

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **REKO, a. s.,** se sídlem tř. Kpt. Jaroše 26, Brno, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Hrouzkem, advokátem se sídlem Jana Uhra 13, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 8. 2010, č. j. 30 Ca 40/2009 - 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl stěžovatelovu žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 1. 2009. č. j. 89/09-1200-702690.

[2] Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti platebnímu výměru na úrok z prodlení Finančního úřadu Brno I ze dne 18. 3. 2008, č. j. 80608/08/288915/9250, vystavenému na úhradu daňových povinností na dani z příjmů právnických osob za období od 1. 9. 2007 do 31. 12. 2007, ve výši 53 315 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s."), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, vady správního řízení a nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu.

[4] Podstata nesouhlasu stěžovatele s napadeným rozsudkem krajského soudu i jemu předcházejícím rozhodnutím žalovaného spočívá v tom, že byly extenzivně vyloženy dotčené právní normy ve prospěch státu. Stěžovatel údajně plnil včas a ve stanovené výši své zálohy na daň a úrok z prodlení byl proto stanoven v důsledku libovůle správního orgánu. Stěžovatel trvá na tom, že podle ustanovení § 67 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád") může být záloha na daň stanovena buď zákonem, anebo rozhodnutím správce daně. V daném případě byla záloha na daň stanovena rozhodnutím Finančního úřadu Brno I ze dne 5. 9. 2007, č. j. 243090/07/288915/9250.

[5] Stěžovatel přitom pokládá za nezákonné, podmíní-li správní orgán platnost svého rozhodnutí rozvazovací podmínkou, jež představuje soukromoprávní akt stěžovatele (schválení rozdělení stěžovatele). Správní rozhodnutí je totiž nadřízené jakémukoli soukromoprávnímu úkonu. Argumentaci soudu, že stěžovatel měl předvídat jednání akcionářů, je nesprávná, jelikož nebylo možno předvídat jednání akcionářů na valné hromadě.

[6] Stěžovatel dále brojí proti tomu, že správce daně nezrušil citované rozhodnutí ze dne 5. 9. 2007, čímž by teprve stěžovatele upozornil na to, že se již záloha nebude platit podle tohoto rozhodnutí, nýbrž podle ustanovení § 38a a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[7] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že soud vůbec neodůvodnil svůj právní názor.

[8] Proto stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že správci daně sice je ustanovením § 67 odst. 2 písm. b) daňového řádu dána možnost rozhodnutím stanovit povinnost placení záloh na daň jinak, než ve lhůtách a výši stanovené zákonem, nicméně správce daně nemůže svým rozhodnutím stanovit a měnit samotné zdaňovací období, neboť toto plyne přímo ze zákona. Právě proto příjemce rozhodnutí upozorňuje na to, že se při stanovení výše a periodicity placení záloh v novém zdaňovacím období postupuje podle ustanovení § 38a zákona o daních z příjmů.

[10] Stěžovatelem citované rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 5. 9. 2007 je proto co do trvání právních účinků omezené, přičemž toto omezení bylo dáno rozvazovací podmínkou změny účetního období a s ní související změna zdaňovacího období. Omezení účinků tohoto rozhodnutí proto nebylo vázáno na soukromoprávní úkon stěžovatele, nýbrž na změny zdaňovacího období.

[11] K tvrzení, že stěžovatel nemohl předvídat jednání svých akcionářů, žalovaný uvádí, že není možno odlišovat jednání právnické osoby a jejího vrcholného orgánu, jako by se

jednalo o dva samostatné subjekty. Navíc, o schválení rozdělení společnosti odštěpením se založením nové nástupnické společnosti REKO IP, a. s. rozhodoval jediný akcionář Jiří Studený, který byl i předsedou představenstva.

[12] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

IV. Replika stěžovatele

[13] Stěžovatel oponuje názoru žalovaného, že valná hromada, statutární orgán a akcionář jsou jedno a totéž. Připouští, že má jediného akcionáře, který je současně předsedou představenstva, avšak tato skutečnost prý nemůže odůvodnit snadnost a předvídatelnost jeho rozhodování.

V. Argumentace soudu

[14] Nejvyšší správní soud poté, co zjistil, že kasační stížnost je přípustná a jsou splněny všechny podmínky řízení, přezkoumal v jejím rozsahu napadený rozsudek krajského soudu a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[15] Jak již je uvedeno výše, stěžovatel označil kasační důvody, zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V nyní projednávané věci se nicméně uplatněné námitky obsahově natolik prolínají, že je účelné se jimi zabývat souhrnně.

[16] Ještě předtím se však zdejší soud musel vypořádat s námitkou, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, jelikož z povahy věci pouze u rozhodnutí přezkoumatelného je možno hodnotit správnost učiněných právních závěrů.

[17] K otázce nepřezkoumatelnosti se zdejší soud vyjádřil již mnohokrát; za pilotní je v tomto ohledu možno považovat rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2005 (č. 689/2005 Sb. NSS), podle něhož „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.*“

[18] V nyní projednávaném případě stěžovatel tvrdí, že krajský soud vlastní argumentaci shrnul do jediného odstavce a svoje rozhodnutí odůvodnil nesprávným právním názorem. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud ve vlastní části odůvodnění napadeného rozsudku nejprve konstatoval, které skutečnosti byly mezi účastníky řízení nesporné (rozdělení stěžovatele odštěpením, vymezení zdaňovacího období v důsledku tohoto rozštěpení) a naopak které se ukázaly býti spornými (postup při hrazení záloh na daň podle rozhodnutí správce daně anebo dle ustanovení § 38a zákona o daních z příjmů). Dále krajský soud poukázal na obsah citovaného rozhodnutí správce daně ze dne 5. 9. 2007, v němž byl stěžovatel poučen o tom, že dojde-li před uplynutím stanovených lhůt splatnosti záloh ke změně účetního období a s ní související změně zdaňovacího období, zálohy stanovené tímto rozhodnutím, jejichž splatnost spadá do nového zdaňovacího období, se ruší. Při stanovení výše a periodicity placení záloh v novém zdaňovacím období

se postupuje dle § 38a zákona o daních z příjmů. Tuto situaci pak krajský soud vyhodnotil tak, že naplněním podmínky zakotvené v rozhodnutí správce daně došlo ke změně účetního a zdaňovacího období, přičemž nebylo rozhodné, zda tato změna byla podmíněna soukromoprávním úkonem.

[19] Takto pojaté odůvodnění, byť zdejší soud nezastírá, že je považuje za velmi stručné a zasluhující podrobnější argumentace, není nepřezkoumatelné ve smyslu citované judikatury. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud především s ohledem na obsah stěžovatelovy rovněž velmi argumentačně skoupé žaloby, kdy ani sám stěžovatel v nyní projednávané kasační stížnosti neuvádí žádný bod, který by krajský soud opominul vypořádat. Pokud pak stěžovatel tvrdí, že krajský soud svoje rozhodnutí odůvodnil nesprávným právním názorem, nejedná se již o otázku přezkoumatelnosti, nýbrž správnosti právního posouzení, což spadá pod důvod kasační stížnosti obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Námitka stěžovatele ohledně nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu proto není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud ve svých dalších úvahách vyšel z toho, že shora popsané skutkové okolnosti věci stěžovatel nezpochybnil. Ostatně již v žalobě uvedl, že k předmětnému odštěpení došlo dne 1. 9. 2007 rozhodnutím jediného akcionáře a nová společnost REKO IP, a. s. vznikla zápisem do obchodního rejstříku s účinky ke dni 19. 12. 2007.

[21] Spornou právní otázkou se v projednávané věci jeví posouzení, na základě čeho měl stěžovatel platit zálohy na daň. Podle ustanovení § 67 odst. 2 daňového řádu totiž platí, že „*poplatník platí stanovené zálohy na daň a) v případech určených tímto nebo zvláštním zákonem ve lhůtách a výši tam stanovených, b) na základě rozhodnutí správce daně.*“ Stěžovatel má tedy nepochybně pravdu v tom, že záloha na daň může být rovnocenně stanovena zákonem i rozhodnutím správce daně. Není sporu ani o tom, že v projednávané věci se jednalo o druhý popsaný případ, tj. stěžovatel platil zálohy na daň na základě citovaného rozhodnutí správce daně. Nicméně i stěžovatel připouští, že v tomto rozhodnutí správce daně bylo výslovně uvedeno, že dojde-li před uplynutím stanovených lhůt splatnosti záloh ke změně účetního období a s ním související změně zdaňovacího období, zálohy stanovené tímto rozhodnutím, jejichž splatnost spadá do nového zdaňovacího období, se ruší.

[22] Podle ustanovení § 17a písm. c) zákona o daních z příjmů je zdaňovacím obdobím „*období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku*.“ Jestliže v daném případě došlo k rozdělení společnosti odštěpením dne 1. 9. 2007, dospěly finanční orgány i krajský soud ke správnému závěru, že zdaňovací období trvalo od 1. 9. 2007 do 31. 12. 2007.

[23] Podle ustanovení § 38m odst. 3 písm. a) cit. zákona současně platí, že daňové přiznání se podává „*nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den rozhodnutí valné hromady nebo společníků anebo členské schůze družstva o fúzi nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva, není-li rozhodný den fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení společnosti nebo družstva prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku*“. V daném případě byl proto stěžovatel povinen podat do 31. 12. 2007 daňové přiznání za období od 1. 1. – 31. 8. 2007. Jinak řečeno,

rozdělením stěžovatele došlo ve smyslu ustanovení § 17a písm. c) zákona o daních z příjmů, tj. *ex lege*, ke změně zdaňovacího období, a to na období předcházející rozdělení společnosti (od 1. 1. – 31. 8. 2007) a období následující (1. 9. – 31. 12. 2007). K této změně tedy došlo nikoliv soukromoprávním úkonem, který by byl takto nadřazen veřejnoprávnímu rozhodnutí, nýbrž na základě zákona a způsobem, který toto veřejnoprávní rozhodnutí výslovně předpokládalo. Stěžovatelova argumentace ohledně dichotomie soukromoprávního a veřejnoprávního úkonu je tedy nepřípadná.

[24] Finanční orgány i krajský soud proto správně konstatovaly, že od 1. 9. 2007 započalo běžet zdaňovací období a stěžovatel byl povinen za ně platit zálohy podle ustanovení § 38a zákona o daních z příjmů. Protože tuto povinnost nesplnil, byl mu vyměřen úrok z prodlení.

[25] Stěžovateli nelze přisvědčit ani potud, když argumentuje libovůlí finančních orgánů. Jak totiž plyne z obsahu spisu, správce daně při vydání rozhodnutí o stanovení záloh na daň z příjmů právnických osob dne 5. 9. 2007 o rozdělení stěžovatele odštěpením nemohl vědět, jelikož tuto informaci mu stěžovatel sdělil teprve dne 7. 11. 2007. Jeho postup byl proto souladný se zákonem a vůči stěžovateli nebyl ani překvapivý, protože v citovaném rozhodnutí byl výslovně poučen o skutečnosti, že změnou účetního období a s ní související změnou zdaňovacího období se zálohy stanovené tímto rozhodnutím ruší. Současně byl stěžovatel informován, že v takovémto případě se bude při stanovení výše a periodicity placení záloh v novém zdaňovacím období postupovat podle § 38a zákona o daních z příjmů.

[26] Ze velmi účelovou považuje zdejší soud argumentaci stěžovatele ohledně popisované chronologie rozdělení společnosti. Jestliže totiž tvrdí, že vůbec nebylo zřejmé, zda akcionáři schválí projekt rozdělení, není tato argumentace přesvědčivá s ohledem na fakt, že se jedná o akcionáře jediného, který je současně předsedou představenstva, což ostatně přiznává i samotný stěžovatel. Není přitom úkolem soudu nyní řešit případy jiné, kdy by k této – slovy stěžovatele – trojjedinosti nedocházelo.

[27] Konečně k námitce, že je třeba odlišovat rozhodnutí stěžovatele (tj. akciové společnosti) od rozhodnutí valné hromady akcionářů, je nutno uvést, že obchodní společnost představuje právnickou osobu, za kterou jednají její orgány, a to v rámci jejich kompetencí vymezených zákonnou úpravou a vnitřními řády. Orgány právnické osoby tedy nejsou ničím jiným než jejími součástmi a nejsou způsobilé jednat samy za sebe, jelikož nedisponují způsobilostí k právním úkonům.

[28] Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

[29] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 31. ledna 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu