



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky v právní věci

žalobkyně: **Nemocnice Pardubického kraje, a. s., IČ 27520536**
sídlem Kyjevská 44, 530 03 Pardubice
zastoupená advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M.
sídlem Italská 2581/67, 120 00 Praha 2 - Vinohrady

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2021, č. j. X

takto:

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

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) žalobci nepředepsal úroky z daňového odpočtu podle ust. § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění účinném ke dni 17. 1. 2020 (dále jen „daňový řád“) vzniklé v souvislosti s podanými dodatečnými daňovými přiznáními k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za

zdaňovací období listopad 2014 a prosinec 2014. Žalobce podal proti postupu správce daně námitky podle ust. § 159 daňového řádu. Správce daně vydal dne 17. 1. 2020 následující rozhodnutí, kterými námitky žalobce zamítnul:

- a) č. j. X (Orlickoustecká nemocnice, a. s.) za zdaňovací období listopad 2014 a prosinec 2014,
- b) č. j. X (Chrudimská nemocnice, a. s.) za zdaňovací období listopad 2014 a prosinec 2014,
- c) č. j. X (Litomyšlská nemocnice, a. s.) za zdaňovací období listopad 2014 a prosinec 2014 a
- d) č. j. X (Svitavská nemocnice, a. s.) za zdaňovací období listopad 2014 a prosinec 2014.

(dále jen „rozhodnutí správce daně“)

- 2. Žalobce podal dne 17. 2. 2020 proti rozhodnutím správce daně odvolání. Rozhodnutím žalovaného uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku byla podle ust. § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobce zamítnuta a rozhodnutí správce daně potvrzena.
- 3. Pro snazší orientaci a přehlednost krajský soud nejprve shrne průběh daňového řízení a skutkové okolnosti nyní projednávaného případu.
- 4. Na žalobce, jako na nástupnickou společnost, přešlo ke dni 31. 12. 2014 v důsledku fúze sloučením jmění zanikajících společností Chrudimské nemocnice, a.s., Svitavské nemocnice, a.s., Orlickoustecké nemocnice, a.s. a Litomyšlské nemocnice, a.s. (společně dále jen „zaniklé nemocnice“). Ke stejnému dni došlo zároveň ke změně názvu žalobce z „Pardubická krajská nemocnice, a.s.“ (dále jen „žalobce před fúzí“) na „Nemocnice Pardubického kraje, a. s.“
- 5. Dne 9. 5. 2016 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu za zdaňovací období prosinec 2013 a prosinec 2014 na základě dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období prosinec 2013 za zaniklé nemocnice a za prosinec 2014 za žalobce před fúzí. Dodatečnými daňovými přiznáními žalobce uplatnil nárok na nadměrný odpočet DPH. Žalobce dne 2. 1. 2017 podal další čtyři dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období prosinec 2014 za zaniklé nemocnice. Doměřovací řízení zahájená na základě těchto podání však správce daně čtyřmi rozhodnutími ze dne 17. 1. 2017 podle ust. 141 odst. 7 daňového řádu zastavil, neboť před jejich podáním za uvedené zdaňovací období byla již daňová kontrola zahájena. Následně dne 22. 3. 2017 správce daně u žalobce rozšířil daňovou kontrolu o zdaňovací období listopad 2014 z důvodu dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období listopad 2014 za zaniklé nemocnice.
- 6. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal dne 29. 3. 2019 celkem 13 dodatečných platebních výměrů. V rámci nich uznal žalobci nadměrné odpočty za DPH pouze částečně, a to ve výši 5 462 933 Kč (dále jen „nesporná část nadměrného odpočtu“). Na základě podnětu žalobce ze dne 2. 5. 2019 byla tato částka dne 18. 6. 2019 vrácena na jeho účet. Žalobcovo podání obsahovalo i podnět k předsedání úroku ze zadržované nesporné části nadměrného odpočtu za zdaňovací období prosinec 2013, listopad 2014 a prosinec 2014 podle ust. § 254a daňového řádu.

7. Dne 5. 8. 2019 správce daně vydal 5 rozhodnutí, kterými žalobci přiznal úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu za zdaňovací období prosinec 2013 za zaniklé nemocnice a za zdaňovací období prosinec 2014 za žalobce před fúzí. Žalobce nesouhlasil s výší přiznaného úroku, a proto podal dne 5. 9. 2019 proti rozhodnutím o úroku z daňového odpočtu odvolání. O odvolání jsou však vedena samostatná odvolací řízení, která nejsou předmětem této žaloby.
8. Následně dne 27. 11. 2019 podal žalobce podnět na ochranu před nečinností správce daně podle ust. § 38 daňového řádu, ve kterém žalobce namítal, že správce daně vydal rozhodnutí o úroku z daňového odpočtu ve vztahu pouze k 5 (viz bod 7 odůvodnění tohoto rozsudku) z celkových 9 nadměrných odpočtů, přitom ke zbývajícím čtyřem se nevyjádřil (jednalo se o 4 dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období prosinec 2014 za zaniklé nemocnice podaná dne 2. 1. 2017). Žalovaný shledal podnět na nečinnost důvodným a nařídil správci daně zjednat nápravu tak, že rozhodne o úroku z daňového odpočtu u zaniklých nemocnic za zdaňovací období prosinec 2014 a listopad 2014.
9. Správce daně posoudil podnět žalobce ze dne 2. 5. 2019 podle jeho skutečného obsahu i jako námitky proti úkonu správce daně podle ust. § 159 daňového řádu. Správce daně dne 17. 1. 2020 vydal čtyři rozhodnutí definovaná v bodě 1 odůvodnění tohoto rozsudku, kterými námitky žalobce zamítl a úrok z daňového odpočtu podle ust. § 254a daňového řádu za zdaňovací období prosinec 2014 a listopad 2014 u zaniklých nemocnic žalobci nepřiznal. Podle správce daně za zdaňovací období listopad 2014 byla u zaniklých nemocnic doměřena daň ve výši 0 Kč. Zaniklým nemocnicím tedy nebyl zadržován nadměrný odpočet, a proto mu nemohl vzniknout nárok na přiznání úroku dle ust. § 254a daňového řádu. Zaniklým nemocnicím nenáleží úrok z daňového odpočtu ani za měsíc prosinec 2014. Správce daně totiž doměřovací řízení zahájena na základě dodatečných daňových přiznání ze dne 2. 1. 2017 zastavil, neboť už před jejich podáním byla daňová kontrola za toto zdaňovací období zahájena, a to v plném rozsahu. Dodatečná daňová přiznání tak byla v souladu s ust. § 141 odst. 6 daňového řádu nepřípustná.
10. Žalobce podal dne 17. 2. 2020 proti čtyřem rozhodnutím správce daně odvolání, ve kterém uplatnil téměř totožné námitky jako v žalobě. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobce se nyní včasně podanou žalobou domáhá soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného, a to v části nepředsání úroku z daňového odpočtu v souvislosti s podanými dodatečnými daňovými přiznáními k DPH za zdaňovací období prosinec 2014.
11. Žalobce svou žalobní argumentaci rozdělil do dvou okruhů. První se týká předmětu a rozsahu daňové kontroly, druhý způsobu doměření daně.
12. Jde-li o předmět a rozsah daňové kontroly, podle žalobce se daňová kontrola zahájena dne 9. 5. 2016 až do podání dodatečných daňových přiznání ze dne 2. 1. 2017 za zdaňovací období prosinec 2014 za zaniklé nemocnice vztahovala za zdaňovací období prosinec 2014 pouze k žalobci před fúzí. Daňová kontrola za zaniklé nemocnice za zdaňovací období prosinec 2014 tak dle žalobce nebyla nejen formálně, ale ani fakticky zahájena, a proto podání dodatečných daňových přiznání za zaniklé nemocnice za prosinec 2014 byla přípustná.

13. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně tvrdí, že daňová kontrola za zdaňovací období prosinec 2014 byla od počátku „fakticky zahájena“ i v rozsahu DPH za zdaňovací období prosinec 2014 za zaniklé nemocnice. Žalovaný svou argumentaci zakládá na skutečnosti, že v průběhu ústního jednání dne 9. 5. 2016 (kterým byla zahájena daňová kontrola a o kterém byl pořízen protokol o zahájení daňové kontroly) správce daně kladl otázky nad rámec přijatých zdanitelných plnění uplatněných v dodatečných daňových přiznáních za zaniklé nemocnice za prosinec 2013 a dodatečných daňových přiznání za žalobce před fúzí za prosinec 2014. Pro stanovení předmětu daňové kontroly je ale rozhodné, v souvislosti s kterými dodatečnými daňovými přiznáními byla daňová kontrola zahájena.
14. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně posuzuje žalobce před fúzí a zaniklé nemocnice jako jeden daňový subjekt přede dnem zápisu změny do obchodního rejstříku. Avšak do dne zápisu změny do obchodního rejstříku šlo o pět odlišných daňových subjektů, jejichž daňové povinnosti je až do dne zápisu změny do obchodního rejstříku třeba posuzovat samostatně, a to i v případě zpětné revize v doměřovacím řízení. Tomu nasvědčuje i skutečnost, že v případě DPH za prosinec 2014 bylo vydáno pět zpráv o daňové kontrole a pět dodatečných platebních výměrů, pro každou z nemocnic zvlášť. V případě, že by bylo možné pro účely daňové kontroly a doměřovacího řízení za zdaňovací období předcházející dnu účinnosti zápisu přeměny do obchodního rejstříku posuzovat žalobce před fúzí a zanikající nemocnice jako jeden daňový subjekt, musel by správce daně vydat pouze jeden dodatečný platební výměr, neboť daňový řád nezná institut částečného rozhodnutí, resp. platebního výměru. V této souvislosti tak neobstojí argument žalovaného, že správce daně pro přehlednost daňového řízení vystavil jednotlivě ke každé ze sloučených zaniklých nemocnic samostatný výsledek kontrolního zjištění a následně dodatečné platební výměry.
15. Podle žalobce předmět a rozsah daňové kontroly vyplývá i z faktického jednání správce daně, neboť při zahájení daňové kontroly po žalobci požadoval předložení dokladů právě pouze v rozsahu za prosinec 2014 za žalobce před fúzí a za prosinec 2013 za zaniklé nemocnice. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že správce daně v průběhu ústního jednání žalobce vyzval, aby požadované doklady týkající se evidence výkonu stážístů předložil za celé období roku 2013 a 2014, pak zcela ignoruje skutečnost, že tyto doklady žalobce v souladu s předmětem daňové kontroly předložil za rok 2013 pouze za zaniklé nemocnice a za rok 2014 pouze za žalobce před fúzí. Nadto logikou žalovaného by tak správce daně požadavkem na předložení dokladů za všechna měsíční období roku 2013 a 2014 zahájil kontrolu DPH nejen za zdaňovací období prosinec 2013 a prosinec 2014, ale za 24 zdaňovacích období od ledna 2013 do prosince 2014. Že tomu tak nebylo je zřejmé z protokolu o rozšíření daňové kontroly, kterým správce daně daňovou kontrolu v návaznosti na podání dodatečných daňových přiznání za zaniklé nemocnice za listopad 2014 rozšířil o zdaňovací období listopad 2014.
16. Ke způsobu doměření daně žalobce uvedl, že k doměření DPH za zdaňovací období prosinec 2014 za zaniklé nemocnice nedošlo z moci úřední, jak tvrdí žalovaný, ale na základě dodatečných daňových přiznání. S ohledem na předchozí žalobní argumentaci žalobce namítá, že v době podání dodatečných daňových přiznání za zaniklé nemocnice za prosinec 2014 nebyla DPH za prosinec 2014 za zaniklé nemocnice předmětem daňové

kontroly a správce daně ji ani fakticky nekontroloval. Z tohoto důvodu byla dodatečná daňová přiznání za zaniklé nemocnice za prosinec 2014 přípustná. Avšak i v případě, že by přípustná nebyla, je tvrzení žalovaného o doměření daně na základě daňové kontroly nesprávné. Žalobce odkázal na komentář k § 141 daňového řádu obsažený v publikaci *Daňový řád: Komentář*, Baxa J. et al. (dostupný v systému ASPI), který uvádí: „*Využije-li správce daně údajů uvedených v nepřípustném dodatečném přiznání a dojde-li z toho důvodu k navýšení daně, nejedná se o doměření daně ex offio [...]*.“ Výkladem ust. § 143 daňového řádu v duchu uvedené odborné literatury nelze dospět k jinému závěru, než že DPH za zdaňovací období prosinec 2014 za zaniklé nemocnice byla doměřena na základě dodatečných daňových přiznání.

17. Žalobce shrnul, že protokolem o daňové kontrole byla kontrola zahájena pouze na DPH za zaniklé nemocnice za zdaňovací období prosinec 2013 a za žalobce před fúzí za zdaňovací období prosinec 2014. Dodatečná daňová přiznání za zaniklé nemocnice za prosinec 2014 tak byla přípustná, neboť daňová kontrola na DPH za zdaňovací období prosinec 2014 za zaniklé nemocnice nebyla v době jejich podání vedena. Až po dodatečných daňových přiznáních za zaniklé nemocnice za prosinec 2014 začal správce daně tuto daň prověřovat a fakticky tak daňovou kontrolu rozšířil. Z těchto důvodů žalovaný zatížil napadené rozhodnutí nezákonností, když rozhodnutí o námitce potvrdil a žalobci nepřiznal za nepřiměřenou dobu prověřování nesporné části nadměrného odpočtu za zaniklé nemocnice za zdaňovací období prosinec 2014 úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu v souladu s rozsudky NSS ze dne 5. listopadu 2014 ve věci Kordárna, č. j. 7 Aps 3/2013-34, a ze dne 16. července 2020 ve věci EP ENERGY TRADING, č. j. 1 Afs 445/2019-47 (rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz).
18. Na základě výše uvedeného je podle žalobce žalované rozhodnutí nezákonné, a proto navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.
19. Žalovaný shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí. V další části vyjádření pak rozšířil argumentaci k jednotlivým okruhům žalobních námitek.
20. Žalovaný připomenul, že dne 9. 5. 2015 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu v plném rozsahu za zdaňovací období prosinec 2013 a prosinec 2014, přičemž žalobce byl v dané době právním nástupcem pěti zaniklých nemocnic. Daňová kontrola byla zahájena na základě dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období prosinec 2013 za zaniklé nemocnice a za zdaňovací období prosinec 2014 za žalobce před fúzí. K tomu žalovaný dodal, že daňová kontrola byla nejen formálně, ale i fakticky zahájena za celá zdaňovací období prosinec 2013 a prosinec 2014 v rozsahu veškerých skutečností pro správné zjištění a stanovení daně za tato zdaňovací období. Žalobce vychází z nesprávné, resp. umělé konstrukce bez opory v právních předpisech, že až do dne zápisu fúze v obchodním rejstříku je třeba daňové subjekty posuzovat samostatně, a to i v případě zpětné revize v doměřovacím řízení. Žalovaný má za to, že pokud byl žalobce v postavení právního nástupce zaniklých nemocnic a byla u něho zahájena daňová kontrola v rozsahu veškerých skutečností pro správné zjištění a stanovení daně za zdaňovací období prosinec 2014 (přičemž k fúzi došlo před zahájením daňové kontroly), pak nelze pro účely této daňové kontroly uměle oddělovat žalobce ve fázi před fúzí a po fúzi. Žalobce byl ke dni zahájení

daňové kontroly za měsíc prosinec 2014 v postavení právního nástupce zaniklých nemocnic. Jelikož se v dané věci jednalo o fúzi sloučením, není zde důvod k pochybnostem, v jakém rozsahu na žalobce přešly daňové povinnosti zaniklých nemocnic.

21. V daném případě tedy musely být a byly daňové povinnosti žalobce za prosinec 2014 prověřovány optikou celé skupiny zaniklých nemocnic. Uvedenému závěru žalovaného svědčí i dikce ust. § 240 daňového řádu. Výklad zastávaný žalobcem by potom znamenal, že by nebylo možné prověřovat daňové povinnosti zaniklých společností za období před fúzí prostřednictvím daňové kontroly, neboť se zaniklou společností nelze z logiky věci daňovou kontrolu zahájit, přičemž ani v rámci daňové kontroly zahájené s nástupnickou společností v plném rozsahu za zdaňovací období před fúzí by výkladem zastávaným žalobcem nebylo možné tyto daňové povinnosti prověřit. Výklad zastávaný žalobcem tedy vede k absurdním důsledkům. Žalovaný dodal, že skutečnost, že se jednalo o zdaňovací období před fúzí, potom reflektuje právě to, že dodatečné platební výměry byly vydány (rozlišeny) ve vztahu k jednotlivým (již zaniklým) nemocnicím.
22. Žalovaný proto setrval na svém závěru, že předmětem daňové kontroly za prosinec 2014 zahájené se žalobcem byly i daňové povinnosti zaniklých nemocnic. Žalovaný podotknul, že žalobce musel být v souvislosti s fúzí informován o daňových povinnostech a tvrzeních zaniklých nemocnic a nic mu tedy nebránilo, aby dodatečná daňová přiznání za zaniklé nemocnice za prosinec 2014 podal před zahájením daňové kontroly za dotčené zdaňovací období. Dodatečná daňová přiznání ze dne 2. 1. 2017 za zdaňovací období prosinec 2014 za zaniklé nemocnice byla shledána nepřípustnými, neboť daňová povinnost zaniklých nemocnic byla v době podání dodatečných daňových přiznání již revidována v rámci daňové kontroly.
23. Ke druhé stěžejní námitce žalobce se žalovaný vyjádřil následovně. Žalobcem citovaná pasáž z komentářové literatury se týká otázky, zda lze daňovému subjektu stanovit povinnost uhradit penále z částky doměřené daně po podání dodatečného daňového přiznání, pokud správce daně vychází při doměření daně z informací uvedených v dodatečném daňovém přiznání (ust. § 250 odst. 4 daňového řádu). Nicméně toto téma se netýká nyní projednávané věci a závěry vyslovené v této souvislosti v odborné literatuře a judikatuře na ni nelze aplikovat. Pokud správce daně při doměření daně vycházel z informací uvedených v dodatečném daňovém přiznání, avšak k doměření daně došlo na základě výsledků daňové kontroly, nelze dospět k závěru zastávanému žalobcem, že k doměření daně nedošlo z moci úřední. Pouhé využití informací získaných z nepřípustných dodatečných daňových přiznání správcem daně v nyní řešené věci (tj. v rámci postupu vedoucího k doměření daně) nelze považovat za stanovení daně na základě podaných dodatečných daňových přiznání. Pokud by byl přijat opačný názor zastávaný žalobcem, došlo by k popření smyslu ust. § 143 odst. 1 daňového řádu.
24. Žalovaný považuje veškeré námitky žalobce za nedůvodné, a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.
25. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

26. Podle ust. § 141 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném ke dni 17. 1. 2020: *Dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně; tyto skutečnosti přerušují běh lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavce 1 věty první; nová lhůta počne běžet od ukončení daňové kontroly, podle jejíhož výsledku se poslední známá daň nemění, nebo od právní moci dodatečného platebního výměru, byl-li na základě daňové kontroly vydán, popřípadě od právní moci rozhodnutí, kterým je ukončeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně.*
27. Podle ust. § 141 odst. 7 daňového řádu ve znění účinném ke dni 17. 1. 2020: *Podá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně.*
28. Podle ust. § 143 odst. 1 ve znění účinném ke dni 17. 1. 2020: *Daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední.*
29. Podle ust. § 240 daňového řádu ve znění účinném ke dni 17. 1. 2020: *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.*
30. Podle ust. § 254a daňového řádu ve znění účinném ke dni 17. 1. 2020: *Daňovému subjektu náleží úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo toto tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.*
31. Předmětem nyní projednávané věci je posouzení otázky, zda zahájením daňové kontroly DPH dne 9. 5. 2016 za zdaňovací období prosinec 2014 byla zahájena i kontrola DPH za zaniklé nemocnice, či nikoliv. A tedy zda dodatečná daňová přiznání podaná dne 2. 1. 2017 za zaniklé nemocnice byla přípustná. Další spornou otázkou je to, zda ke způsobu doměření DPH za zdaňovací období prosinec 2014 za zaniklé nemocnice došlo z moci úřední či na základě dodatečných daňových přiznání.
32. Není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se soud může v případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. odůvodnění rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 85/2005-130 publikovaný pod číslem 10350/2007 Sb. NSS, či rozsudky rozšířeného soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86 a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). Ostatně v této souvislosti konstatoval i Ústavní soud v nálezu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20, že „[Ú]kolem obecného soudu, který vypořádává

jednotlivé stížnostní námitky, není na každou z nich reagovat tím způsobem, že zopakuje argumentaci učiněnou jinými orgány veřejné moci v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí, případně ji převypráví „vlastními slovy“. Pokud uplatněné stížnostní námitky nepřesahují rozsah námitek, které tyto orgány ve svých rozhodnutích dostatečně přesvědčivě a logicky vyřešili již dříve a soud vykonávající přezkum se s jejich hodnocením plně ztotožňuje, nedává rozumný smysl, aby již učiněné závěry znovu opakoval“ (rozhodnutí ÚS jsou dostupné na www.nalus.usoud.cz).

33. Daňová kontrola je vymezena svým předmětem a rozsahem. Předmět daňové kontroly se vztahuje ke konkrétnímu daňovému řízení a je vymezen *konkrétní daní a konkrétním zdaňovacím obdobím*. Rozsah daňové kontroly je zpravidla vymezen od předmětu kontroly a stanovuje, které konkrétní skutečnosti (v jakém rozsahu) budou v rámci daňové kontroly prověřovány. Jak plyne z protokolu o zahájení daňové kontroly, dne 9. 5. 2016 došlo k zahájení daňové kontroly *DPH (konkrétní daň) za zdaňovací období kalendářní měsíc prosinec roku 2013 a kalendářní měsíc prosinec roku 2014 (konkrétní období)* u daňového subjektu *Nemocnice Pardubického kraje, a. s.* Daňová kontrola byla zahájena v plném rozsahu, tedy *v rozsahu veškerých skutečností pro správné zjištění a stanovení předmětu daňové kontroly vymezené daně za vymezená zdaňovací období*.
34. Podle ust. § 240 daňového řádu *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*. V daném případě právnické osoby zanikly fúzí sloučením, tedy došlo k přechodu jmění zaniklých nemocnic na žalobce jako nástupnickou společnost. Nástupnická společnost poté vstupuje do právního postavení zanikající společnosti. Daňová kontrola byla zahájena za celé zdaňovací období prosinec 2013 a prosinec 2014 a to vůči žalobci. Ke dni zahájení daňové kontroly (tj. 9. 5. 2016) byl žalobce v postavení právního nástupce zaniklých nemocnic, neboť podle sbírky listin v obchodním rejstříku je rozhodným dnem fúze den 1. 7. 2014. Od tohoto data se jednání zanikajících nemocnic považují z účetního hlediska za jednání uskutečněné na účet žalobce. Nemůže být tedy pochyb o tom, že pokud byla daňová kontrola za zdaňovací období prosinec 2014 zahájena vůči žalobci, musela být zahájena rovněž za zanikající nemocnice. Žalobce v tu dobu představoval jeden subjekt, jehož součástí již byly i zaniklé nemocnice. Protože k okamžiku zahájení daňové kontroly už neexistoval subjekt, s kterým by jinak (nedošlo-li by k jeho zániku v důsledku fúze sloučením) měla být kontrola zahájena, musela být zahájena s žalobcem jako právním nástupcem. Pokud by se v případě doměřovacího řízení odděloval žalobce před fúzí od zaniklých nemocnic, nebylo možné prověřovat daňové povinnosti zaniklých společností za období před fúzí prostřednictvím daňové kontroly. To by odporovalo nejenom smyslu ust. § 240 daňového řádu, ale i smyslu fúze, při které nástupnická společnost vstupuje do právního postavení zanikající společnosti. Tvrzení žalobce, že až do dne zápisu změny do obchodního rejstříku je třeba zaniklé nemocnice a žalobce před fúzí posuzovat samostatně, a to i v případě zpětné revize v doměřovacím řízení, je tak nesprávné a krajský soud se proto v tomto ohledu ztotožňuje s názorem žalovaného.
35. Závěru žalovaného, resp. krajského soudu nasvědčují i následující okolnosti. Jak již několikrát k okamžiku zahájení daňové kontroly judikoval Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2008 č. j. 5 Afs 78/2007-93): „[P]rotokol o zahájení kontroly

by bylo nepochybně možno považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm následovaly další úkony správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti a pokud by zejména již z protokolu samého byl seznatelný průběh skutečného jednání, jež mělo být v protokole zachyceno – tzn. i takové faktické úkony, které by bylo lze kvalifikovat jako skutečné fyzické zahájení kontroly - např. vyžádání nebo převzetí podkladů pro kontrolu.“ Daňová kontrola byla v daném případě vůči žalobci za zdaňovací období prosinec 2013 a prosinec 2014 zahájena nejenom formálně, ale i fakticky, a to v rozsahu veškerých skutečností pro správné zjištění a stanovení daně za tato zdaňovací období. Není pochyb o tom, že daňová kontrola byla zahájena formálně, a to protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 5. 2016. Co se týká faktického zahájení, krajský soud se neztotožňuje s tvrzením žalobce, že správce daně začal prověřovat skutečnosti rozhodné pro stanovení DPH za prosinec 2014 za zaniklé nemocnice až po podání dodatečných daňových přiznání ze dne 2. 1. 2017. Prohlášení žalobce, že správce daně při zahájení daňové kontroly požadoval po žalobci předložení dokladů pouze v rozsahu prosinec 2014 za žalobce před fúzí a prosinec 2013 za zaniklé nemocnice, nemá oporu ve správním spise. Jak plyne z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 5. 2016, správce daně kladl žalobci konkrétní otázky týkající se nejenom přijatých zdanitelných plnění uplatněných v dodatečných daňových přiznáních, ale rovněž v řádných daňových přiznáních za zdaňovací období prosinec 2013 a prosinec 2014. Z dotazu správce daně ale nijak nevyplývá, že by rozlišoval předložení dokumentů za prosinec 2014 od žalobce před fúzí a za prosinec 2013 od zaniklých nemocnic. Na otázku správce daně, na jakých principech byla uplatňována zdanitelná plnění v řádných přiznáních, žalobce odpověděl, že se písemně vyjádří *ke každé nemocnici zvlášť* (str. 6 protokolu). Ani z odpovědi žalobce tak nevyplývá rozlišení pro předložení dokumentů za období prosinec 2014 pouze za žalobce před fúzí a za prosinec 2013 pouze za zaniklé nemocnice. Dále se správce daně dotazoval na evidenci výkonů stážistů. I zde žalobce odpověděl obdobně, tedy že předloží vystavené faktury k vybraným stážím, *za každou nemocnici 5 stáží* (str. 7 protokolu). Správce daně rovněž požadoval předložení evidence pro daňové účely podle ust. § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty za jednotlivé měsíce roku 2013 a roku 2014 a výstupy z účetnictví, které byly podkladem pro sestavení daňového přiznání za kontrolovaná zdaňovací období a to *s členěním na jednotlivé nemocnice* (str. 7 protokolu). Správce daně zde sice určil rozsah pro předložení dokumentů, ale to rozsah časový, nikoli týkající se daňového subjektu, jak tvrdí žalobce. Pokud by se daňová kontrola za zdaňovací období prosinec 2014 měla vztahovat pouze na DPH za žalobce před fúzí, správce daně by nevyžadoval informace a neuskutečňoval faktické úkony za období prosinec 2014 ve vztahu ke všem nemocnicím, ale zaměřil by se pouze na žalobce před fúzí. Tvrzení žalobce tak ve světle výše uvedeného nemůže obstát. Navíc průběh jednání uvedený v protokolu ze dne 9. 5. 2016 žalobce ani nijak nespороval. To dokládá i záznam v uvedeném protokolu (str. 7), kdy žalobce neměl výhrady směřující k obsahu protokolu ani neučinil ve věci žádné návrhy.

36. Skutečnost, že i přes vyzvání správce daně, aby žalobce předložil požadované doklady týkající se evidence výkonu stážistů žalobce za celé období roku 2013 a 2014, tyto žalobce za rok 2013 předložil pouze za zaniklé nemocnice a za rok 2014 pouze za žalobce před fúzí, nemůže jít k tíži žalovaného. To by ve výsledku znamenalo, že si daňový subjekt bude určovat předmět daňové kontroly sám. To však jistě není smyslem právní úpravy daňové

kontroly. Dále argument žalobce, že by logikou žalovaného správce daně požadavkem na předložení dokladů za všechna měsíční období roku 2013 a 2014 zahájil kontrolu DPH nejen za zdaňovací období prosinec 2013 a prosinec 2014, ale za 24 zdaňovacích období od ledna 2013 do prosince 2014, je nedůvodný. Správce daně mohl zjišťovat veškeré skutečnosti, které by měly, byť širší, vztah a tudíž potenciální vypovídací hodnotu k předmětu, rozsahu a kontrolovanému období zahájené daňové kontroly. I pokud by požadavek správce daně šel nad rámec vymezené daňové kontroly, tedy pokud by bylo zřejmé, že z požadovaných dokladů nelze získat žádné (např. srovnávací) údaje relevantní ke kontrolovanému zdaňovacímu období, nemohla by tato okolnost být považována za důkaz o tom, že daňová kontrola nebyla ve vztahu k zaniklým nemocnicím za zdaňovací období prosinec 2014 zahájena, a to právě z toho důvodu, že vymezení daňové kontroly, a to jak časové, tak jejího rozsahu a předmětu, bylo zcela jednoznačné. Zásadní v nyní projednávané věci je posouzení otázky, zda zahájením daňové kontroly DPH v daném zdaňovacím období byla zahájena kontrola DPH rovněž za zaniklé nemocnice, nikoliv to, zda správce daně svým konkrétním krokem, požadoval skutečnosti z hlediska vymezení daňové kontroly irelevantní. Kontrolované zdaňovací období bylo jasně vymezeno na kalendářní měsíc prosinec roku 2013 a kalendářní měsíc prosinec roku 2014. K tomu soud jedním dechem dodává, že dle něj byl zcela srozumitelně vymezen i rozsah a předmět daňové kontroly, jak vyloženo shora.

37. Tvrzení žalobce, že v případě posuzování žalobce před fúzí a zaniklých nemocnic jako jednoho daňového subjektu by správce daně musel vydat pouze jeden dodatečný platební výměr, neboť daňový řád nezná institut částečného rozhodnutí, resp. platebního výměru, rovněž neobstojí. Daňový řád sice výslovně neuvádí možnost částečného rozhodnutí, ale to neznamená, že takové rozhodnutí není v intencích daňového řádu možné. Podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021 č. j. 9 Afs 160/2020-49: *„[D]aňový řád neznemožňuje ani částečné rozhodnutí o výši daňové povinnosti, neboť umožňuje opakovaně (dodatečně) vyměřit daň či odpočet nejen za celé zdaňovací období, ale i ve vztahu k jednotlivému uskutečněnému zdanitelnému plnění, tj. k jednomu obchodnímu případu.“* K této problematice se vyjádřil také Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 22. 2. 2019 sp. zn. II. ÚS 819/18, ve kterém uvedl, že: *„[A]čkoli tedy § 139 daňového řádu skutečně neuvádí možnost částečného rozhodnutí o výši daňové povinnosti, takové rozhodnutí není v intencích daňového řádu nemožné; právě naopak, je s ohledem na požadavky § 5 odst. 3 daňového řádu a zejména s ohledem na ústavně zakotvenou ochranu vlastnického práva jedinou ústavně konformní možností postupu správce daně.“*
38. Daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední. Jelikož s ohledem na výše uvedené byla dodatečná daňová přiznání nepřipustná, nemohlo na jejich základě dojít k doměření daně. Tento závěr nemůže být zpochybněn ani další žalobní námitkou poukazující na to, že v případě využití údajů uvedených v nepřipustném dodatečném přiznání se nejedná o doměření daně ex offio. Protože z důvodu nepřipustných podání nastala podmínka pro zastavení řízení podle ust. § 141 odst. 7 daňového řádu, je v tomto případě správce daně dále podle právní úpravy v odst. 6 zmíněného ustanovení povinen uvedené údaje v těchto nepřipustných podání použít v samotném vyměření či doměření daně. Přitom k nim má přistupovat, jako by šlo o tvrzení daňového subjektu. Jak vyplývá z jednotlivých zpráv o kontrole zaniklých nemocnic, správce daně

údaje uvedené v jednotlivých dodatečných daňových přiznáních za zdaňovací období prosinec 2014 zaniklých nemocnic zohlednil při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly a postupoval tak v souladu s ust. § 141 odst. 7 daňového řádu. K doměření daně tedy došlo na základě výsledků daňové kontroly dle ust. § 88 daňového řádu zahájené z moci úřední, nikoliv na základě podaných dodatečných daňových přiznání za prosinec 2014 za jednotlivé zaniklé nemocnice, která byla nepřípustná. Shora uvedený odkaz žalobce na komentář k daňovému řádu navíc nekoresponduje s nyní projednávaným případem. Pokud správce daně využije údaje uvedené v nepřípustném dodatečném přiznání a dojde-li z toho důvodu k navýšení daně, pak se sice nejedná o doměření daně ex offio, avšak jak odkazovaný komentář uvádí, tato situace dopadá na vyměření penále, což žalobce zcela opomenul. Vyměření penále není předmětem této žaloby a citovaný výňatek tak na daný případ nelze aplikovat.

39. S ohledem na shora uvedené krajský soud vyhodnotil žalobu jako nedůvodnou, a proto ji zamítl podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v ust. § 60 odst. 1, 7 s. ř. s., když žalobce nebyl v soudním řízení úspěšný a žalovanému jako správnímu orgánu nevznikly takové náklady soudního řízení, které by přesahovaly rozsah jeho běžné úřední činnosti (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS. Běžnou úřední činnost by přesahovaly zejména náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním, viz např. rozsudky NSS ze dne 8. 3. 2012, čj. 2 As 45/2012-11, ze dne 26. 10. 2011, čj. 7 As 101/2011-66, č. 2601/2012 Sb. NSS).

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 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.

Pardubice 15. prosince 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu