy stěžovatelka v roce 2003 otevřela uzavřené účetní knihy, provedla opravu účetních zápisů a sestavila novou účetní závěrku za období od 1. 1. 2002 do 28. 5. 2002, učinila tyto úkony zcela oprávněně a v souladu se zákonem o účetnictví, ve znění zákona č. 575/2002 Sb., protože dosud zřejmě nedošlo ke schválení původní účetní závěrky k 28. 5. 2002, která byla sestavena v roce 2002.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že městský soud ve svém rozsudku vyslovil nesprávný právní názor na účetní období stěžovatelky, na možnost provedení opravy účetních zápisů a sestavení nové účetní závěrky za období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002. Městský soud se bez dalšího ztotožnil s názorem finančního ředitelství, které novou účetní závěrku nepovažovalo za nový důkazní prostředek (s odkazem na skutečnost, že po 31. 12. 2002 již nemohly být provedeny opravy účetních zápisů za období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002), a že stěžovatelka tudíž nemohla podat dodatečné daňové přiznání za období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002 podle ustanovení § 41 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a

poplatků. Městský soud v důsledku nesprávného právního názoru nevzal v úvahu, že nová účetní závěrka za období od 1. 1. 2002 do 28. 5. 2002 mohla být provedena a nelze ani s určitostí a bez dalšího konstatovat, že se jedná o stejný důkazní prostředek. Přitom právě provedení nové účetní závěrky za uvedené období a na jejím základě případně získané nové důkazní prostředky mohly opravňovat stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání za období od 1. 1. 2002 do 28. 5. 2002.

Stěžovatelka v posledním bodě kasační stížnosti uvedla, že dodatečná daňová povinnost jí byla stanovena na základě výsledků daňové kontroly, která byla provedena poté, co správce daně v plném rozsahu vyhověl odvolání stěžovatelky. V této souvislosti namítala, zda u ní mohla být v říjnu 2002 vůbec provedena daňová kontrola za předmětnou část zdaňovacího období a zda tedy došlo k dodatečnému stanovení daně. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato stížní námitka nebyla uplatněna v žalobě, kterou bylo zahájeno řízení před městským soudem. Nejvyšší správní soud se proto nemohl touto námitkou zabývat, protože ustanovení § 104 odst. 4 in fine s. ř. s. brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl. Takové námitky jsou nepřijatelné.

Nejvyšší správní soud proto z důvodu, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se účetního období stěžovatelky v roce 2002 (§ 3 odst. 2 zákona o účetnictví), oprav účetních zápisů a sestavení nové účetní závěrky za období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002 (§ 17 odst. 7 zákona o účetnictví) a neplatně podaného dodatečného daňového přiznání z důvodu uvedeného v ustanovení § 41 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)

V tomto řízení bude na městském soudu, aby se věcí znovu zabýval, a vycházel přitom ze závěrů odůvodnění tohoto rozsudku a z právního názoru v něm vysloveného, kterým je vázán podle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí městský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 6. března 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně
senátu