

1) Představuje daňová povinnost dluh (závazek) v soukromoprávní slova smyslu-to je vztahují se na daňové povinnosti ustanovení soukromého práva týkající se například ručení za dluhy

1.1. Relevantní judikatura

1.1. Ústavní soud ČR IV. ÚS 499/98 ze dne 15.1.1999 –při prodeji obchodního závědu nepřechází veřejnoprávní dluhy

„...Podstatou ústavní stížnosti je nesouhlas stěžovatelky s výkladem ustanovení § 477 odst. 1 obchodního zákoníku obsaženým v napadeném rozhodnutí. Ústavní soud však považuje závěr krajského soudu za ústavně konformní, neboť i podle jeho názoru je daňová povinnost plátce daně (v daném případě vybírání a placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků) povinností veřejnoprávní. Tato povinnost vzniká na základě skutečností stanovených zákonem, přičemž zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, upravuje kogentně i to, který subjekt tuto povinnost má, zatímco zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zakazuje přenos této povinnosti, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak.

Stěžovatelka dovozuje, že takovým zvláštním právním předpisem je obchodní zákoník, který v ustanovení týkajícím se prodeje podniku, resp. části podniku, v § 477 odst. 1, stanoví, že na kupujícího přecházejí všechna práva a závazky, na které se prodej vztahuje. Tento názor stěžovatelky je mylný, neboť v případě daňové povinnosti je stěžovatelka jako plátce daně ve vztahu vůči orgánu veřejné moci, který rozhoduje o jejích právech a povinnostech. Plátce daně jako subjekt veřejnoprávního vztahu není vůči orgánu veřejné moci v rovnoprávném postavení a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu (viz Ústavní soud ČSFR, Sbírka usnesení a nálezů, č. 1, Brno, 1992, str. 11). Smlouva o prodeji podniku, resp. Msti podniku, je závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kde subjekty mají rovné postavení, a podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků. Smlouvou o prodeji podniku přechází závazky vzniklé ze závazkových vztahů, bez ohledu na to, zda mají či nemají obchodní povahu, nikoliv však veřejnoprávní povinnosti. Ustanovení § 477 odst. 1 obchodního zákoníku nepředstavuje tedy v tomto případě ve vztahu k ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků lex specialis.

1.1.2. NSS 5 Afs 114/2006-5 ze dne 20.12.2007

„...Jak totiž vyslovil Ústavní soud v usnesení ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV. ÚS 499/98, smlouva o prodeji podniku je závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kde subjekty mají rovné postavení a podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků. Smlouvou o prodeji podniku přechází závazky vzniklé ze závazkových vztahů bez ohledu na to, zda mají či nemají obchodní povahu, nikoliv však veřejnoprávní povinnosti. Takovou povinností je mimo jiné daňová povinnost, přičemž Ústavní soud upozornil na to, že ustanovení § 45 daňového řádu, k němuž není ustanovení § 477 odst. 1 obchodního zákoníku podle názoru Ústavního soudu ve vztahu speciality, stanoví zákaz přenosu daňové povinnosti z daňového subjektu na jinou osobu, k takovému přenosu tedy nemůže dojít ani prodejem podniku.

1.1.3. NSS 1 Afs 2/2012-93 ze dne 30.10.2013 - rozhodnutí RS -Sbírka rozhodnutí NSS 6/2014, str. 547, č.3035/2014 Sb. NSS

§ 10 ZSDP + § 17 ZSDP + § 338k o.s.ř.

§ 338k odst. 6 o.s.ř.

§ 45 ZSDP

§ 241 DŘ

1) V daném případě byla předmětem sporu otázka, zda nucený správce podniku automaticky zastupuje daňový subjekt (v daném případě FO) v daňovém řízení.

2a) RS nejprve potvrdil, že v rámci prodeje podniku nepřecházejí daňové dluhy, a to jak dle § 45 ZSDP, tak dle § 241 DŘ, když v dané věci odkázal a citoval judikaturu ÚS k dané věci:

„...[30] Výše uvedená ustanovení o přechodu závazků se však nevztahují na daňové dluhy, neboť přechod takových závazků vylučoval dříve § 45 zákona o správě daní a poplatků, který stanovil, že (d)ohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, nejsou pro daňové řízení právně účinné, nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis jinak; nyní podobné ustanovení obsahuje § 241 d. ř., jenž stanoví, že (d)ohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, není vůči správci daně účinná; to neplatí, pokud jiná osoba plní povinnost, která této osobě vznikla v důsledku zajištění daně podle zákona.

Judikatura Ústavního soudu, konkrétně usnesení ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV. ÚS 499/98, přitom neshledala protiústavním právní názor obecných soudů, že § 477 odst. 1 obchodního zákoníku není ve vztahu k § 45 zákona o správě daní a poplatků zvláštním ustanovením.....“.

2b) Daňové dluhy jsou tedy vázány na osobu daňového subjektu a nepřecházejí ani v rámci prodeje podniku, a to ani v rámci exekučního prodeje podniku:

„...[31] Z výše uvedeného je nepochybné, že veškeré daňové povinnosti vztahující se zcela či zčásti, přímo nebo nepřímo k podniku jsou úzce vázány na osobu daňového subjektu a nepřecházejí prodejem podniku na jinou osobu. Lze mít za to, že nemohou přejít na vydražitele ani v případě, že byl podnik prodán v dražbě v rámci výkonu rozhodnutí prodejem podniku či v rámci provedení exekuce prodejem podniku, neboť i v tomto případě, jakkoli právní předpisy o výkonu rozhodnutí či exekuci na to výslovně nepamatují, či přesněji řečeno právě proto, že právní úprava žádné výslovné ustanovení o přechodu tohoto typu pohledávek na vydražitele neobsahuje, se uplatní logika vztahu veřejného a soukromého práva vyjádřená ve shora zmíněném usnesení ÚS. Znamená to mimo jiné, že daňové povinnosti majitele podniku se nemohou projevit ve zjištěné ceně podniku pro účely dražební vyhlášky podle § 338n (1) písm. e), odst. 2 o. s. ř. ani mezi závazky podniku podle § 338n odst. 1 písm. d), resp. c) o. s. ř., neboť tyto povinnosti nejsou právně součástí podniku, třebaže s ním ekonomicky úzce souvisejí.....“.

1.1.4. NSS 1 Afs 168/2017-20 ze dne 24.8.2017

§ 5 odst. 2 DŘ

§ 240 DŘ

§ 240 odst. 2 DŘ

§ 240b DŘ

§ 243 písm. d) ZP

§ 244 odst. 2 ZP

§ 250 písm. h) ZP

§ 250 písm. l) ZP

zneužití práva

Čl. 11 odst. 5 Listiny

1a) V daném případě NSS řešil otázku přechodu daňové povinnosti v rámci rozdělení odštěpením sloučením dle právní úpravy platné do 31. 12. 2013. Tzn. dle § 240 DŘ, nikoliv dle § 240b DŘ. V daném případě šlo o rozdělení odštěpením, které proběhlo v roce 2009:

1b) Následně v roce 2011 byla správcem daně doměřena DPH a daň z příjmů právnických osob, a to společnosti, na kterou přešlo v rámci rozdělení odštěpením sloučením část jmění rozdělované společnosti. Otázkou bylo, zda je takovýto postup správný. NSS takovouto možnost odmítl s tím, že zde není právní nástupnictví, protože nedošlo k zániku společnosti, které svědčí daňová povinnost. K dané věci pak dále podrobněji uvedl:

2b1) Druhým argumentem který NSS použil, bylo odlišení soukromoprávního závazkového vztahu a veřejnoprávní povinnosti z titulu daní.

2b21) V této souvislosti byla zmíněná judikatura ÚS k otázce přechodu daňových povinností v rámci prodeje podniku.

2b22) Daná část tak byla uzavřena, že přechod závazků vzniklých soukromoprávně nelze bez dalšího ztotožňovat s přechodem veřejnoprávní povinnosti:

"...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)...".

1.1.5. Nepřímo

1.1.5.1. NSS 1 Afs 93/2012-39 ze dne 20.12.2012 (Sbírka rozhodnutí NSS 4/2013, str. 336, č.2789/2013 Sb. NSS) + III. ÚS 460/13 ze dne 19.2.2013

Není možné platit daň zápočtem (v daném případě z titulu náhrady škody vůči státu) –nejde o soukromoprávní pohledávku

1.1.5.2. NS 29 Cdo 4474/2011 ze dne 31.10.2013

Smlouvou o postoupení pohledávky, nelze postoupit nárok na vrácení nadměrného odpočtu na DPH na pohledávku, která má původ ve veřejném právu, nelze uplatnit soukromoprávní institut smlouvy o postoupení pohledávky, kdy dochází ke změně závazku na straně věřitele.

1.1.5.3.NS 20 Cdo 501/2016 ze dne 1.7.2016

Nelze postoupit pohledávku zdravotní pojišťovny z titulu zdravotního pojištění

1.1.5.4. NSS 5 Afs 227/2016-38 ze dne 9.12.2016 + IV. ÚS 1469/17 ze dne 13.6.2017

Není možné postoupit na jinou společnost pohledávku, která daňovému subjektu vznikla v podobě finančních prostředků uvolněných ze zajištění daně z důvodu rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu.

1.1.6. Opačné –ručení společníka

1.1.6.1. NSS 7 Afs 90/2005-61 ze dne 16.6.2006

Povinnost ručení ukládá společníkům v. o. s. ustanovení § 86 věta ObchZ., podle něhož společníci ručí za závazky společnosti veškerým svým majetkem společně a nerozdílně. Z dikce citovaného ustanovení nelze dovodit, že se jedná pouze o závazky vyplývající ze soukromoprávních vztahů, jak nesprávně dovozuje stěžovatelka. Takový úmysl zákonodárce, tj. omezit ručení společníků v. o. s. pouze na závazky ve vztahu k subjektům soukromého práva, jak tvrdí stěžovatelka, není v textu žádným způsobem vyjádřen. Právní názor stěžovatelky vychází z rozdílného obsahu závazků soukromoprávních a veřejnoprávních. Je sice nesporné, že daňová povinnost je platební povinností daňového subjektu, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů na úhradu celospolečenských potřeb, aniž by přitom poskytoval daňovým subjektům ekvivalentní protiplnění a tento právní vztah mezi státem a daňovým subjektem lze označit za asynallagmatickou obligaci – závazek veřejnoprávního charakteru, ale tato skutečnost, tj. že důvod vzniku daňové pohledávky je odlišný od pohledávek soukromoprávních, neznamená, že by se daňové pohledávky zásadně odlišovaly od pohledávek ostatních. Daňové pohledávky jsou např. uspokojovány v řízení exekučním nebo konkurzním stejným způsobem jako pohledávky ostatní. Pokud by názor stěžovatelky byl akceptován jako zákonný, vedlo by to ve svých důsledcích k tomu, že stát by nebyl schopen řádně vybrat dlužnou daň od poplatníka právnické osoby, který se stal insolventním. Protože tedy výklad předestřený stěžovatelkou vede k závěru, který nemá rozumný smysl, je třeba jej odmítnout jako nesprávný.

Odkaz stěžovatelky v této souvislosti na usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV. ÚS 499/98 je zcela nepřipadný, protože se týkal aplikace § 45 zákona o správě daní a poplatků a § 477 obch. zák. v souvislosti s převodem části podniku, jak na to také správně poukázalo ministerstvo. Nejvyšší správní soud naopak odkazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 3. 1999, sp. zn. I. ÚS 323/98, který se týkal ručitelského závazku společnice společnosti s ručením omezeným za nezaplacený daňový nedoplatek touto společností, v němž Ústavní soud nezpochybnil ručitelský závazek společnice za daňovou pohledávku společnosti s ručením omezeným....“.

1.1.6.2. Nejvyšší správní soud 1 Afs 93/2006-48 ze dne 25.4.2007
(Sbírka rozhodnutí NSS 8/2007, str. 693 (1263/2007 Sb. NSS))

„...Závazky společnosti“ jsou veškeré povinnosti (nejčastěji platební), které má společnost vůči ostatním subjektům právních vztahů. Pojem není blíže rozveden; nelze tedy než dovodit, že se tím míní všechny a jakékoli závazky. Nerozlišuje se zde ani co do povahy závazků, ani co do jejich právního titulu, ani co do jejich rozsahu. Ručení společníka se tedy vztahuje jak na závazky soukromoprávní, tak na závazky z titulu veřejnoprávní povinnosti, a jak na jistinu či částku původně dlužnou, tak i na příslušenství.....(Znovu je třeba uvést, že takto široké vymezení závazků se uplatní bez ohledu na to, jaký je titul dluhu a zda je věřitelem osoba v obdobném právním postavení či subjekt nadaný veřejnoprávními pravomocemi)...“

1.1.6.3 NSS 1 Afs 101/2004-58 ze dne 24.7.2007-rozšířený senát (Sbírka rozhodnutí NSS 11/2007, str. 964 1352/2007 Sb. NSS)

„...Závazky společnosti“ jsou veškeré povinnosti (nejčastěji platební), které má společnost vůči ostatním subjektům právních vztahů. Pojem není blíže vysvětlen; nelze však než dovodit, že se tím míní všechny závazky. Nerozlišuje se zde ani co do jejich právního titulu, ani co do jejich rozsahu. Absence odůvodněné zvláštní odchylné právní úpravy ručení tedy v souladu s výše uvedeným dovoluje učinit závěr, ručení společníka se vztahuje jak na závazky soukromoprávní, tak na závazky z titulu veřejnoprávní povinnosti, a jak na jistinu či částku původně dlužnou, tak i na příslušenství....“

1.2. Otázky k diskuzi

1.2.1. Pokud soukromoprávní předpis obsahuje pojem závazek (dluh) zahrnuje tento pojem i povinou platbu z titulu daně ?

1.2.2. Jaký je rozdíl mezi převodem obchodního závodu (podniku) a ručením ?

2. Přechází daňová povinnost při rozdělení odštěpení

2.1. Platná právní úprava

2.1.1. Znění platné do 31.12.2013

§ 240 odst. 2 DŘ:

(2) 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.

2.1.2. Znění platné od 1.1.2014

§ 240b

Přechod daňové povinnosti při přeměně rozdělením

(1) 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.

(2) Každý právní nástupce ručí za splnění platební povinnosti, která přešla na jiného právního nástupce v souvislosti s přeměnou právnické osoby rozdělením.

(3) Daňovou povinnost, která přešla na právního nástupce při přeměně právnické osoby rozdělením, spravuje dosud příslušný správce daně.

Důvodová zpráva 344/2013 Sb.

K § 240b: Nový § 240b přebírá téměř beze změny stávající úpravu odstavce 2 a 7 § 240, která je poplatná pouze pro případy rušení právnické osoby bez likvidace, a to přeměnou rozdělením, jak vyplývá i z nadpisu tohoto ustanovení. Změna spočívá pouze v terminologickém ujednocení s novým občanským zákoníkem. Dopad stávajícího ustanovení § 240 odst. 1, podle něhož daňovou povinnost, která přešla na právního nástupce, spravuje dosud příslušný správce daně, se zužuje pouze na případ přeměny právnické osoby rozdělením, neboť v ostatních případech nemá věcný smysl.

2.2. Judikatura

2.2.1. NSS 1 Afs 168/2017-20 ze dne 24.8.2017

§ 5 odst. 2 DŘ

§ 240 DŘ

§ 240 odst. 2 DŘ

§ 240b DŘ

§ 243 písm. d) ZP

§ 244 odst. 2 ZP

§ 250 písm. h) ZP

§ 250 písm. l) ZP

zneužití práva

Čl. 11 odst. 5 Listiny

1a) V daném případě NSS řešil otázku přechodu daňové povinnosti v rámci rozdělení odštěpením sloučením dle právní úpravy platné do 31. 12. 2013. Tzn. dle § 240 DŘ, nikoliv dle § 240b DŘ. V daném případě šlo o rozdělení odštěpením, které proběhlo v roce 2009:

1b) Následně v roce 2011 byla správcem daně doměřena DPH a daň z příjmů právnických osob, a to společnosti, na kterou přešlo v rámci rozdělení odštěpením sloučením část jmění rozdělované společnosti. Otázkou bylo, zda je takovýto postup správný. NSS takovouto možnost odmítl s tím, že zde není právní nástupnictví, protože nedošlo k zániku společnosti, které svědčí daňová povinnost. K dané věci pak dále podrobněji uvedl:

2) V první části zdůraznil, že posuzovanou otázku není možné řešit dle § 240b DŘ, který byl do daňového řádu doplněn až s účinností od 1. 1. 2014. Soud však vychází z právního a skutkového stavu, který zde byl v době vydání přezkoumávaného rozhodnutí. To znamená, že je nutné vycházet ze znění daňového řádu platného do 31. 12. 2013.

3a) Z tohoto hlediska je na základě § 243 ZP nutné vycházet z toho, že rozdělovaná společnost v daném případě nezaniká, a proto hypotéza § 240 odst. 2 DŘ není naplněna.

3b) Daňová povinnost nadále stíhá společnost, za které došlo k rozdělení odštěpením:

"...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....."

4a) Dle NSS tento výklad vychází jednak z gramatického výkladu právní úpravy.

4b) V této souvislosti je nutné zohlednit čl. 11 odst. 5 Listiny, z kterého vyplývá, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona.

4c) Není tedy možné uložit daňovou povinnost odlišnému daňovému subjektu, když daňový subjekt, kterému tato daňová povinnost vznikla, nadále existuje a veřejnoprávní předpis přechod daňové povinnosti v tomto případě nestanovil.

4d1) V dané souvislosti NSS souhlasil s tím, že může dojít k situaci, že daňová povinnost bude uložena "prázdne skořápce". Ani tento důvod však neopravňuje prolomit zásadu legality při ukládání daní a poplatků.

4d2) V takovém případě by v úvahu připadalo pouze možné zneužití práva, které by spočívalo v účelovém rozdělování společnosti vedeném snahou o vyhýbání se daňové povinnosti:

"...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 „prázdnu 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...".

2) V souladu s ustanovením § 5 odst. 2 DŘ v situaci, kdy zákon nereguluje případ, kdy došlo k rozdělení společnosti bez jejího zániku, není možné, aby správce daně uložil plnění daňové povinnosti jinému daňovému subjektu, byť by tento vzniknul rozdělením odštěpením sloučením ze společnosti, které vznikla daňová povinnost:

"...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). Nereguloval-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....".

3) V dané souvislosti NSS odmítl vyplnit tuto mezeru aplikací soukromoprávní úpravy týkající se přechodu závazku (dluhů) v rámci přeměny.

3a) Prvním argumentem pro odmítnutí bylo to, že v době přeměny uvedený daňový závazek neexistoval a nemohl být zachycen v rámci přeměny v účetnictví zúčastněných společností:

"...[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....".

3b1) Druhým argumentem který NSS použil, bylo odlišení soukromoprávního závazkového vztahu a veřejnoprávní povinnosti z titulu daní.

3b21) V této souvislosti byla zmíněná judikatura ÚS k otázce přechodu daňových povinností v rámci prodeje podniku.

3b22) Daná část tak byla uzavřena, že přechod závazků vzniklých soukromoprávně nelze bez dalšího ztotožňovat s přechodem veřejnoprávní povinnosti:

"...29] Nadto oblast správy daní, jako klasický příklad veřejnoprávní regulace, a soukromoprávní vztahy jsou vedeny zcela jinými principy, nelze je vzájemně směřovat 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)...".

4a) Jako další argument byl NSS použitím § 250 písm. l) ZP který uvádí, že pouze v případě rozštěpení je stanoveno, jako povinná náležitost projektu přeměny, určení na kterou nástupnickou společnost nebo družstvo přechází daňová povinnost zanikající společnosti nebo družstva.

4b) Z toho NSS dovedl, že když tato náležitost je stanovena pouze v případě rozštěpení, nemůže docházet k přechodu daňové povinnosti v rámci odštěpení:

"...[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 dovést, 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...."

5) Tím, že úprava § 250 písm. l) ZP vyčleňuje daňovou povinnost jako povinnost samostatnou, pak dále NSS dovedl, že není možné vycházet z toho, že daňová povinnost je součástí pojmu závazky, respektive dluhy:

"...[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 dovést, 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...."

6) NSS tedy danou věc uzavřel tak, že v případě rozdělení odštěpením sloučením, kdy rozdělovaná společnost nezaniká, nebylo možné úpravu § 240 odst. 2 DŘ aplikovat. Toto ustanovení dopadá na situace, kdy dochází v rámci přeměny k zániku společnosti:

"...[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...."

2.2.2. NSS 4 Afs 314/2018-33 ze dne 14.12.2018

§ 240b DŘ ve znění účinném od 1.1.2014

§ 243 odst. 1 DŘ

§ 20 odst. 6 písm. d) ZDDPN

§ 243 písm. d) ZP

§ 244 odst. 2 ZP

§ 250 písm. h) ZP

§ 250 písm. l) ZP

1) V daném případě řešil NSS u společnosti DMS company s.r.o. otázku přechodu daňové povinnosti v rámci rozdělení odštěpením sloučením a to na základě § 240b DŘ ve znění účinném od 1.1.2014. NSS v tomto rozsudku dovedl, že na základě tohoto ustanovení dochází k přechodu daňové povinnosti i v rámci rozdělení odštěpením, když k dané věci dále podrobněji uvedl.

2a) V dané kauze šlo o podmíněčné osvobození od daně z převodu nemovitostí v případě vkladu do obchodní společnosti. Následně došlo k tomu, že v rámci rozdělení odštěpením sloučením, byl obchodní podíl získaný na základě vkladu převeden do jiné společnosti, která tento obchodní podíl prodala před uplynutím pětileté lhůty.

2b) NSS bez hlubšího rozboru dovodil, že v daném případě přešla v rámci rozdělení odštěpením sloučením na základě § 240b DŘ, daňová povinnost z titulu převodu nemovitostí na společnost, na kterou byl převeden obchodní podíl v rámci rozdělení odštěpením sloučením:

„.[18] NSS uvádí, že v prvotním postavení poplatníka daně z převodu nemovitostí byla podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani společnost EVČ s.r.o., která s účinky ke dni 13.12.2013 vložila nemovité věci specifikované v Notářském zápisu NZ 289/2013 a N 357/2013, jako nepeněžitý vklad do základního kapitálu obchodní společnosti ČKD CHLAZENÍ, resp. ENERGO CHOCEŇ. Společnost EVČ s.r.o. však k úhradě daně z převodu nemovitostí nebyla povinna, neboť při vkladu nemovitostí do společnosti ČKD CHLAZENÍ, resp. ENERGO CHOCEŇ, splnila podmínky pro osvobození podle § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani. Následně došlo k 1.11.2014 na základě přeměny k odštěpení části jmění obchodní společnosti EVČ s.r.o. zahrnující obchodní podíl v obchodní společnosti ENERGO CHOCEŇ a sloučení takto odštěpené části s žalobkyní. Žalobkyně se stala ve vztahu k předmětnému podílu právní nástupkyní společnosti EVČ. I v návaznosti na tento přechod však zůstaly naplněny podmínky pro osvobození podle § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani.

NSS v této souvislosti ve shodě se stěžovatelem doplňuje, že právě v důsledku naposledy uvedené přeměny došlo podle § 240b daňového řádu ve znění účinném k 1. 11. 2014 k přechodu daňové povinnosti (byť ke dni právních účinků přeměny podmíněně osvobozené) na žalobkyni, neboť zmíněná daňová povinnost byla primárně vázána právě na vklad podílu do společnosti ENERGO CHOCEŇ.

[19] K porušení podmínek pro osvobození smyslu § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani došlo až v okamžiku zániku účasti žalobkyně jakožto společníka v obchodní společnosti ENERGO CHOCEŇ, tedy okamžikem účinnosti smlouvy, na základě které došlo k převodu podílu v obchodní společnosti ENERGO CHOCEŇ na společnost RSN, s.r.o. Pro zachování osvobození ve smyslu § 20 odst. 6 písm. d) zákona o trojdani totiž nebyl naplněn časový test v délce 5 let od prvního vložení vkladu (v nyní projednávaném případě vklad ze strany společnosti EVČ s.r.o., do základního kapitálu obchodní společnosti ČKD CHLAZENÍ, resp. ENERGO CHOCEŇ), kdy nesmí dojít k zániku účasti společníka v obchodní společnosti...".

3) Z tohoto hlediska NSS odmítl odkaz na rozhodnutí 1. senátu (1 Afs 168/2017-20 ze dne 24.8.2017), které vycházelo z toho, že v rámci rozdělení odštěpením, nepřechází daňová povinnost. Dle NSS došlo v mezichase k významné novelizaci příslušných ustanovení DŘ (předmětný § 240b DŘ ve znění účinném od 1.1.2014), a proto nejsou závěry uvedené v daném rozsudku nyní použitelné:

"...[20] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že v nyní projednávané věci nelze bez dalšího aplikovat závěry plynoucí z rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 168/2017 - 20. V daném případě se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem § 240 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2013, a nikoliv výkladem 240b odst. 1 daňového řádu. Je potřebné upozornit, že v mezichase došlo k významné novelizaci příslušných ustanovení daňového řádu, a proto nejsou uvedené závěry z uvedeného rozsudku v nyní projednávané věci použitelné.....".

4) V závěru NSS uvedl, že na rozdělení odštěpením nelze aplikovat § 240 DŘ, který se týká přeměn, kdy dochází v rámci nich k zániku obchodní společnosti. V případě rozdělení odštěpením, kdy nedochází k zániku obchodní společnosti, bude aplikována úprava § 240b DŘ:

"[21] Pro úplnost NSS dodává, že v projednávané věci nebylo namístě aplikovat § 240 DŘ ve znění účinném k 1.11.2014, jak namítala žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti. Úprava obsažená v § 240b DŘ se vztahuje právě na otázky přeměny obchodních společností, kdy původní společnost nezaniká, naproti tomu § 240 DŘ se vztahuje na situace zániku původní obchodní společnosti, ke které však v projednávané věci nedošlo.....".

2.2.3. NSS 5 Afs 280/2017-49 ze dne 25.4.2019

§ 24 odst. 1 ZDP –doložení výdaje

§ 171 odst. 1 DŘ

§ 257 odst. 1 ZP

§ 240b DŘ ve znění účinném od 1.1.2014

§ 243 odst. 1 DŘ

1a) V daném případě šlo o doměrek DPH a daně z příjmů za roky 2010 až 2012 ve výši cca 10 mil. Kč u společnosti MODUKA, s. r. o., v likvidaci (dříve SEVEN K - M, s. r. o.; dále jen „daňový subjekt“) z titulu služeb údajně poskytovaných společnostmi Stavby ECH, s. r. o. (dále jen „Stavby ECH“),, která měla být subdodavatelem pro daňový subjekt ve vztahu zajišťování služeb pro společnost AVX Czech Republic, s. r. o. (dále jen „AVX“) v prostorách této společnosti.

1b) V průběhu daňové kontroly (rozhodnut 5.9.2014) došlo k rozdělení odštěpením a nedoplatek byl vymáhán po společnosti SENHA REALITY s. r. o., (dříve SEVEN K - M Reality, s. r. o. dále také jen ručitel), vzniklé odštěpením a to z titulu ručení dle § 171 odst. 1 DŘ ve spojení s § 257 odst. 1 ZP.

1c) V dané kauze ručitel navrhoval provedení dalších důkazních prostředků, které měly doložit realizaci a provedení daných služeb s tím, že je jako ručitel může navrhopvat až od okamžiku doručení ručitelské výzvy:

2) NSS v obecné rovině potvrdil, že:

2a) Žalobce je ve vztahu k daňovému subjektu ručitel.

2b) Má obecně oprávnění vnášet své výhrady i k výši stanovení daně:

„...[16] V projednávané věci není sporu o tom, že stěžovatelka je ručitelkou ve vztahu k výše specifikovanému daňovému nedoplatku daňového subjektu. Rovněž není sporné, že ručitel má právo vznášet své výhrady k výši a způsobu stanovení daně, za kterou ručí....“.

7 Afs 316/2018-34 ze dne 23.9.2019

„...[23] K námitce, že rozdělením stěžovatele a převodem části jmění na nově vzniklé společnosti nedošlo k ohrožení dobytosti dosud nestanovené daně, Nejvyšší správní soud uvádí, že je nespornou skutečností, že krátce poté, co byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola na DPH za předmětná zdaňovací období (22. 4. 2015), došlo k rozdělení stěžovatele odštěpením se založením nástupnických společností. V důsledku této organizační změny došlo k převodu veškerého majetku stěžovatele vyšší a trvalé hodnoty jako jsou zejména nemovité věci, k podstatnému snížení základního kapitálu z 130.000.000 Kč na 2.080.000 Kč a k převodu některých činností (čerpací stanice, autobusová doprava, nákladní doprava a služby motoristům) a zaměstnanců na nově vzniklé společnosti. Stěžovateli v rámci přeměny zůstal pouze majetek, který lze v krátké době vyvést, tedy movité věci a finanční prostředky na bankovních účtech. Je tedy zřejmé, že došlo k významnému útlumu podnikatelské činnosti stěžovatele a ke snížení jeho majetku, přičemž jeho zůstatkový majetek byl vysoce likvidní. Správce daně na základě těchto skutečností proto dospěl k oprávněnému závěru, že je dána odůvodněná obava, že v době vymahatelnosti případně stanovené daně bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

Nástupnické společnosti sice ručí společně a nerozdílně za dluhy stěžovatele (§ 257 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů), avšak pouze do částky ocenění jmění, jež na ně mělo přejít podle projektu rozdělení uvedené v posudku znalce pro ocenění jmění, tj. v nyní posuzovaném případě do výše 16.400.000 Kč, přičemž daň byla zajištěna v celkové výši 23.127.888 Kč. Navíc je třeba uvést, že ručení je vztahem subsidiárním, což znamená, že správce daně může přistoupit k vymáhání daně po nástupnických společnostech až poté, pokud ji neuhradí sám daňový dlužník, tedy se značným časovým odstupem.....“.

2.3. Otázky k diskuzi

2.3.1. Skutečně došlo od 1.1.2014 k věcné změně spočívající v přechodu daňové povinnosti v rámci rozdělení odštěpení, když o ničem takovém nehovoří ani důvodová zpráva ?

2.3.2. Co se změnilo na hlavním argumentu a sice, že zde není žádný daňový subjekt, který by zanikal a jehož daňová povinnost by mohla přejít ?

2.3.3. Co se změnilo na argumentaci prvního senátu vycházející z úpravy v zákoně o přeměnách ?

2.3.4. Jak by se závěry o přechodu daňové povinnosti aplikovali v praxi:

2.3.4.1. Přešla by celá daňová povinnost –to znamená, že společnost se které došlo k odštěpení by již žádnou daňovou povinností neměla ?

2.3.4.2. Časově by šlo o jakou povinnost ? Vzniklou do rozhodného dne nebo dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku ? Šlo by o daňovou povinnost, která vznikne i dodatečně na základě DDP, daňové kontroly ?

2.3.4.3. Šlo by i o daňovou povinnost, která společnosti se které došlo k rozdělení odštěpením vznikne v budoucnu (ustanovení § 240b DŘ žádné omezení v tomto duchu nestavuje) ?

2.3.4.4. Co by znamenalo, že by přešla daňová povinnost? Jsou to práva a povinnosti daňového subjekt v daňovém řízení?

-Tedy společnost, na níž odštěpením přešlo jmění, by mohla podat daňové přiznání a účastnit se daňového řízení v daňových věcech týkajících se existující společnosti?

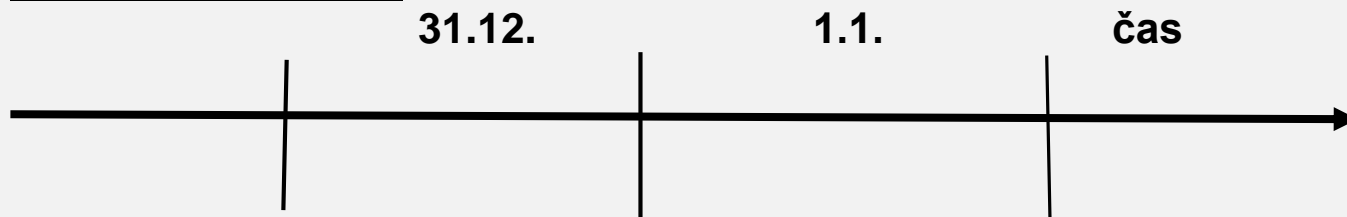
-Kdo by rozhodoval v případě, kdy by se různil názor obou společností jak postupovat?

-Může mít právního nástupce někdo, kdo „neumřel“, to je nadále existující společnost?

2.3.5. Je možné aplikovat v daném případě ručení za dluhy dle ZP (§ 257 odst. 1 ZDP), když první senát potvrzuje v bodu 29 nutnost odlišní pojmu dluh (závazek) soukromoprávní a pojem daňová povinnost dle předpisů veřejného práva ?

3. Čí je den transakce (prodej, vklad obchodního závodu, přeměna)

3.1. Popis problému



-Přechod vlastnického práva i ostatních práv a povinnosti nastává v případě prodej a vkladů obchodního závodu (obecně vkladu) a přeměn k jednomu dni. Tento okamžik není určen s přesností na hodiny, minuty či sekundy.

-Otázkou je „čí je“ ten den z hlediska vztahů vůči státu.

Význam odpovědi na tuto otázku

-Kde platí sociální a zdravotní pojištění a daň ze závislé činnosti z části mez vztahujících se k tomuto dni.

-Čí jsou přijatá a skutečně plnění v tento den z hlediska DPH.

-Kdo je poplatníkem daně z nemovitých věcí v případě, kdy tento den připadne na 1.1.

-Ke kterému dni musí být realizován vklad (buďto k 1.1. nebo k 31.12.), aby nemuselo docházet k „půlení daňových odpisů“.

3.2. Platná právní úprava

3.2.1. o.z.

Význam času **§ 601**

(1) Nabývá-li se právo nebo vzniká-li povinnost v určitý den, nabude se nebo vznikne počátkem toho dne; zaniká-li právo nebo povinnost v určitý den, zanikne koncem toho dne. To neplatí, vylučuje-li to povaha právního případu.

(2) Podmiňuje-li zánik určitého práva vznik jiného práva ve vzájemné návaznosti, nastává oboje v týž okamžik. Není-li ujednáno nebo stanoveno něco jiného, nastane takový právní účinek koncem dne.

3.2.2. Novela ZDPH zákon č.47/2011 Sb. (účinnost 1.4.2011)

V § 101 odst. 4 se slova „předcházejícímu dni“ zrušují.

§ 101 odst. 4 ZDPH:

„...(4) Zanikne-li společnost nebo družstvo zrušením bez likvidace, je daňové přiznání za část zdaňovacího období ke dni ~~předcházejícímu dni~~ zániku plátce povinen podat právní nástupce plátce, a to s uvedením, že je podává za zaniklého plátce....“.

Důvodová zpráva

K bodu 97. (§ 101 odst. 4)

Upřesnění textu.

3.2.3. Daň z nemovitých věcí

§ 12 ZDNV

„...§ 12c

Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Ke změnám skutečností rozhodných pro daň, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží...“.

3.2.3. ZDP

§ 26 ZDP:

„...(6) Odpis ve výši ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit z hmotného majetku evidovaného u poplatníka ke konci příslušného zdaňovacího období s výjimkou uvedenou v odstavci 7 písm. b) až d). Ročním odpisem u poplatníků uvedených v § 17 se rozumí odpis za zdaňovací období.

(7) Odpis pouze ve výši jedné poloviny ročního odpisu vypočteného podle § 31 a 32 lze uplatnit

a) z hmotného majetku evidovaného u poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období

1. k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období, pokud již v průběhu zdaňovacího období nebyl uplatněn odpis podle bodů 2 a 3,

b) z hmotného majetku nabytého v průběhu zdaňovacího období a evidovaného u poplatníka na konci zdaňovacího období, u něhož poplatník pokračuje v odpisování započatém původním odpisovatelem podle § 30 odst. 10 nebo který odpisuje podle § 30c odst. 2, a z hmotného movitého majetku, k němuž poplatník nabyt vlastnické právo v průběhu zdaňovacího období splněním dluhu, který byl zajištěn převodem práva, a má tento majetek evidován na konci zdaňovacího období,.....“.

3.3. Judikatura

3.3.1. NSS 1 Afs 108/2012-36 ze dne 22.5.2013 + III. ÚS 2334/13 ze dne 18.9.201 (obdobně 1 Afs 107/2012-36 ze dne 22.5.2013 + III. ÚS 2411/13 ze dne 3.4.2014)

1) V daném případě jde o druhé posouzení dané kauzy. V prvním rozsudku 1 Afs 20/2012-37 ze dne 31.5.2012 (3.2.) zrušil NSS rozsudek KS v Ústí nad Labem pro nepřezkoumatelnost. Předmětem sporu byla otázka přechodu vlastnického práva k zásobám v případě vkladu podniku FO do PO (BUNEK s.r.o.). Kdy vkladem byla společnost zakládána a byla zapsána do OR 1.1.2005. Otázkou bylo, zda vlastnické právo přešlo 1.1.2005 (jak uváděl správce daně), anebo, že u FO došlo k pozbytí vlastnického práva k 31.12.2004 24.00 hod a k nabytí vlastnického práva u společnosti došlo 1.1.2005 k 00.00. hod, jak uváděl daňový subjekt. Tato otázka byla relevantní z hlediska zdaňovacího období, ve kterém mělo dojít k dodanění zásob (nedodržení podmínky dle § 24 odst. 1 ZDP v návaznosti na § 5 odst. 6 ZDP). NSS se jednoznačně přiklonil k závěru, že k pozbytí a nabytí vlastnického práva došlo v jeden okamžik a tím je 1.1.2005, když k dané věci dále uvedl:

2) Nejprve NSS odmítl s odkazem na obchodní zákoník, že by k přechodu vlastnického práva mohlo dojít přede dnem vzniku společnosti, to je ke dni založení společnosti (25.11.2004). Společnost může vlastnické právo k vkladu nabýt nejdříve ke dni vzniku. K přechodu vlastnického práva došlo počátkem dne 1.1.2005 (bod 24 daného rozhodnutí)

3a) Dále NSS uvedl, že pozbytí i nabytí vlastnického práva došlo v jeden den, a to je 1.1.2005 s tím, že NSS odmítl, že by mohlo dojít k pozbytí vlastnického práva a nabytí vlastnického práva v různých dnech:

„....[25] V otázce okamžiku pozbytí vlastnického práva stěžovatele k předmětným zásobám se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s argumentací krajského soudu, že k nabytí i pozbytí vlastnického práva došlo v jeden okamžik, který se váže na vznik společnosti BUNEK s.r.o., tedy na den 1. 1. 2005 (viz § 60 odst. 1 a § 62 obchodního zákoníku). Naopak je v této věci zcela nepřiléhavé tvrzení stěžovatele, že k pozbytí vlastnického práva došlo ve 24.00 hodin dne 31. 12. 2004 a k jeho nabytí v 0.00 hodin dne 1. 1. 2005. Ze stěžovatelovy argumentace totiž vyplývá, že ač se jedná o tentýž okamžik, pro účely pozbytí je třeba jej vnímat jako součást dne 31. 12. 2004 a naopak pro účely nabytí jako součást dne 1. 1. 2005....“:

3b) V dané souvislosti NSS odmítl systém počítání času předestřený daňovým subjektem – to je, že by mohl existovat čas 00.00 hod. Den nastává prvním zlomkem sekundy daného dne, jinak by den měl víc jak 24 hodin, resp. víc jak 86.400 sekund:

„....26] K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že popsany mylný názor stěžovatele je založen na špatném pojmání astronomického stanovení délky kalendářního dne, který má 24 hodin neboli 86 400 sekund. Jako neexistuje rok 0, též z astronomického hlediska neexistuje čas 00:00 hodin. Časový údaj 00:00 hodin není samostatnou nultou vteřinou totožnou s poslední vteřinou předešlého dne, pak by totiž měl kalendářní den 24 hodin a 1 sekundu neboli 86 401 sekund. Z astronomického hlediska začíná nový den „nenultou“ hodnotou, tedy nějakým byť sebemenším zlomkem sekundy (např. 0 h 0 minut 0,001 sekundy) a tento časový okamžik již samozřejmě není součástí předcházejícího dne.....“.

4) NSS tedy odmítl, že by mohlo dojít k pozbytí a nabytí vlastnického práva v různých okamžicích. V dané souvislosti odkázal NSS také na úpravu § 601 odst. 2 NOBčZ, z kterého vyplývá, že „...podmiňuje-li zánik určitého práva vznik jiného práva ve vzájemné návaznosti, nastává oboje v týž okamžik. Není-li ujednáno nebo stanoveno něco jiného, nastane takový právní účinek koncem dne.....“. Uzavřel pak, že výklad daňového subjektu by vedl k tomu, že po určitou dobu by věc nebyla nikoho, což není možné:

„...[28] Nejvyšší správní soud proto v této věci nepovažuje za důvodnou argumentaci stěžovatele, spočívající v tom, že právo se nabývá počátkem dne a zaniká koncem dne. Jak již Nejvyšší, správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 17. 4. 2008, čj. 5 Afs 1/2007-172, publikovaném pod č. 2328/2011 Sb. NSS, pravidla pro nabývání, změnu či zánik práv a povinností vlivem uplynutí lhůty, se neuplatní v případech, kdy právo vzniká či zaniká na základě určitého právního úkonu či právní skutečnosti. Citovaná pravidla [s účinností od 1. 1. 2014 opětovně přejetá do českého právního řádu v § 601 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále též „nový občanský zákoník“)] se vztahují k běhu lhůt, ovšem neplatí pro převádění vlastnického práva, o něž bylo sporu v řešeném případě. Nad rámec lze doplnit, že § 601 odst. 2 nového občanského zákoníku v tomto smyslu konstatuje, že podmiňuje-li zánik určitého práva vznik jiného práva ve vzájemné návaznosti, nastává oboje v týž okamžik. Není-li ujednáno nebo stanoveno něco jiného, nastane takový právní účinek koncem dne.

V projednávané věci by stěžovatelem zastávaná argumentace, že ke zcizení vlastnictví došlo koncem dne 31. 12. 2004 a k jeho nabytí společností BUNEK s.r.o. počátkem dne 1. 1. 2005, znamenala, že po určitou – byť zcela nepatrnou dobu – by se zásoby staly věcí ničí (res nullius) a v prvním časovém okamžiku dne 1. 1. 2005, kdy by měly přejít do vlastnictví společnosti BUNEK s.r.o., by nenáležely žádnému subjektu. Taková interpretace, která popírá teorii derivativního nabývání vlastnictví, je zcela nepřijatelná. Nejvyšší správní soud proto výkladu zastávanému stěžovateli nemohl přisvědčit.....“

3.3.2. Výklady

Ing. Miroslav Kopřiva (FÚ ve Svitavách), Povinnost podat daňová tvrzení při zániku právnické osoby bez likvidace, Účetnictví 2/2013, str. 42-46

3.3. Otázka

Čí je den transakce (vklad, prodej obchodního závodu, přeměna) z hlediska daňového ?