

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **G&C PACIFIC NIUE LIMITED**, se sídlem Dalton House, Windsor Avenue 60, SW19 RR London, jednající JUDr. Kateřinou Tomkovou, prokuristkou, bytem Biskoupky 33, Ivančice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 5. 2011, č. j. 11 Af 36/2010 – 54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně G&C PACIFIC NIUE LIMITED domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 5. 2011, č. j. 11 Af 36/2010 – 54, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 24. 5. 2011, č. j. 11 Af 36/2010 – 54, zamítl jako nedůvodnou žalobu společnosti G&C PACIFIC NIUE LIMITED, kterou se žalobkyně domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „žalovaný“) ze dne 22. 4. 2010, č. j. 5254/10-130-102716, jímž bylo zamítnuto odvolání právního předchůdce žalobkyně - G&C Pacific, a.s. (dále jen „právní předchůdce“), proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu - Jižní město ze dne 22. 4. 2009, č. j. 83214/09/011512104412 (dále také „platební výměr“), kterým byla za zdaňovací období říjen 2006 stanovena

právnímu předchůdci žalobkyně daň z přidané hodnoty, vlastní daňová povinnost, ve výši 2 376 116 Kč, namísto přiznané částky ve výši 7264 Kč.

Městský soud nepřisvědčil názoru žalobkyně, že by žalobou napadené rozhodnutí bylo neúčinné či nicotné z důvodu nepříslušnosti správce daně a žalovaného k jeho vydání, ani námitce, že by byla nezákonná výzva Finančního úřadu Brno II. ze dne 15. 12. 2006, kterým bylo u žalobkyně zahájeno vytýkací řízení. Není správný názor žalobkyně, že přeshraniční fúzí došlo - ke dni účinnosti výmazu právního předchůdce z obchodního rejstříku - ke změně místní příslušnosti správce daně, resp. k zániku místní příslušnosti správce daně k vedení daňového řízení se žalobkyní (v důsledku čehož nebyl místně příslušný též žalovaný). Pro posouzení otázky místní příslušnosti správce daně, resp. žalovaného je rozhodující jednak dikce ustanovení § 48 odst. 3 a § 57 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“ nebo ZSDP“) ve spojení s ustanovením § 50 odst. 1 téhož zákona a jednak skutečnost, že předmětem daňového řízení je daňová povinnost právního předchůdce žalobkyně, která vznikla na území České republiky před provedenou přeshraniční fúzí. Právní předchůdce podal přiznání k dani z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za období říjen 2006 dne 27. 11. 2006, což ostatně tvrdí i sama žalobkyně, když uvádí, že vstoupila do všech jeho práv jako právní nástupce. Tomuto ostatně svědčí i dikce ustanovení § 101 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro měsíc říjen 2006 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ ZDPH“), podle kterého platí, že zanikne-li společnost, je daňové přiznání za část posledního zdaňovacího období předcházejícího zániku plátce povinen podat jeho právní nástupce. Podal-li proto přiznání k DPH právní předchůdce žalobkyně, i z tohoto ustanovení zákona vyplývá, že daňová povinnost předchůdce trvá i po té, kdy do jeho práv vstoupil jeho právní nástupce (zde žalobkyně). Vzhledem k tomu, že odvoláním bylo napadeno rozhodnutí správce daně (Finanční úřad pro Prahu - Jižní město), který byl podle místa sídla právního předchůdce příslušný k vydání platebního výměru, byl s ohledem na dikci ustanovení § 48 a § 50 zákona o správě daní a poplatků, o odvolání oprávněn rozhodovat pouze žalovaný - jako instančně vyšší správce daně místně příslušného správce daně. Jelikož městský soud neshledal, že by ve věci žalobkyně rozhodoval nepříslušný správce daně ani nepříslušný žalovaný, je nedůvodná i námitka žalobkyně, že by žalobou napadené rozhodnutí bylo nicotné důvodu nepříslušnosti rozhodujících správních orgánů. Opodstatněnou neshledal správní soud ani námitku žalobkyně, že vytýkací řízení bylo zahájeno nezákonnou výzvou (výzvou Finančního úřadu Brno III. vydanou podle ustanovení § 43 ZSDP), z důvodu neurčitosti vyjádření pochybností správcem daně. Tehdy místně příslušný správce daně ve výzvě uvedl, že má pochybnosti nejen ohledně vykázaných hodnot u přijatých i u uskutečněných zdanitelných plnění, ale i ohledně toho, zda jsou splněny podmínky nároku na odpočet daně podle ustanovení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty u vykazovaných přijatých zdanitelných plnění a zda došlo k jejich faktickému uskutečnění (§ 21 ZDPH). Současně byl touto výzvou právní předchůdce vyzván k tomu, aby vzhledem k uvedeným pochybnostem předložil i evidenci podle § 100 ZDPH a důkazy prokazující skutečnosti uvedené právním předchůdcem žalobkyně v přiznání k DPH za měsíc říjen roku 2006, včetně doložení daňových dokladů. Městský soud dospěl k závěru, že uvedená výzva z hlediska konkrétnosti a určitosti obstojí i ve světle poukazovaného judikátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102. Tehdejší správce daně v ní řádně uvedl důvody, pro které žádá o doplnění

podkladů pro své rozhodnutí. Nelze odhlédnout od skutečnosti, že správce daně neměl k dispozici nic, nežli příslušný tiskopis vyplněného daňové přiznání a že šlo tedy o v pořadí prvou výzvu. Nelze se proto divit, že v této fázi řízení disponoval jen obecnými poznatky, s nimiž pak prvá výzva musí nutně korespondovat. Tím, že původní správce daně požadoval doložení konkrétních skutečností - daňových dokladů, evidence a důkazů k prokázání uplatněného nároku na odpočet, dostál požadavku konkrétnosti a určitosti uložené povinnosti (výzvy dle § 43 ZSDP). Poukazovaná výzva tedy není nezákonnou a ani na jí zahájené řízení nelze nahlížet jako na nezákonné. Městský soud proto žalobu oprávněně zamítl jako nedůvodnou.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou výslovně opřela o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Městský soud především pochybil při posouzení zákonnosti (určitosti) výzvy správce daně – Finančního úřadu Brno III., vydané podle ustanovení § 43 ZSDP, když se odchýlil od stávající judikatury správních soudů - např. od poukazovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, sp. zn. 9 Afs 110/2007. Městský soud však nesprávně při aplikaci právního předpisu použil zákon o správě daní a poplatků, který při rozhodování již nebyl účinný a tedy součástí platného práva. Správní soud tedy měl - s poukazem na ustanovení § 264 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), v projednávané věci posuzovat zákonnost proběhlého daňového řízení a učiněných úkonů správce daně, nikoliv ve světle zákona o správě daní a poplatků, ale ve světle a mezích daňového řádu. Městský soud ale nesprávně posoudil i otázku místní příslušnosti správce daně a postupoval tak v rozporu se zásadou teritoriality právních norem českého právního řádu. Podle ustanovení § 13 odst. 1 daňového řádu se místní příslušnost řídí u právnické osoby jejím sídlem. Již z tohoto ustanovení daňového řádu je zřejmé, že stěžovatelka jako „*daňový nerezident České republiky*“ nemůže podléhat české procesní lhůtě upravující průběh daňového řízení, kterou daňový řád bezesporu je. V projednávané věci není případná ani aplikace ustanovení § 101 odst. 4 ZDPH. Je tomu tak proto, že tento zákon upravuje pouze daňové povinnosti českých daňových subjektů nebo subjektů zahraničních, které mají na území České republiky stálou provozovnu. Takovým subjektem však stěžovatelka není. Stejně tak toto ustanovení ZDPH řeší jen povinnosti právních nástupců, kdy zanikne společnost nebo družstvo zrušením bez likvidace. Stěžovatelka však není právním nástupcem společnosti zaniklé zrušením, ale „účinky přeshraniční fúze“, kdy český daňový subjekt zanikl ze zákona. Daňové důsledky této formy zániku českého subjektu však s výjimkou ustanovení § 240 odst. 4 daňového řádu neřeší ani daňový řád, ani zákon o dani z přidané hodnoty. Toto ustanovení daňového řádu tedy na stěžovatelku nedopadá, neboť nezrušila stálou provozovnu v České republice. Z textu zákona je tak patrné, že zákonodárce nemínil aplikovat ustanovení § 240 odst. 4 daňového řádu na zahraniční subjekty v plném rozsahu. Vzhledem k veřejnoprávnímu charakteru daňového řádu jako procesní normy je pak jakékoliv rozšiřování jeho obsahu výkladem či analogií nepřípustné. Jelikož podle stěžovatelky nelze na její případ aplikovat daňový řád ani ustanovení § 101 odst. 4 ZDPH, má za to, že při správě daní českých subjektů zaniklých přeshraniční fúzí do zahraničního subjektu, je nutno postupovat v souladu s daňovými zákony s celoevropskou platností. Česká daňová

správa je tak povinna se v dalších řízeních vůči stěžovatelce řídit pouze ustanoveními Směrnice 77/1977/EHS ze dne 19. 12. 1977 (dále jen „6. směrnice“), Nařízení Rady (ES) 1777/2005 ze dne 17. 10. 2005 (dále jen „prováděcí opatření k 6. směrnici“) a Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2008 (dále jen „směrnice č. 112“). V neposlední řadě má stěžovatelka za to, že vznikla-li fúzujícímu daňovému subjektu daňová povinnost, měl stát (Česká republika) možnost tuto povinnost na stěžovatelce vymoci. Bylo tak třeba ale učinit prostřednictvím ustanovení § 35 zákona č. 125/2008 Sb., tedy prostřednictvím institutu přihlášení pohledávky ve lhůtě 6 měsíců ode dne, kdy se zápis přeměny do obchodního rejstříku stal účinným vůči třetím osobám (správním orgánům). Marným uplynutí této lhůty však uvedené právo žalovanému a správci daně zaniklo. Je tedy pouze vinou správce daně a žalovaného, že zanedbali své povinnosti při vymáhání údajné daňové pohledávky.

Žalované finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti vyjádřilo tak, že ji považuje za neopodstatněnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Pokud jde o námitky směřující proti právnímu posouzení věci městským soudem, tak tyto nejsou důvodné. Městský soud zcela správně a přiléhavě posoudil charakter a dopad výzvy podle ustanovení § 43 ZSDP, učiněné v daňovém řízení vůči stěžovatelce, pokud došel k závěru, že nebyla nezákonná obdobně jako na ni navazující řízení. Nesprávný je i závěr stěžovatelky o dovozované povinnosti městského soudu aplikovat daňový řád namísto zákona o správě daní a poplatků. O tom jednoznačně svědčí dikce ustanovení § 75 s. ř. s. a skutečnost, že žalovaný rozhodoval o povinnosti stěžovatelky za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Na tom nic nemění ani okolnost, že daňový řád byl již v tuzemsku součástí platného práva. Pokud jde o vytýkanou místní nepříslušnost žalovaného k vydání napadeného rozhodnutí, jakož i příslušnost správce daně (Finančního úřadu pro Prahu-Jižní město), pak žalovaný opakovaně uvádí, že tato místní příslušnost žalovaného je dána s poukazem na ustanovení § 48 a § 50 ZSDP. Pro posouzení této věci je tak rozhodný okamžik, ke kterému bylo vydáno rozhodnutí správce daně (platební výměr). K tomuto datu - 22. 4. 2009 byl místně příslušným správcem daně stěžovatelky Finanční úřad pro Prahu-Jižní město. K tomuto správci daně posléze také stěžovatelka doručila své odvolání. Věcná i místní příslušnost správce daně je tak zcela nesporná, zvláště když k přeshraniční fúzi došlo až po vydání platebního výměru i odvolání proti němu. Nadřízeným správcem daně pak byl zcela jednoznačně právě žalovaný. Následné právní nástupnictví stěžovatelky není rozporováno. Je proto neopodstatněné tvrzení stěžovatelky, že v jejím případě mělo být postupováno podle předpisů s celoevropskou působností. Účelová je i formulace námitky, že stěžovatelka vlastně není právním nástupcem zrušené společnosti, ale „společnosti zaniklé ze zákona - účinkem přeshraniční fúze“. V dané věci jde o to, že daňové přiznání podával sám právní předchůdce stěžovatelky. Nadto stěžovatelka v roce, kdy se tak stalo, právně neexistovala. Zcela bezpředmětná je i námitka k způsobu zániku právního předchůdce stěžovatelky. To, že uvedené ustanovení výslovně nezmiňuje zánik společnosti dnem zápisu přeshraniční fúze do obchodního nebo zahraničního rejstříku (§ 68 odst. 1 Obch.Z.), neznamená jeho nepoužitelnost. Naopak uvedená obecná dikce dopadá na všechny způsoby zániku právního předchůdce stěžovatelky. Uvedené platí tím spíše, pokud o právním nástupnictví stěžovatelky za právního předchůdce není ani sporu. Pokud jde o námitku stěžovatelky o možnosti uplatnění ustanovení § 35 zákona č. 125/2008 Sb., ze strany správních orgánů, tak i tato je irelevantní. Je tomu tak proto, že v této věci jde primárně o spor ohledně vzniku a existence daňové pohledávky, a nikoliv o otázku jejího vymáhání. Nadto je nutno

poznamenat, že se stěžovatelka mýlí, pokud dovozuje, že neuplatněním sporné pohledávky v režimu ustanovení zákona č. 125/2008 Sb. došlo k jejímu zániku.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s .ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Stěžovatelka v předmětné věci především namítá nesprávné právní posouzení věci městským soudem v předešlém řízení. Tento důvod pak v kasační stížnosti spojuje jednak s nesprávným právním závěrem správního soudu o zákonnosti výzvy podle ustanovení § 43 ZSDP, jednak se závěrem městského soudu stran místní příslušnosti, resp. nepříslušnosti správce daně/žalovaného, jakož i s tím, že správní soud aplikoval na věc nesprávný právní předpis.

Nejvyšší správní soud obecně poznamenává, že nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že správní soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2009, č. j. 7 Afs 1/2009 - 48, dostupný na www.nssoud.cz) nebo v tom, že správním soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

Rozsudek městského soudu netrpí nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatelka v kasační stížnosti brojí proti závěru městského soudu, že výzva k odstranění pochybností původně místně příslušného správce daně (Finančního úřadu Brno III.) ze dne 15. 12. 2006, č. j. 215216/06/290513/5707, kterou bylo ve věci DPH za měsíc říjen roku 2006 u právního předchůdce stěžovatelky zahájeno vytýkací řízení, není nezákonná.

Vyslovenému závěru městského soudu nelze ničeho vytknout. Je tomu tak proto, že tato výzva v sobě obsahovala důvody, pro které na straně správce daně vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v přiznání k DPH u právního předchůdce stěžovatelky (č. j. 211699/06 ze dne 27. 11. 2006). Konkrétně podle obsahu této výzvy byla důvodem k jejímu vydání (vzniku pochybností správce daně) skutečnost, že právní předchůdce stěžovatelky v podaném přiznání k dani vykazoval podobné hodnoty daně jak u vykazovaných přijatých, tak i u uskutečněných plnění. Důvodem ke vzniku pochybností správce daně tedy byla nápadná podobnost mezi hodnotami u vykazovaných přijatých plnění a vykazovaných uskutečněných plnění, a k nim se vztahující hodnoty daně na vstupu resp. daně na výstupu. Nelze proto v žádném případě hovořit, jak přiléhavě uvedl již městský soud, o tom, že by tato výzva neobsahovala důvody, pro které tehdy místně příslušnému správci daně vznikly pochybnosti o údajích vykázaných právním předchůdcem stěžovatelky v jeho daňovém

přiznání. Současně tato výzva - s ohledem na správci daně známé skutečnosti - dostatečně pregnantně specifikovala údaje, které měly být v daňovém řízení objasněny, prokázány a doloženy. Byly jimi příslušné daňové doklady vztahující se k v přiznání deklarovaným hodnotám, daňová evidence, kterou byla stěžovatelka povinna vést podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, jakož i jakékoliv jiné důkazní prostředky prokazující správnost a úplnost údajů uvedených v tomto daňovém přiznání. Neopodstatněné je proto tvrzení stěžovatelky, že výzva byla nejen neurčitá, a proto nezákonná, jakož i to, že nemá náležitosti kladené na tento druh výzev (rozhodnutí správce daně) současnou judikaturou (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, dostupné na www.nssoud.cz). Právě naopak, městským soudem posuzovaná výzva ze dne 15. 12. 2006, č. j. 215216/06/290513/5707, předestřeným postulátům vyhovuje.

Městský soud nepochybil ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. ani tím, pokud při svém rozhodování posuzoval zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného ve světle zákona o správě daní a poplatků, a nikoliv v mezích daňového řádu, jak mylně dovozuje stěžovatelka.

Podle ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. platí, že při přezkoumávání správních rozhodnutí v soudním řízení správním vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. To jinými slovy vyjádřeno znamená, že bylo povinností (nikoliv chybou městského soudu) posuzovat zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí podle právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, tedy podle platného a účinného procesního předpisu existujícího ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (k 22. 4. 2010) - tj. podle zákona o správě daní a poplatků.

Není-li sporu o tom, že rozhodnutí správce daně (platební výměr) bylo vydáno dne 22. 4. 2009 a že rozhodnutí žalovaného o odvolání právního předchůdce stěžovatelky č. j. 5254/10-1300-102716, bylo skutečně vydáno dne 22. 4. 2010, nelze dospět k jinému závěru než takovému, že procesním předpisem, podle kterého bylo napadené rozhodnutí vydáno byl zákon o správě daní a poplatků a nikoliv daňový řád. V mezích totožného zákona pak musel nutně zákonnost posuzovat i městský soud.

Lichý je proto v této věci poukaz stěžovatelky na ustanovení § 264 daňového řádu. Z následujících ustanovení téhož zákona totiž vyplývá, že daňový řád nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2011 (§ 266 daňového řádu), a že až k tomuto dni pozbyl platnosti a účinnosti zákon o správě daní a poplatků (§ 265 daňového řádu). Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že rozsudek městského soudu není nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky v předešlém řízení, pokud městský soud posuzoval zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného ve světle a v mezích zákona o správě daní a poplatků, který byl platný a účinný ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, tj. ke dni 22. 4. 2010.

Obdobně je lichý i poukaz stěžovatelky (v souvislosti s otázkou místní příslušnosti správce daně), že městský soud nereflektoval ustanovení § 13 odst. 1 daňového řádu. Porušení uvedeného ustanovení je totiž vyloučeno již tím, že nebylo soudem aplikováno, ale z již uvedených důvodů ani v projednávané věci nemohlo být použito. Nemůže proto obstát úvaha stěžovatelky, že (s poukazem na toto ustanovení daňového řádu) jako

nerezident České republiky, nepodléhá české procesní lhůtě, upravující průběh daňového řízení. Pokud ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí nebyl daňový řád účinný, nemohlo podle něj být v projednávané věci vůbec postupováno a ani městský soud jej nemohl nesprávně vyložit. Na uvedeném závěru nic nemění skutečnost, že k tomuto okamžiku byl daňový řád již součástí platného práva České republiky. Rozhodnou je výlučně skutečnost, zda tato - již platná právní norma - byla v tom kterém okamžiku (zde ke dni 22. 4. 2010) právně účinná, či nikoliv. Jelikož daňový řád nabyl účinnosti až ke dni 1. 1. 2011, je od počátku mylná argumentace stěžovatelky o nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Městský soud i žalovaný proto věc správně posuzovali podle zákona o správě daní a poplatků.

Městský soud nepochybil ani pokud jde o namítané nesprávné posouzení otázky místní příslušnosti správce daně, resp. žalovaného. Právě naopak, městský soud se zcela správně a přiléhavě opřel o ustanovení § 6 odst. 1, § 48 odst. 3, § 50 odst. 1 a § 57 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak nejen proto, že daňový řád nebyl při rozhodování správních orgánů doposud právně účinný, ale především pro to, že z těchto ustanovení zákona o správě daní a poplatků lze zcela jednoznačně dovodit, že i po provedené „přeshraniční fúzi“ bylo možno ze strany žalovaného vést daňové řízení ve věci daně z přidané hodnoty za měsíc říjen roku 2006 se stěžovatelkou, a to jako s právním nástupcem právnické osoby (nikoliv jako se zahraniční osobou - nerezidentem České republiky). Daňové řízení tak bylo vedeno ve věci jejího právního předchůdce, který byl tuzemským plátcem DPH, věc se týkala daňové povinnosti (daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2006), která mu, jako rezidentu České republiky vznikla před provedením přeshraniční fúze na území České republiky.

Argumenty stěžovatelky, že není rezidentem České republiky, že správce daně nemá kompetenci vést s ní daňové řízení, přichází v úvahu jen pro řízení o daňových povinnostech (DPH), které stěžovatelce vzniknou v budoucnu - po provedení přeshraniční fúze. Tak tomu ale v této věci nebylo. Šlo o daňovou povinnost jejího právního předchůdce, který byl ve smyslu § 6 odst. 1 ZSDP daňovým subjektem (rezidentem České republiky), a která na stěžovatelku, jako na právního nástupce zaniklé právnické osoby - rezidenta České republiky - přešla přímo ze zákona (§ 57 odst. 4 ZSDP). Daňová povinnost, byť je jinak obecně nepřenosná (srov. § 45 zákona o správě daní a poplatků), totiž v důsledku dikce ustanovení § 50 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků přechází na právního nástupce zaniklé osoby (zde právního předchůdce stěžovatelky) - tedy na stěžovatelku. Podmínkou pak je pouze ta okolnost, aby tato povinnost (daňová) existovala ke dni zániku této osoby (zde právnické osoby), tedy jinak vyjádřeno, že již nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle zákona o správě daní a poplatků, či jiného příslušného daňového zákona (zde zákona o dani z přidané hodnoty). Tak tomu bylo i v této věci. Povinnost na dani z přidané hodnoty za měsíc říjen 2006 vznikla právnímu předchůdci stěžovatelky již v tomto zdaňovacím období a tento ji byl povinen přiznat a odvést k 25. dni následujícího zdaňovacího období. V předmětné věci byla také tomuto právnímu předchůdci daň i vyměřena. Na uvedeném ničeho nemění ani poukaz stěžovatelky, že vyměření nebylo pravomocné. Podle ustanovení § 32 ZSDP byl totiž platební výměr předběžně vykonatelný.

Stěžovatelka se rovněž mýlí, pokud dovozuje, že žalovaný nebyl po provedení přeshraniční fúze příslušný k rozhodnutí o jejím odvolání. Je tomu tak proto, jak ostatně správně uvedl již městský soud, že pro příslušnost odvolacího orgánu k posouzení odvolání právního předchůdce není rozhodné místo sídla tohoto právního předchůdce (ať již právního předchůdce v tuzemsku, či stěžovatelky jako jeho právního nástupce v zahraničí), ale skutečnost, že žalovaný byl nejblíže odvolacím orgánem vyššího stupně nadřízeným správci daně, který odvoláním napadené rozhodnutí vydal, tedy nadřízeným Finančního úřadu pro Prahu - Jižní město (srov. § 50 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Jakýkoliv jiný výklad, který se pokouší nyní kasačnímu soudu předestřít stěžovatelka, nemá nejen oporu v zákoně, ale byl by i popřením teritoriální působnosti zákona o správě daní a poplatků, který v ustanovení § 1 vymezuje kompetenci správce daně a žalovaného vést řízení o daních (správu daně), které jsou příjmem státního rozpočtu. Že se v případě daně stanovené právnímu předchůdci stěžovatelky, který byl plátcem DPH, jednalo o daň, jež tvoří část rozpočtu České republiky, neboť vznikla českému plátci DPH na území České republiky, nemůže být sporu. Právě opačný výklad (nikoliv výklad městského soudu) by byl popřením principu teritoriální působnosti tuzemských právních norem.

Z ustanovení § 57 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků rovněž vyplývá, že je nerozhodná okolnost, zda k zániku právního předchůdce došlo jeho „zrušením či přímo ze zákona účinky přeshraniční fúze“ . Je tomu tak proto, že toto ustanovení zákona o správě daní a poplatků kogentně stanoví, že: „*Daňová povinnost zaniklých právnických osob přechází na jejich právní nástupce*“. K přechodu daňové povinnosti - v této věci DPH za měsíc říjen roku 2006 - z právního předchůdce stěžovatelky na stěžovatelku (jako jeho právního nástupce), tedy není rozhodnou skutečností, jakým způsobem (procesním postupem) došlo k zániku právnické osoby (zda se tak stalo přeshraniční fúzí nebo rozhodnutím příslušného soudu). Rozhodná je skutečnost, že právnická osoba - právní předchůdce stěžovatelky - společnost G&C Pacific, a.s., zanikla a před tím jí vznikla daňová povinost a že tato povinnost ze zákona přešla na jeho právního nástupce - stěžovatelku.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti musí přisvědčit stěžovatelce, že v projednávané věci není zcela přiléhavá argumentace městského soudu, který ve svém rozhodnutí poukázal i na dikci § 101 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Toto ustanovení daňového zákona totiž upravuje procesní povinnost právního nástupce subjektu zaniklého zrušením bez likvidace - povinnost podat daňové přiznání za období předcházející dni zániku plátce. O přechod této „veřejnoprávní - daňové povinnosti“ se však v této věci nejednalo. V projednávané věci šlo o daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za měsíc říjen roku 2006 a nikoliv o povinnost za část zdaňovacího období, v němž právní předchůdce stěžovatelky (plátce DPH) zanikl. Stejně tak nešlo o tímto ustanovením zákona předpokládaný způsob zániku plátce, jak nyní rozvádí stěžovatelka. Jelikož toto marginální pochybení městského soudu nemělo, a s ohledem na již uvedené, ani nemohlo mít vliv na právní posouzení věci samé, neshledal Nejvyšší správní soud, aby pro toto pochybení zrušil napadený rozsudek městského soudu.

Řízení před Nejvyšším správním soudem je podle ustanovení § 109 s. ř. s., obdobně jako řízení před krajskými soudy (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), založeno na dispoziční zásadě. Podle ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti;

to neplatí, je-li na napadeném výroku závislý výrok, který napaden nebyl, nebo je-li rozhodnutí správního orgánu nicotné. Podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. pak zakotvuje zásadu, podle níž kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Ve světle uvedené zásady Nejvyšší správní soud došel k závěru, že je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná ta část námitky kasační stížnosti, v níž stěžovatelka vytýká nesprávnost závěru městského soudu o místní nepříslušnosti žalovaného a správce daně k vedení daňového řízení se stěžovatelkou v důsledku nemožnosti aplikovat daňový řád ve spojení s tvrzeným důsledkem pro projednávanou věc spočívajícím v nutnosti postupovat podle mezinárodních norem - (6. a 112. směrnicí, které upravují problematiku daně z přidané hodnoty a prováděcího opatření k 6. směrnici). Je tomu tak proto, že tuto - nyní nově v kasační stížnosti uvedenou námitku o tom, že v projednávané věci mělo být postupováno podle evropských směrnic a nikoliv podle daňového řádu, mohla stěžovatelka uplatnit již v řízení před městským soudem. Uvedené platí i přes to, že ani žalovaným ani městským soudem daňový řád (oproti zákonu o správě daní a poplatků) v projednávané věci aplikován nebyl. Uvedeným způsobem však stěžovatelka nepostupovala a tuto svou námitku v žalobě nevznesla. Neučinila tak ostatně ani v řízení před správním orgánem, v jehož průběhu měla apriori objasňovat skutkové okolnosti prokazující správnost právním předchůdcem stěžovatelky přiznané daně z přidané hodnoty za měsíc říjen roku 2006.

Za nepřípustnou námitku ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. je pak třeba považovat i tu část kasační stížnosti (str. 6 odst. 4), v níž stěžovatelka proklamuje názor, že marným uplynutím lhůty podle § 35 zákona č. 125/2008 Sb., správním orgánům marně uplynula lhůta k zajištění své pohledávky za právním předchůdcem stěžovatelky vůči stěžovatelce. Je tomu tak proto, že podle citovaného ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nejsou nepřípustné jiné stížnostní důvody, než které jsou uvedeny v § 103. Právě takovou námitkou je tento názor stěžovatelky, který svou povahou není důvodem podle § 103 s. ř. s., když nesměřuje proti v napadeném rozsudku vysloveným právním závěrům městského soudu.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost G&C PACIFIC NIUE LIMITED proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 5. 2011, č. j. 11 Af 36/2010 – 54, není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 24. listopadu 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu