



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Sylvy Šiškeové a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **LERAM s. r. o.**, se sídlem Pátevní 1216/7, Brno, zast. Mgr. Bc. Martinem Kotrbáčkem, advokátem se sídlem Koblížná 47/19, Brno, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2022, č. j. 36763/22/7100-40110-807689, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2023, č. j. 55 Af 9/2022-41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Tato věc se týká podání daňového přiznání v rozporu s § 21a písm. c) a § 38ma odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jde též o to, zda podání daňového přiznání za kalendářní rok 2018 přerušilo běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] Žalobkyně podala dne 4. 7. 2019 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2018. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) na jeho základě vyměřil daň platebním výměrem ze dne 11. 7. 2019. V rámci daňové kontroly zahájené dne 1. 6. 2020 bylo zjištěno, že ke dni 1. 9. 2018 došlo k rozdělení žalobkyně formou odštěpení sloučením podle zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. Správce daně proto podal podnět k nařízení

přezkoumání platebního výměru z důvodu chybného vyměření daně za zdaňovací období od 1. 1. do 31. 12. 2018. Odvolací finanční ředitelství dne 15. 3. 2022 rozhodlo o nařízení přezkoumání platebního výměru. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Brně, který žalobu zamítl. Soud poukázal na to, že žalobkyně v rozporu se zákonem neoznámila správci daně, že u ní dojde k přeměně rozdělení. S ohledem na přeměnu byla žalobkyně povinna podat dvě daňová přiznání, a to (vzhledem k tomu, že rozhodným dnem byl den 1. 9. 2018) za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 8. 2018 a za zdaňovací období od 1. 9. 2018 do 31. 12. 2018. Zdaňovací období kalendářního roku 2018 tedy v případě žalobkyně vzhledem k její přeměně neexistuje.

[4] Podle krajského soudu bylo daňové přiznání ze dne 4. 7. 2019 způsobilé přerušit lhůtu pro stanovení daně za obě zdaňovací období. Je nerozhodné, zda žalobkyně svá skutková tvrzení správci daně předložila v jednom, či dvou daňových přiznáních. Z obsahu daňového přiznání je zřejmé, že žalobkyně mínila správci daně poskytnout podklad ke stanovení daně za časové období roku 2018. Otázka nezákonnosti daňové kontroly nebo výzvy správce daně ze dne 29. 6. 2022 není pro posouzení věci rozhodná. Platební výměr ze dne 11. 7. 2019 není ani nicotný.

[5] Krajský soud uzavřel, že byly splněny podmínky ve smyslu § 121 odst. 1 daňového řádu pro nařízení přezkoumání platebního výměru, který byl vydán v rozporu se zákonem. Současně byla splněna časová podmínka podle § 122 odst. 3 písm. c) daňového řádu, neboť rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí bylo vydáno ve lhůtě pro stanovení daně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítla, že výklad krajského soudu, podle něhož je daňové přiznání za neexistující účetní období řádným daňovým tvrzením vyvolávajícím veškeré účinky, je extrémní a pro správu daní potenciálně nebezpečný. Krajský soud dále uvedl, že daňové přiznání je prostředek pro správné zjištění a stanovení daně a že není rozhodné, zda je podáno v jednom, či dvou formulářích. Neexistence účetního období kalendářního roku 2018 je ale v tomto případě nesporná.

[7] Stěžovatelka upozornila na možnou nesprávnost závěru, že v daňovém přiznání sdělila správci daně skutečnosti rozhodné pro vyměření daně z příjmů právnických osob vztahující se k celému účetnímu období roku 2018. Tato skutečnost totiž záleží na řadě okolností. Přeměna obchodní korporace má významný dopad do obsahu daňového přiznání. Přepjatý formalismus, proti němuž argumentuje krajský soud, plyne ze zákona. Závěry krajského soudu jdou proti znění, smyslu a účelu zákona. Krajský soud sice uvádí, že období, za které stěžovatelka podala daňové přiznání, neexistuje, následně však označuje takové daňové tvrzení za řádné a účelově z něj vyvozuje pro stěžovatelku negativní důsledky. Akceptace závěrů krajského soudu může vést k tomu, že daňové subjekty budou ignorovat zákonnou úpravu související s dopady přeměny do daňové problematiky. Stěžovatelka dodala, že správce daně dne 6. 9. 2022 zrušil platební výměr ze dne 11. 7. 2019, což má vliv na zákonnost či nicotnost sporného daňového přiznání.

pokračování

[8] Stěžovatelka také odůvodňuje, proč se měl krajský soud zabývat výzvou správce daně ze dne 29. 6. 2022. Závěrem podotýká, že není rozhodné, či zavinění zapříčinilo vznik této situace. Stěžovatelka si je vědoma svého pochybení, ale trvá na (spolu)zavinění správce daně.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se správními rozhodnutími i s rozsudkem krajského soudu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[11] Podle § 1 odst. 3 daňového řádu *základem pro správné zjištění a stanovení daně je tvrzení daňového subjektu*. V souladu s § 135 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt *povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně*.

[12] Podle § 21a zákona o daních z příjmů je zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob *a) kalendářní rok, b) hospodářský rok, c) období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo d) účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců*.

[13] Podle § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je poplatník *povinen daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob podat také za období předcházející rozhodnému dni fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku*.

[14] V roce 2018 došlo k rozdělení stěžovatelky odštěpením sloučením s nástupnickou obchodní korporací LERAM development s.r.o. Rozhodným dnem rozdělení byl den 1. 9. 2018. První právní otázkou, kterou se Nejvyšší správní soud (NSS) zabýval, je stanovení zdaňovacího období v roce 2018, v němž došlo k rozdělení stěžovatelky.

[15] Není sporu o tom, že stěžovatelka podala dne 4. 7. 2019 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a jako zdaňovací období určila kalendářní rok 2018, tedy období od 1. 1. do 31. 12. 2018. Takové vymezení zdaňovacího období však nebylo správné. Jak již vyložil krajský soud, v důsledku rozdělení stěžovatelky na ni nemohlo být aplikováno zdaňovací období kalendářního roku 2018 ve smyslu § 21a písm. a) zákona o daních z příjmů. Na stěžovatelku totiž dopadalo zdaňovací období podle § 21a písm. c) téhož zákona vztahující se na situace, kdy v průběhu kalendářního roku dojde k fúzi nebo rozdělení obchodní korporace.

[16] Rozhodným dnem ve smyslu § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů byl den 1. 9. 2018. Stěžovatelka tedy měla správně podat dvě daňová přiznání, první za období od 1. 1. do 31. 8. 2018 a druhé za období od 1. 9. do 31. 12. 2018. Tato povinnost plyne z § 38ma odst. 1 písm. a) ve spojení s § 21a zákona o daních z příjmů a z § 3 zákona

č. 563/1991 Sb., o účetnictví. NSS souhlasí s krajským soudem, že s ohledem na rozdělení stěžovatelky ke dni 1. 9. 2018 je zdaňovací období kalendářního roku 2018 ve vztahu ke stěžovatelce neexistující.

[17] Správce daně tedy vydal platební výměr ze dne 11. 7. 2019 na základě daňového přiznání podaného za neexistující zdaňovací období. Daňový řád v těchto situacích umožňuje nařídít přezkoumání rozhodnutí (zde platebního výměru). Přezkoumání rozhodnutí podle § 121 daňového řádu nařídí instancně vyšší správce daně, dojde-li po předběžném posouzení věci k závěru, že bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. V souladu s § 122 odst. 3 písm. a) daňového řádu lze přezkoumání nařídít, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně.

[18] Lhůta pro stanovení daně činí podle § 148 odst. 1 daňového řádu tři roky. Počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu po zahájení daňové kontroly, podání řádného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Podle odst. 2 písm. c) téhož ustanovení se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o rok, pokud v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku.

[19] V souladu s § 38ma odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů byla stěžovatelka povinna podat daňové přiznání za období od 1. 1. 2018 do 31. 8. 2018 nejpozději do dne 31. 12. 2018, a za období od 1. 9. do 31. 12. 2018 v souladu s § 21a písm. c) a § 38m odst. 2 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 136 odst. 1 daňového řádu nejpozději do dne 31. 3. 2019.

[20] Stěžovatelka podala daňové přiznání za kalendářní rok 2018 dne 4. 7. 2019. Tím byl přerušen běh lhůty pro stanovení daně a začala běžet nová tříletá lhůta podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Lhůta pro stanovení daně tak nemohla uplynout dříve než dne 5. 7. 2022. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, které nařídilo přezkoumání platebního výměru, bylo stěžovatelce oznámeno dne 16. 3. 2022. Jelikož bylo řízení o dozorčím prostředku zahájeno v posledních dvanácti měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně, lhůta pro stanovení daně se v souladu s § 148 odst. 2 písm. c) daňového řádu prodloužila o rok. Nemohla tedy uplynout dříve než dne 5. 7. 2023.

[21] Stěžovatelka v žalobě namítla, že lhůta pro stanovení daně nemohla být takto prodloužena, neboť nebyl splněn zákonný předpoklad spočívající v podání řádného daňového tvrzení (což byla rozhodná skutečnost, jež podle daňových orgánů prodloužila lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu).

[22] Krajský soud se proto zabýval otázkou, zda daňové přiznání, které stěžovatelka podala dne 4. 7. 2019, přerušilo běh lhůt pro stanovení daně za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 8. 2018 a od 1. 9. 2018 do 31. 12. 2018. Dospěl ke kladnému závěru, s nímž se ztotožnil i NSS.

pokračování

[23] Stěžovatelka podala dne 4. 7. 2019 daňové přiznání za kalendářní rok 2018. Uvedla v něm skutečnosti rozhodné pro vyměření daně z příjmů právnických osob za celé toto období. Podle krajského soudu by bylo přepjatým formalismem, pokud by správce daně neměl možnost přezkoumat stěžovatelčina skutková tvrzení pouze proto, že v záhlaví nesprávně vymezila zdaňovací období, resp. že měla daňové formuláře podat dva. Daňové přiznání ze dne 4. 7. 2019 nebylo podle krajského soudu zatíženo vadou ve smyslu § 74 daňového řádu.

[24] Stěžovatelka s tímto závěrem nesouhlasí, neboť má za to, že přeměna obchodní korporace má významný dopad do obsahu daňového přiznání. Podle NSS nebyl dopad stěžovatelčiny přeměny do skutečností rozhodných pro stanovení daně zpochybněn. Rozhodným datem přeměny byl nicméně den 1. 9. 2018. Daňové přiznání bylo podáno dne 4. 7. 2019, a to ke dni 31. 12. 2018, ač měla být podána dvě daňová přiznání tak, jak NSS vymezil v bodě [19] tohoto rozsudku. V řízení navíc nevyšlo najevo, že by se údaje v tomto daňovém přiznání neměly vztahovat k období roku 2018.

[25] Stěžovatelka má pravdu, že zákon stanoví, jak mají být podána daňová přiznání v případě uskutečnění přeměny obchodní korporace. Mýlí se však, pokud tvrdí, že výklad krajského soudu je v rozporu s touto úpravou a založen na libovůli jdoucí proti smyslu a účelu zákona. Krajský soud neoznačil stěžovatelčino daňové přiznání ze dne 4. 7. 2019 za řádné a správné. Pouze konstatoval, že podle jeho obsahu lze usoudit, že stěžovatelka zamýšlela podat řádné daňové přiznání za kalendářní rok 2018, a dovodil, že podané daňové přiznání je způsobilé vyvolat účinky ve smyslu § 148 daňového řádu pro obě zdaňovací období, za která mělo být podáno (a vinou stěžovatelky se tak nestalo). Proti účelu a smyslu zákona by bylo, pokud by krajský soud přisvědčil stěžovatelce a rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí by zrušil. Připustil by tak možnost rezignace daňového subjektu na plnění zákonných povinností bez hrozby následného přezkumu v případě, že správce daně neodhalí nezákonnost dostatečně rychle.

[26] Stěžovatelka sice trvá na formalistickém dodržování zákona, současně se však brání proti nařízení přezkoumání platebního výměru vydaného v důsledku nesprávně podaného daňového přiznání. Je pravdou, že z veřejně dostupných údajů v obchodním rejstříku mohl správce daně stěžovatelčino pochybení odhalit dříve. Nelze však pominout, že především pochybila stěžovatelka tím, že v souladu s § 23d odst. 1 zákona o daních z příjmů neoznámila přeměnu správci daně. Jakmile správce daně tuto okolnost zjistil, podal podnět k nařízení přezkoumání platebního výměru, o němž měl za to, že je v důsledku nesprávného určení zdaňovacího období nezákonný.

[27] Ani stěžovatelčina argumentace směřující proti tomu, že se krajský soud nezabýval výzvou správce daně ze dne 29. 6. 2022, či argumentace týkající se zrušení platebního výměru dne 6. 9. 2022 není namístě. V tomto řízení soud přezkoumává pouze zákonnost rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru. Úkony, které správce daně následně učinil, stojí mimo předmět tohoto řízení. Navíc soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)]. NSS také dodává, že pro nařízení přezkoumání rozhodnutí není podstatné, zda příčina nezákonnosti byla na straně daňového subjektu či daňových orgánů.

[28] NSS tedy souhlasí s krajským soudem, že by za této procesní situace bylo přepjatě formalistické, pokud by žalovaný neumožnil správci daně přezkoumání platebního výměru. Odůvodnění rozsudku krajského soudu je logicky vystavěné a přesvědčivé. Výklad, který krajský soud zvolil, zohledňuje smysl správy daní. NSS na tento rozsudek v podrobnostech odkazuje.

[29] NSS ve shodě s krajským soudem uzavírá, že byly splněny zákonné podmínky pro nařízení přezkoumání platebního výměru podle § 121 odst. 1 daňového řádu, neboť platební výměr byl vydán za nesprávné zdaňovací období. Stěžovatelčino daňové tvrzení ze dne 4. 7. 2019, které bylo podle obsahu zamýšlené jako řádné daňové tvrzení za zdaňovací období kalendářního roku 2018, přerušilo lhůtu pro stanovení daně. Proto je splněna i časová podmínka pro nařízení přezkoumání platebního výměru ve smyslu § 122 odst. 3 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] NSS ze shora uvedených důvodů zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé zákona s. ř. s.

[31] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 20. února 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu