

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **Leoš Novotný, a. s.**, se sídlem Řehořova 4, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 15. 10. 2012, č. j. 14717/12-1300-102716, ze dne 15. 10. 2012, č. j. 14710/12-1300-102716, ze dne 15. 10. 2012, č. j. 14714/12-1300-102716, ze dne 15. 10. 2012, č. j. 14712/12-1300-102716, ze dne 15. 10. 2012, č. j. 14716/12-1300-102716, ze dne 15. 10. 2012, č. j. 14709/12-1300-102716, ze dne 15. 10. 2012, č. j. 14715/12-1300-102716, ze dne 12. 9. 2012, č. j. 12762/12-1200-107143, ze dne 12. 9. 2012, č. j. 12767/12-1200-107143, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 4. 2017, č. j. 8 Af 47/2012 - 118,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 4. 2017, č. j. 8 Af 47/2012 – 118, **se** ve výrocích II. a IV. **zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek městského soudu

[1] Finanční úřad pro Prahu 3 osmi platebními výměry ze dnů 10. 10. 2011, 11. 10. 2011 a 12. 10. 2011 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen, září a říjen 2006 a červenec, srpen, září, listopad a prosinec 2007.

[2] Dvěma platebními výměry ze dne 12. 10. 2011 dodatečně doměřil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2006 a 2007.

[3] Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu v záhlaví popsanými rozhodnutími změnilo dodatečné platební výměry co do výše doměřené daně a penále. Ve vztahu k dodatečným platebním výměrům na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 a na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen a září 2007 odvolání zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil.

[4] Proti rozhodnutím finančního ředitelství brojil žalobce žalobami u Městského soudu v Praze, který v záhlaví označeným rozsudkem žaloby proti rozhodnutím ve věci dodatečných platebních výměrů na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob odmítl pro opožděnost (výrok I.). Zbývající rozhodnutí Finančního ředitelství (ve věcech dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty) zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II.). Výrokem III. rozhodl o vrácení soudních poplatků za žaloby, které jako opožděné odmítl, a výrokem IV. rozhodl o náhradě nákladů řízení.

[5] V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že v souzené věci bylo klíčové, zda daňová povinnost, která vznikla před rozdělením společnosti ve formě odštěpení sloučením, nadále stíhá existující původní daňový subjekt, nebo zda daňová povinnost přešla na jiný subjekt, tzn. na subjekt, na nějž přešla část jmění rozdělované společnosti. V důsledku rozdělení odštěpením sloučením rozdělovaná společnost totiž nezaniká. Část jmění rozdělované společnosti přechází na jednu či více existujících společností či družstev. Nelze tedy aplikovat § 240 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) o právním nástupnictví, neboť toto ustanovení v rozhodné době předpokládalo zánik právnické osoby. Oproti tomu daňový řád ve znění zákona č. 298/2016 Sb. již přechod daňové povinnosti při přeměně rozdělením upravuje, a to v § 240b.

[6] Z výpisu z obchodního rejstříku je zřejmé, že po realizaci projektu rozdělení došlo k výraznému omezení předmětu podnikání žalobce (předmětem jeho činnosti zůstala jen myslivost). To však není relevantní, podstatná je jen otázka právního nástupnictví. Z projektu rozdělení vyplývá, jaká část obchodního jmění, majetek a závazky přešly na nástupnickou společnost. Z hlediska obchodního práva je v rozsahu jmění, které přešlo ze společnosti Hamé, a. s. na společnost Nordic Food s. r. o. (následně Hamé s. r. o.), společnost Hamé s. r. o. právním nástupcem společnosti Hamé, a. s. (následně žalobce). Přechodem části jmění přechází vymezená část majetku a závazků na právního nástupce, bez ohledu na jejich charakter; podstatné je, zda je takový závazek dostatečně přesně určen. Není rozhodné, zda se jedná o závazek soukromoprávní či veřejnoprávní. Opačný výklad by dle městského soudu vedl k tomu, že by daňová povinnost byla ukládána „prázdným skořápkám“, tzn. společnostem, které z právního hlediska stále existují, ale postrádají majetkový substrát, a nástupnické společnosti by současně získaly jmění oproštěné od veřejných závazků, což zcela odporuje smyslu správy daní. Daňový řád v rozhodné době výslovně danou situaci neřešil, proto měl městský soud za to, že je nezbytné vycházet z úpravy soukromoprávní.

[7] Městský soud závěrem konstatoval, že projekt rozdělení není smluvním ujednáním o závazku jiné osoby nést za daňový subjekt jeho daňovou povinnost. V případě, že daný závazek tvoří součást obchodního jmění, které na základě rozdělení odštěpením sloučením přechází na jiný subjekt, stává se závazkem právního nástupce, které plní závazek za sebe,

nikoli za jiný daňový subjekt. Na projekt rozdělení tedy nelze nahlížet jako na dohodu dle § 241 daňového řádu, jak nesprávně učinil žalovaný.

II. Kasační stížnost

[8] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost. Stěžovatel souhlasí s názorem městského soudu, že žalobce nezanikl, stále právně existuje, a není proto možno aplikovat § 240 daňového řádu. Nesouhlasí však s tvrzením městského soudu, že otázku přechodu daňové povinnosti při rozdělení upravuje § 240b daňového řádu (účinný od 1. 1. 2014) odlišně od předchozí úpravy, která se lišila pouze v tom, že slovo zánik bylo nahrazeno slovem přeměna. Z této změny však nelze dovozovat, že v případě, kdy nedošlo v důsledku rozdělení společnosti k jejímu zániku, musí být řešeno právní nástupnictví a přechod daňové povinnosti u nadále existující společnosti (žalobce). Otázku přechodu daňové povinnosti by správce daně řešil pouze v případě, kdy by došlo k rozdělení společnosti jinou formou než odštěpením a rozdělovaná společnost by zanikla. Ustanovení § 240b je sice speciální a týká se případů přeměny právnických osob rozdělením, podle stěžovatele ho však nelze aplikovat zcela samostatně bez § 240 daňového řádu, který upravuje základní pravidlo pro přechod daňové povinnosti. Podle stěžovatele se § 240b týká případů, kdy došlo k rozdělení jinou formou než odštěpením, v jehož důsledku rozdělovaná společnost nebo družstvo zaniká. Stěžovatel se nemůže ztotožnit se závěrem městského soudu, že na základě přechodu části obchodního jmění došlo v rozsahu tohoto jmění k právnímu nástupnictví z hlediska práva soukromého i veřejného. Stěžovatel doplňuje, že žalobce ani po rozdělení nepostrádal majetkový substrát a daňová povinnost nebyla uložena „prázdné skořápce“. Majetek, který zůstal v rozdělované společnosti, sestával z dlouhodobého majetku v zůstatkové ceně 4.702.037 Kč a zásob představovaných zvířaty v hodnotě 3.986.460 Kč. Celková doměřená daňová povinnost na dani z přidané hodnoty a penále za předmětná daňová období představovala v součtu částku 147.628 Kč.

[9] Stěžovatel proto navrhuje napadený rozsudek v rozsahu výroků II. a IV. zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

[10] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je přípustná. Soud poznamenává, že v době vydání žalobou napadených rozhodnutí přezkoumávala rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správním řízení finanční ředitelství [§ 9 písm. c) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech]. Podle § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jímž byl zákon č. 531/1990 Sb. ke dni 1. 1. 2013 zrušen, vykonává působnost správního orgánu nejblíže nadřízeného finančním úřadům, a tedy i rozhoduje o podaných odvoláních, Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Působnost k rozhodování o odvolání v posuzované věci tak v průběhu řízení o žalobách přešla z Finančního

ředitelství pro hlavní město Prahu na Odvolací finanční ředitelství, na které tak přešlo rovněž postavení žalovaného.

[12] Po věcném posouzení kasační stížnosti dospěl soud k závěru, že je důvodná.

[13] V nyní projednávané věci jsou podstatné následující skutkové a právní okolnosti.

[14] Dne 23. 6. 2009 bylo na valné hromadě společnosti Hamé, a. s. rozhodnuto o rozdělení společnosti Hamé, a. s. odštěpením sloučením se společností Hamé s. r. o., IČ: 282 13 556, (v době fúze zapsané pod obchodní firmou Nordic Foods, s. r. o.). Na společnost Hamé s. r. o. bylo v důsledku rozdělení společnosti odštěpením sloučením převedeno obchodní jmění specifikované v „Projektu rozdělení odštěpením sloučením" ze dne 30. 12. 2008 ve výši 3.365.452.000 Kč. Rozdělované společnosti Hamé, a. s. zůstal dlouhodobý majetek – movité věci umístěné v oboře Radějov v hodnotě 4.702.000 Kč, právo výkonu myslivosti v oboře Radějov a zásoby představované zvířaty v hodnotě 3.986.000 Kč. Rozhodným dnem ve smyslu § 250 písm. c) zákona o přeměnách byl den 1. 7. 2008.

[15] Akcionář společnosti Hamé, a. s. rozhodl ke dni 9. 9. 2009 o změně obchodní firmy společnosti Hamé, a. s., IČ: 469 03 305 na obchodní firmu Leoš Novotný, a. s., dále o snížení základního kapitálu a o změně předmětu činnosti, a to v souvislosti s tím, že hlavní předměty činnosti byly převedeny do společnosti Hamé s. r. o. Předmětem činnosti žalobce tak zůstalo pouze provozování myslivosti.

[16] Podle § 243 písm. d) bodu 2. a § 244 odst. 2 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění účinném v době rozdělení (dále jen „zákon o přeměnách"), může mít rozdělení společnosti formu odštěpení sloučením, v jehož důsledku se rozdělovaná společnost nebo družstvo neruší ani nezaniká, ale vyhrazená část jejího jmění přechází na jedno nebo více nástupnických společností nebo družstev.

[17] Podle § 240 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném v době rozhodnutí stěžovatele), *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*.

[18] Podle odstavce 2 citovaného ustanovení *dojde-li k zániku právnické osoby rozdělením, aniž by bylo dostatečně zřejmé, v jakém rozsahu přechází daňová povinnost na její právní nástupce, určí právní nástupnictví ohledně daňových povinností správce daně; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek. Každý právní nástupce ručí za splnění platební povinnosti, která přešla na jiného právního nástupce v souvislosti se zánikem právnické osoby rozdělením*.

[19] Mezi stranami není v nyní souzené věci sporu o tom, že daňový subjekt – rozdělovaná obchodní společnost Hamé, a. s. (nyní žalobce - Leoš Novotný, a. s.) – nezanikl. Sporné je to, zda mohl správce daně tomuto subjektu dodatečně doměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období před rozdělením společnosti, či zda daňová

povinnost přešla na společnost Hamé s. r. o., tedy zda měl stěžovatel aplikovat § 240 odst. 2 daňového řádu v tehdy účinném znění.

[20] V prvé řadě je třeba zdůraznit, že městský soud při svých úvahách, na jejichž základě zrušil napadená rozhodnutí stěžovatele, vycházel z § 240b daňového řádu. Podle tohoto ustanovení *dojde-li k přeměně právnické osoby rozdělením, aniž by bylo dostatečně zřejmé, v jakém rozsahu přechází daňová povinnost na její právní nástupce, určí právní nástupnictví ohledně daňových povinností správce daně; včas podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek*. Toto ustanovení však bylo do daňového řádu vloženo zákonem č. 344/2013 Sb. novelizujícím řadu právních předpisů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, a to s účinností od 1. 1. 2014 (nikoli tedy zákonem č. 298/2016 Sb., který s účinností od 16. 9. 2016 měnil daňový řád v souvislosti s přijetím zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, jak nesprávně uvádí městský soud).

[21] Dle § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Napadená rozhodnutí Finanční ředitelství vydalo dne 15. 10. 2012. Je tedy zjevné, že městský soud podstatnou část své právní argumentace založil na ustanovení, které neodpovídalo právnímu stavu v době rozhodování Finančního ředitelství. Již z tohoto důvodu nemůže argumentace městského soudu obstát.

[22] V tomto ohledu se pak možnou aplikací uvedeného ustanovení na danou věc nemůže zabývat ani Nejvyšší správní soud. Pro její posouzení je rozhodný daňový řád ve znění účinném do 31. 12. 2013.

[23] V nyní souzené věci je třeba zvážit, zda bylo na žalobcovu situaci Finanční ředitelství povinno aplikovat § 240 odst. 2 daňového řádu. Pro posouzení možnosti aplikace tohoto ustanovení je pak v prvé řadě třeba zjistit, zda je vůbec naplněna jeho hypotéza, tedy že daňový subjekt zanikl.

[24] S ohledem na § 243 a násl. zákona o přeměnách je nutno vycházet z toho, že rozdělovaná společnost (zde žalobce) při rozdělení odštěpením sloučením nezaniká. Je tedy bez dalšího zjevné, že hypotéza § 240 odst. 2 daňového řádu nebyla naplněna, a nebylo jej možno na souzenou věc aplikovat (což ostatně konstatoval též městský soud). Daňová povinnost proto nadále stíhala žalobce; otázku právního nástupnictví nebylo třeba řešit.

[25] Nejvyšší správní soud při svých úvahách vycházel kromě jednoznačného gramatického výkladu zákona též z ústavní zásady obsažené v čl. 11 odst. 5 Listiny, podle které daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona. Není tedy možno za užití extenzivního výkladu § 240 odst. 2 daňového řádu dospět k závěru, že měl správce daně uložit daňovou povinnost subjektu odlišnému od žalobce za situace, kdy žalobce byl daňovým subjektem, který nezanikl (nebyla naplněna hypotéza dané normy). Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem v tom, že v tomto ohledu hrozí situace, kdy daňová povinnost bude stíhat „prázdnou skořápku“, tedy případ, kdy rozdělovaná společnost bude existovat pouze formálně, bez majetkového substrátu a při neaplikaci § 240 odst. 2 daňového řádu nebude možno využít ani institutu ručení za splnění platební

povinnosti. Nicméně tuto situaci nelze řešit prolomením základní zásady legality ukládání daní a poplatků. V úvahu by dle soudu v takovém případě mohla přicházet aplikace konceptu zneužití práva, které by spočívalo v účelovém rozdělování společností vedeném snahou o vyhýbání se daňové povinnosti.

[26] Nadto je třeba připomenout zásadu, podle které správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k účelům a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena (zásada legální licence, § 5 odst. 2 daňového řádu). Neregulovaly-li zákon situace, kdy došlo k rozdělení společnosti bez jejího zániku, nemohl správce daně mimo rozsah své pravomoci uložit plnění daňové povinnosti jinému daňovému subjektu, byť vznikl rozdělením odštěpením sloučením od žalobce.

[27] Městský soud v této souvislosti konstatoval, že pokud daňový řád v rozhodné době danou situaci neřešil, je třeba vyjít ze soukromoprávní úpravy. Nijak však neupřesnil, jakou soukromoprávní úpravu má na mysli. Domníval-li se soud, že bylo možno vyjít z § 6 odst. 2 věty druhé zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, podle kterého se jměním podnikatele rozuměl soubor jeho majetku a závazků, přičemž za tyto závazky je třeba považovat jak závazky soukromoprávní, tak veřejnoprávní, je podstatné zdůraznit, že při přechodu závazků, je nutno, aby tyto byly dostatečně přesně určeny, což v daném případě nebylo možné (žalobce ani nástupnická společnost nemohli o dodatečně doměřené dani z přidané hodnoty k rozhodnému dni vědět).

[28] Podle § 250 písm. h) zákona o přeměnách musí projekt rozdělení obsahovat určení, jaký majetek a jaké závazky přecházejí na jednotlivé nástupnické obchodní společnosti nebo družstva nebo zůstávají rozdělované obchodní společnosti nebo družstvu; při tomto určení je možno použít odkaz na konečnou rozvahu zanikající nebo rozdělované obchodní společnosti nebo družstva a soupisy jmění z provedené inventarizace, jestliže takové určení umožňují. Při určování závazků, které podle tohoto ustanovení přechází na nástupnickou společnost, se tedy primárně vychází z účetnictví rozdělované společnosti. V době rozdělení však v účetnictví nyní řešená dodatečně doměřená daň (jako forma závazku za státem) nemohla být zachycena a žalobce ani nástupnická společnost nemohli její vznik očekávat. Ani z tohoto důvodu nelze proto na přechod daňové povinnosti nahlížet jako na analogický k přechodu soukromoprávního závazku.

[29] Nadto oblast správy daní, jako klasický příklad veřejnoprávní regulace, a soukromoprávní vztahy jsou vedeny zcela jinými principy, nelze je vzájemně směšovat a zaměňovat, případně nahrazovat veřejnoprávní regulaci soukromoprávními instituty. Daňová povinnost plátce daně je povinností veřejnoprávní. Vzniká na základě skutečností stanovených zákonem, přičemž zákon upravuje kogentně i to, který subjekt tuto povinnost má a zakazuje přenos této povinnosti. V případě daňové povinnosti je daňový subjekt ve vztahu k orgánu veřejné moci, který rozhoduje o právech a povinnostech (nejde o soukromoprávní vztah). Daňový subjekt není vůči orgánu veřejné moci v rovnoprávném postavení. V případě závazkových vztahů soukromoprávní povahy mají subjekty rovné postavení - podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků v rámci soukromoprávních vztahů. Přechod závazků vzniklých soukromoprávně proto nelze bez dalšího ztotožňovat s přechodem veřejnoprávní povinnosti (srov. obdobně

usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV. ÚS 499/98, které se týkalo přechodu daňového závazku při převodu podniku).

[30] Podpůrně lze též argumentovat zněním § 250 písm. l) zákona o přeměnách ve znění účinném od 1. 1. 2012, který stanoví jako povinnou náležitost projektu rozdělení v případě rozštěpení (tedy v situaci, kdy rozdělovaná společnost zaniká) určení, na kterou nástupnickou společnost nebo družstvo přechází daňová povinnost zanikající společnosti nebo družstva. Současně zde zákon o přeměnách odkazoval na § 240 odst. 2 daňového řádu. S ohledem na skutečnost, že zákon o přeměnách požadoval přesné určení přechodu daňové povinnosti pouze v případě zániku rozdělované společnosti, lze argumentem *a contrario* dovodit, že v situaci, kdy rozdělovaná společnost nezanikla, nebylo třeba přechod daňové povinnosti řešit, tedy k přechodu ve vazbě na § 240 odst. 2 daňového řádu nedocházelo.

[31] Nadto § 250 písm. l) zákona o přeměnách vyčleňuje daňovou povinnost jako samostatnou povinnost, která přechází na nástupnickou společnost při zániku rozdělované společnosti. Lze tedy dovodit, že daňová povinnost není součástí pojmu závazky (resp. dluhy) obsaženého v § 250 písm. h) cit. zákona a že tedy po pojem přechod majetku a závazků nelze zahrnovat též přechod daňové povinnosti.

[32] Závěrem tedy lze shrnout, že v případě rozdělení odštěpením sloučením, kdy rozdělovaná společnost nezanikla, nebylo možno § 240 odst. 2 daňového řádu aplikovat, neboť ten dopadal pouze na situaci, kdy k zániku společnosti došlo; nemohla tedy být naplněna dispozice uvedeného ustanovení a nebyl dán důvod pro přechod daňové povinnosti. Z hlediska daňového zde stále existoval totožný daňový subjekt, u něhož toliko došlo ke změně ve struktuře majetku a dluhů (zúžení) a ke změně předmětu podnikání, což ale není skutečností relevantní pro přechod daňové povinnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Na základě uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. V souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. proto rozsudek městského soudu ve výrocích II. a IV. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Výrok I. (a s ním související výrok III. týkající se vrácení soudního poplatku), kterým městský soud pro opožděnost odmítl žaloby proti dodatečným platebním výměrům na daňovou ztrátu daně z příjmů právnických osob, nebyl kasační stížností napaden. Vzhledem k tomu, že se jedná o výroky nezávislé na výrocích II. a IV., zrušil Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu pouze ve shora uvedeném rozsahu (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[34] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.)

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

V Brně dne 24. srpna 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu