



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Sylvy Šiškeové a Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **Nemocnice Pardubického kraje, a. s.**, Kyjevská 44, Pardubice, zastoupené advokátem JUDr. Martinem Bohuslavem, Italská 2581/67, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2021, čj. 1201/21/5300-21441-702127, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 15. 12. 2021, čj. 52 Af 20/2021-51,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podstatou této věci je otázka, zda žalobkyni v kontextu fúze sloučením vznikl nárok na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu za zdaňovací období prosinec 2014. Pro posouzení existence nároku je klíčové, zda byla s ohledem na zahájení daňové kontroly přípustná dodatečná daňová přiznání, která žalobkyně podala.

[2] Na žalobkyni jako na nástupnickou společnost přešlo ke dni 31. 12. 2014 v důsledku fúze sloučením jmění zanikajících společností Chrudimská nemocnice, a. s., Svitavská nemocnice, a. s., Orlickoustecká nemocnice, a. s., a Litomyšlská nemocnice, a. s. (zaniklé nemocnice). Ke stejnému dni se zároveň změnila obchodní firma žalobkyně z Pardubická krajská nemocnice, a. s. (žalobkyně před fúzí), na Nemocnice Pardubického kraje, a. s. (žalobkyně po fúzi).

[3] Dne 30. 12. 2015 podala žalobkyně čtyři dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2013 za zaniklé nemocnice. Dne 31. 12. 2015 podala dodatečné

daňové přiznání za zdaňovací období prosinec 2014 za žalobkyni před fúzí. Následně dne 1. 2. 2016 podala druhé dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období prosinec 2014 za žalobkyni před fúzí.

[4] Dne 9. 5. 2016 zahájil správce daně daňovou kontrolu ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2013 a prosinec 2014. Rozsah takto zahájené daňové kontroly je mezi účastníky sporný.

[5] Dne 2. 1. 2017 podala žalobkyně čtyři dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období prosinec 2014 za zaniklé nemocnice. Správce daně dne 17. 1. 2017 čtyřmi rozhodnutími zahájená řízení zastavil. Dodatečná daňová přiznání totiž nebyla přípustná kvůli probíhající daňové kontrole.

[6] Ve třinácti dodatečných platebních výměrech ze dne 29. 3. 2019 správce daně zčásti uznal nadměrné odpočty DPH, které žalobkyně uplatnila. Dne 2. 5. 2019 podala žalobkyně správci daně podnět k předepsání této nesporné části nadměrného odpočtu a k předepsání úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu ve vztahu k této částce. Nesporná část nadměrného odpočtu byla žalobkyni vyplacena dne 18. 6. 2019.

[7] Správce daně vydal dne 17. 1. 2020 čtyři rozhodnutí, kterými zamítl námitky žalobkyně a úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu nepředepsal. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti těmto rozhodnutím.

[8] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Daňová kontrola byla dne 9. 5. 2016 zahájena i ve vztahu k zaniklým nemocnicím za prosinec 2014. Dodatečná daňová přiznání ze dne 31. 1. 2017 byla proto nepřipustná a žalobkyni nevznikl nárok na úrok. Daň byla doměřena z moci úřední.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (stěžovatelka) v kasační stížnosti namítá, že závěr, že daňová kontrola byla zahájena i ve vztahu k zaniklým nemocnicím, nemá oporu ve správním spise. Krajský soud také nesprávně posoudil, k jakému dni nastaly účinky fúze sloučením a zda je nutné posuzovat daňové povinnosti stěžovatelky před fúzí a zaniklých nemocnic samostatně.

[10] Podle stěžovatelky byla daňová kontrola za prosinec 2014 zahájena dne 9. 5. 2016 formálně i fakticky pouze ve vztahu k daňové povinnosti stěžovatelky před fúzí. Daňová povinnost za zaniklé nemocnice byla předmětem daňové kontroly pouze ve vztahu k prosinci 2013. Z protokolu o zahájení daňové kontroly je zřejmý záměr správce daně kontrolovat pouze DPH tvrzenou v dodatečných daňových přiznáních.

[11] Na tomto závěru nemění nic ani to, že správce daně podle protokolu prověřoval veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně za daná období. Před zápisem fúze do obchodního rejstříku se totiž jednalo o pět samostatných daňových povinností pěti daňových subjektů. Správce daně do podání dodatečných daňových přiznání ani fakticky nekontroloval daňové povinnosti zaniklých nemocnic za prosinec 2014.

pokračování

[12] Správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly spojil své dotazy s obsahem do té doby podaných dodatečných daňových přiznání. Stěžovatelka předložila doklady pouze za zaniklé nemocnice za prosinec 2013 a stěžovatelku před fúzí za prosinec 2014. Správce daně ji k předložení dalších dokladů nevyzýval. K takové výzvě přistoupil až po podání dodatečných daňových přiznání za zaniklé nemocnice za prosinec 2014.

[13] Nevznesla-li stěžovatelka ani správce daně žádné výhrady, svědčí to o tom, že oba považovali rozsah daňové kontroly za jasně vymezený ve shodě se stěžovatelčíným nynějším tvrzením. Daňová kontrola za prosinec 2014 byla na zaniklé nemocnice rozšířena v rozporu s daňovým řádem. Stěžovatelka se proti tomu nebránila, neboť nechtěla oddálit vrácení přeplatku.

[14] Krajský soud dále nesprávně spojil účinky fúze s rozhodným dnem uvedeným v projektu fúze sloučením. Stěžovatelka odkázala na odbornou literaturu, podle níž i po rozhodném dni podává daňová přiznání k DPH zanikající společnost, a to až do zápisu fúze do obchodního rejstříku. Krajský soud směšuje neexistenci zaniklých nemocnic v době zahájení daňové kontroly s nutností posuzovat daňové povinnosti zaniklých nemocnic v období před fúzí samostatně.

[15] Stěžovatelka dále uvádí, že pokud je například zahájena daňová kontrola u dědice, je nutno vymezit, zda je kontrolována daňová povinnost dědice, nebo daňová povinnost zůstavitele. Mezi stranami není sporné, zda bylo možné u stěžovatelky kontrolovat daňové povinnosti zaniklých nemocnic. Podle stěžovatelky se však zahájená daňová kontrola nevztahovala na zaniklé nemocnice za prosinec 2014.

[16] Podle vyjádření žalovaného zahájil správce daně formálně i fakticky dne 9. 5. 2016 u stěžovatelky daňovou kontrolu za prosinec 2013 a prosinec 2014 v plném rozsahu skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. To, že prvotním impulsem pro zahájení daňové kontroly byla dodatečná daňová přiznání za zaniklé nemocnice za prosinec 2013 a za stěžovatelku před fúzí za prosinec 2014, neznamena, že daňová kontrola byla zahájena pouze v rozsahu skutečností podle dodatečných daňových přiznání. To ostatně plyne i z otázek, které správce daně kladl během zahájení daňové kontroly.

[17] Důkazní břemeno tížilo stěžovatelku. Správce daně nemá určovat, jaké podklady daňový subjekt předloží. Stěžovatelka nenamítala, že byla daňová kontrola rozšířena nezákonně. Její vysvětlení považuje žalovaný za zvláštní.

[18] Podle žalovaného nelze uměle oddělovat stěžovatelku ve fázi před fúzí a po fúzi. Pokud od rozhodného dne účtovaly zaniklé nemocnice na účet stěžovatelky, nemohlo jít o samostatné subjekty, na které by správce daně při daňové kontrole musel nahlížet jednotlivě. Odkaz stěžovatelky na přechod daňové povinnosti u fyzických osob není ve vztahu k právníkům osobám přílehlavý. Žalovaný uzavřel, že dodatečná daňová přiznání ze dne 2. 1. 2017 byla nepřipustná, daň byla doměřena z moci úřední a nárok na úrok nevznikl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Klíčové je posoudit, zda správce daně zahájil dne 9. 5. 2016 daňovou kontrolu i ve vztahu k daňovým povinnostem zaniklých nemocnic za prosinec 2014. Podle stěžovatelky z daňového spisu neplyne závěr o zahájení daňové kontroly za prosinec 2014 u zaniklých nemocnic. Nesprávně byla posouzena otázka samostatnosti daňových povinností stěžovatelky před fúzí a zaniklých nemocnic. Krajský soud také nesprávně posoudil okamžik účinků fúze.

[21] První dvě z těchto námitek jsou od sebe do značné míry neoddělitelné. Bez správného právního závěru o míře samostatnosti posuzování daňových povinností zaniklých subjektů a původního subjektu nelze adekvátně vyložit protokol o zahájení daňové kontroly a další listiny z daňového spisu. NSS proto tyto námitky posoudí společně.

[22] Podle § 239 daňového řádu se pro účely tohoto zákona přechodem daňové povinnosti rozumí přechod práv a povinností daňového subjektu.

[23] Podle § 240 odst. 1 daňového řádu platí, 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.

[24] Jak uvádí odborná literatura [Dráb, O. § 239 Přechod daňové povinnosti. In: Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. II. díl (§ 125 až 266). Praha: Wolters Kluwer, 2011, zvýraznění doplněno], „přechodem daňové povinnosti daňový řád rozumí přechod práv a povinností daňového subjektu na jeho právního nástupce, tj. nastoupení právního nástupce do postavení jiného (zaniknuvšího) daňového subjektu. Daňová povinnost, která přešla na právního nástupce, se tedy v důsledku přechodu stává jeho vlastní daňovou povinností, právní nástupce tuto daňovou povinnost nepřiznává a nehradí za zaniknuvší daňový subjekt, ale sám za sebe [...]. Právy a povinnostmi přecházejícími na právního nástupce je třeba dle názoru autorů rozumět především povinnost daňového tvrzení, doložení tohoto tvrzení důkazními prostředky a úhradová povinnost k dani vyměřené na základě tohoto tvrzení. Na právního nástupce tedy nepřechází jednotlivé zdanitelné události (výnosy a náklady, uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění atp.), ale až výsledná daňová povinnost (daň)“.

[25] Samostatnost posuzování daňové povinnosti zaniklých subjektů a nástupnického subjektu je tedy třeba spatřovat pouze v rovině samostatného hmotněprávního posuzování zdanitelných událostí, které nastaly před okamžikem právního nástupnictví. Daňová povinnost jako taková, ať již v rovině povinnosti daň přiznat, tvrdit a prokázat rozhodné skutečnosti, zaplatit daň či plnit jiné procesní povinnosti při správě daní, včetně povinností souvisejících s daňovou kontrolou (zejm. § 86 daňového řádu), však okamžikem přechodu daňové povinnosti splývá s dosavadní daňovou povinností nástupnického subjektu.

[26] Také judikatura NSS dovodila, že je přípustné přiznat daň jediným daňovým přiznáním ve vztahu k nástupnickému subjektu před přeměnou i ve vztahu k zaniklému subjektu. Podle rozsudku ze dne 31. 8. 2020, čj. 9 Afs 114/2020-29, bod 14, „stěžovatelka navíc podala přiznání k odvodu v době, kdy už na ni ze zákona přešla daňová povinnost její

pokračování

zaniklé právní předchůdkyně, takže pouze ji samotnou tížily obě původně oddělené odvodové povinnosti“ (zvýraznění doplněno).

[27] Ze str. 4 protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 5. 2016 plyne, že předmětem daňové kontroly byla DPH za prosinec roku 2013 a prosinec roku 2014. Rozsah daňové kontroly byl stanoven jako „všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně za vymezená zdaňovací období“.

[28] Mezi účastníky není sporné, že ke dni 9. 5. 2016 byla stěžovatelka právní nástupkyní zaniklých nemocnic a že na ni přešla jejich daňová povinnost. V takovém případě však ke dni zahájení daňové kontroly zahrnovala stěžovatelčina daňová povinnost na DPH za prosinec 2014 nejen daňovou povinnost, která vznikla stěžovateli před fúzí, ale také daňové povinnosti zaniklých nemocnic, které na ni přešly. Podle NSS z formulace protokolu o zahájení daňové kontroly ve spojení s výše uvedeným právním posouzením plyne, že správce daně zamýšlel zahájit kontrolu veškerých stěžovatelčiných daňových povinností týkajících se DPH za vymezené měsíce. Pokud správce daně zahajuje kontrolu ve vztahu ke všem daňovým povinnostem daňového subjektu, je podle NSS nadbytečné, aby musel specifikovat, že veškerými daňovými povinnostmi se myslí jak ty původně vzniklé daňovému subjektu, tak ty, které se staly jeho vlastními dodatečně. Lze uzavřít, že daňová kontrola byla formálně zahájena i ve vztahu k zaniklým nemocnicím za prosinec 2014.

[29] NSS nepomíjí, že v protokolu o daňové kontrole správce daně opakovaně odkazuje na dodatečná daňová přiznání, která se zaniklých nemocnic v prosinci 2014 netýkala. Například v nadpisu – předmětu jednání – je uvedeno, že daňová kontrola je zahájena „na základě níže uvedených dodatečných daňových přiznání“ (str. 2), a v návaznosti na vymezení rozsahu daňové kontroly správce daně konstatuje, že daňovou kontrolu zahajuje „v souvislosti s podáním dodatečných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty“, a následně tato dodatečná daňová přiznání označuje (str. 4).

[30] NSS však přisvědčuje žalovanému, že nelze zaměňovat podnět, který správce daně k zahájení daňové kontroly vedl (zde to byla dodatečná daňová přiznání), s rozsahem daňové kontroly, který správce daně následně vymezí.

[31] Jak již NSS dříve konstatoval, stanovit rozsah daňové kontroly je plně v dispozici správce daně. Při úvaze o stanovení rozsahu a jeho změnách musí správce daně ctít základní zásady správy daní a v souladu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti volit rozsah daňové kontroly tak, aby co nejméně zatěžoval kontrolovaný daňový subjekt a současně určený rozsah daňové kontroly umožnil dosažení cíle správy daní. Na druhé straně by však správce daně měl provádět kontrolu v takovém rozsahu, aby daňový subjekt nebyl v budoucnu zbytečně zatěžován otvíráním dalších kontrol, které by prověřovaly skutečnosti předchozími kontrolami neproěřované (rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2019, čj. 1 Afs 148/2019-59, bod 34). S těmito východisky není v rozporu zahájení daňové kontroly v rozsahu, který přesahuje rámec v danou chvíli podaných dodatečných daňových přiznání.

[32] NSS dále posoudil, zda byla daňová kontrola ve vztahu k zaniklým nemocnicím za prosinec 2014 zahájena i fakticky (rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2008, čj. 5 Afs 78/2007-88).

[33] Jak plyne z protokolu o zahájení daňové kontroly, již první dotaz správce daně přesahoval rámec dodatečných daňových přiznání, která byla impulsem k zahájení daňové kontroly. Správce daně se v něm totiž dotazoval i na zdanitelná plnění uplatněná v řádných daňových přiznáních za roky 2013 a 2014. I z dalších otázek plyne, že se správce daně zajímal i o DPH ve vztahu k zaniklým nemocnicím za rok 2014. Např. na str. 7 protokolu požaduje správce daně předložit „*záznamní evidenci vedenou dle § 100 zákona o DPH za jednotlivé měsíce roku 2013 a 2014, s členěním na jednotlivé nemocnice*“ či žádá stěžovatelku „*o sdělení používaných číselných řad v účetnictví dle jednotlivých nemocnic za období roků 2013 a 2014*“.

[34] Pokud by bylo úmyslem správce daně kontrolovat pouze stěžovatelku před fúzí za prosinec 2014 a zaniklé nemocnice za prosinec 2013, jak tvrdí stěžovatelka, pak se použité formulace jeví jako zvláštní či nadbytečné, jak uvedl krajský soud v bodě 36 rozsudku.

[35] Stěžovatelka dále namítá, že k prokázání skutečností vztahujících se k DPH u zaniklých nemocnic za prosinec 2017 byla vyzvána až rok a půl po podání údajně nepřipustných dodatečných daňových přiznání a že takový postup svědčí o záměru správce daně provádět daňovou kontrolu pouze v rozsahu původních dodatečných daňových přiznání. S tímto hodnocením NSS nesouhlasí. Ostatně stěžovatelka v kasační stížnosti přiznává, že rozsah předložených dokumentů předmět daňové kontroly neurčuje. I v tomto směru se NSS ztotožňuje s hodnocením krajského soudu (bod 36 jeho rozsudku). Za situace, kdy byl formálně rozsah daňové kontroly zřetelně vymezen a byly činěny i faktické kroky k prověřování daňových povinností zaniklých nemocnic za prosinec 2014, nepovažuje NSS za přiléhavé dovozovat rozsah daňové kontroly odlišně pouze na základě časového rozložení výzev správce daně či míry součinnosti poskytnuté daňovým subjektem.

[36] Poslední kasační námitka se týká toho, že krajský soud v bodě 34 svého rozsudku spojuje účinky fúze s rozhodným dnem podle projektu fúze sloučením (1. 7. 2014), a nikoli se dnem zápisu této skutečnosti do obchodního rejstříku (31. 12. 2014). NSS uvádí, že tato okolnost není pro rozhodnutí nynější věci podstatná. Klíčové je pouze to, že stěžovatelka byla ke dni zahájení daňové kontroly (9. 5. 2016) právní nástupkyní zaniklých nemocnic. Jinými slovy jde o to, zda daňová povinnost původně vzniklá zaniklým nemocnicím byla v den zahájení daňové kontroly vlastní daňovou povinností stěžovatelky, a tudíž bylo možné u stěžovatelky zahájit její kontrolu. Konkrétní den, kdy nastal přechod daňové povinnosti, není pro posouzení této věci stěžejní. Oba zmiňované dny totiž předchází zahájení daňové kontroly.

[37] Pouze pro úplnost NSS dodává, že věcně by byl tento stěžovatelčin názor správný a její citace z odborné literatury (Skálová, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 3. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019) je přiléhavá. Oproti zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který skutečně s rozhodným dnem přeměny operuje [srov. např. jeho § 38mb písm. d)], zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, váže změny v daňových povinnostech při přeměnách právnických osob až na den zápisu do obchodního rejstříku, nikoli na rozhodný den (např. § 6b tohoto zákona).

[38] Nositelem daňové povinnosti na DPH v prosinci 2014 tedy byly stále zaniklé nemocnice. Jelikož však k 31. 12. 2014 přešla daňová povinnost zaniklých nemocnic

pokračování

na stěžovatelku a stala se její vlastní daňovou povinností, nemá tato dílčí nepřesnost vliv na celkovou správnost závěru krajského soudu.

[39] NSS shrnuje, že dne 9. 5. 2016 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola i ve vztahu k daňovým povinnostem, které původně vznikly zaniklým nemocnicím za prosinec 2014. Stěžovatelčina dodatečná daňová přiznání ze dne 2. 1. 2017 tak byla nepřípustná podle § 141 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Stěžovatelce proto nenáleží ani požadovaný úrok.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] NSS tedy zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.). Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. prosince 2023

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu