



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Michala Bobka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Czechoslovak Capital Partners a. s. (dříve Šestý uzavřený investiční fond, a.s.)**, se sídlem Na Florenci 1332/23, Praha 1, zastoupena Mgr. Lenou Fryčovou, advokátkou se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2020, č. j. 36628/20/5200-11431-711413, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 11. 2022, č. j. 6 Af 35/2020 - 33,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 11. 2022, č. j. 6 Af 35/2020 - 33, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 9. 2020, č. j. 36628/20/5200-11431-711413, a jemu předcházející platební výměr Specializovaného finančního úřadu ze dne 15. 8. 2019, č. j. 145503/19/4300-12712-108649, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 24 456 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její právní zástupkyně Mgr. Leny Fryčové, advokátky se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

- [1] Žalobkyně v průběhu roku 2018 realizovala jako nástupnická společnost dvě fúze:

1. Dne 19. 10. 2018 byla do obchodního rejstříku zapsána fúze sloučením, kdy na žalobkyni jako nástupnickou společnost přešlo jmění zanikající společnosti Tomitrela s.r.o. Rozhodný den této (první) fúze byl stanoven na 28. 5. 2018. Žalobkyně podala dne 2. 10. 2018 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období předcházející rozhodnému dni této fúze, za které nebylo doposud podáno, tj. od 1. 1. 2018 do 27. 5. 2018. Daň vyčíslila na 525.050 Kč a v souladu s tímto tvrzením jí byla daň i vyměřena.
2. Dne 31. 12. 2018 byla do obchodního rejstříku zapsána fúze sloučením, kdy na žalobkyni jako nástupnickou společnost přešlo jmění zanikající společnosti MACRATH TRADE, a.s. Rozhodný den této (druhé) fúze byl stanoven na 1. 1. 2018. Dne 1. 4. 2019 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2018 do 27. 5. 2018, a to na daň vyšší o 10.752.950 Kč. Daň jí byla v této částce doměřena.

[2] Platebním výměrem ze dne 15. 8. 2019, č. j. 145503/19/4300-12712-108649, byla žalobkyně vyrozuměna o předpisu úroku z prodlení s úhradou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 27. 5. 2018, a to ve výši 799.208 Kč. Předmětem úročení byla částka dodatečně doměřené daně ve výši 10.752.950 Kč po dobu od 1. 10. 2018 do 4. 4. 2019, a to na základě dodatečného daňového přiznání podaného žalobkyní po účinnosti druhé fúze.

[3] Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 24. 9. 2020, č. j. 36628/20/5200/11431-711413 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změnil výrok platebního výměru tak, že byl nově předepsán úrok z prodlení ve výši 765.391 Kč; ve zbytku zůstal platební výměr beze změny.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou před Městským soudem v Praze (dále jen „městský soud“), který ji rozsudkem ze dne 24. 11. 2022, č. j. 6 Af 35/2020 - 33, zamítl. Dospěl k závěru, že daňový řád umožňuje pouze *jedno vyměření daně ve vztahu k jednomu zdaňovacímu období*. Tím bylo v důsledku první fúze období od 1. 1. 2018 do 27. 5. 2018, za které žalobkyně podala daňové přiznání s původní splatností ke dni 1. 10. 2018. Po vyměření daně přitom může při stejném zdaňovacím období následovat jedině dodatečné daňové přiznání. Jelikož byl rozhodný den druhé fúze stanoven ke dni 1. 1. 2018, a tedy spadající zpětně do období za které byla ke dni účinnosti fúze (31. 12. 2018) již daň vyměřena, podala žalobkyně za svého právního předchůdce podle § 240 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) dodatečné daňové přiznání. Úrok z prodlení, který kopíruje daň, se však odvíjí od původní splatnosti daně na základě řádného daňového přiznání, která v důsledku první fúze připadala právě již *na den 1. 10. 2018*. Dodatečné daňové přiznání se tak stalo základem pro předpis úroku z prodlení již od tohoto data. Městský soud přitom přisvědčil žalovanému, že si žalobkyně vznik úroku z prodlení způsobila sama, neboť učinila rozhodnutí o jednotlivých fúzích a jejich rozhodných dnech, aniž by zohlednila úpravu zákona o daních z příjmů a daňového řádu, a to zejména ve vztahu k možným sankčním důsledkům. Správce daně přitom prokázal

pokračování

jistou míru tolerance, když žalobkyni k její žádosti o prominutí úroku z prodlení snížil předepsanou částku úroku o 20 %.

## II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[5] Rozsudek městského soudu napadá žalobkyně (stěžovatelka) v celém rozsahu kasační stížností. Její důvody spatřuje v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud (dále též jen „NSS“) napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Podle stěžovatelky se městský soud zaměřil především na okamžik počátku prodlení, k argumentaci stěžovatelky týkající se neexistence prodlení se však vyjádřil pouze okrajově. Odůvodnění závěru, že prodlení stěžovatelky vzniklo, tak stěžovatelka považuje za nedostatečné a nesprávné. Poukázala na skutečnost, že již v žalobě namítla hned dva důvody nutnosti tuto otázku vypořádat.

[7] Prvním důvodem je otázka, *zda stěžovatelka postupovala správně, když podala dodatečné daňové přiznání*, jak jí ve svém stanovisku poradilo samo Generální finanční ředitelství, resp. zda neměla podat jiný typ přiznání, se kterým se automaticky nepojí úrok z prodlení. Stěžovatelka namítá, že správnost tohoto postupu nebyla nikdy posuzována, ačkoli stěžovatelka tuto otázku pokládala. Smyslem dotazu na Generální finanční ředitelství přitom byly právě pochyby stěžovatelky a zanikající dceřiné společnosti v rámci druhé fúze, jak nastalou situaci formálně vypořádat ohledně odvedení daně z příjmu.

[8] Druhým důvodem je poté otázka, *zda vůbec vzniklo prodlení*, pokud stěžovatelka podala dodatečné daňové přiznání. Stěžovatelka namítá, že městský soud nijak nezohlednil specifikum přítomnosti dvou společností (nástupnické a zanikající), když je považoval za jeden subjekt, ač tomu tak až do zápisu fúze do obchodního rejstříku není. Podle stěžovatelky se tak městský soud dopustil nesprávného právní posouzení. To dovozuje též z reparačního charakteru úroků z prodlení, jejichž smyslem je sankcionovat daňové subjekty, které včas nehradí své povinnosti. Stěžovatelka však nepodala dodatečné daňové přiznání v důsledku svého pochybení či jakéhokoli porušení svých zákonných povinností. Naopak jednala tak proto, aby své zákonné povinnosti dostála a nevznikl jí žádný nedoplatek na daních. Postihování takového jednání úrokem z prodlení tak odporuje smyslu a účelu tohoto institutu, a také flagrantně porušuje zásadu přiměřenosti a je v rozporu s požadavkem na správné a spravedlivé zdanění.

[9] Závěrem stěžovatelka zpochybnila rovněž závěr městského soudu ohledně *počátku prodlení*, který považuje za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost. Závěr, podle něhož se úrok z prodlení odvíjí od počátku splatnosti daně na základě řádného daňového přiznání, podle stěžovatelky nijak materiálně nevypořádává specifikum projednávané věci a žalobní námitku, podle níž stěžovatelka nemohla objektivně v okamžiku splatnosti daně z řádného daňového přiznání za období od 1. 1. 2018 do 27. 5. 2018 (tedy k 30. 9. 2018) tušit, že bude existovat jakákoli další daňová povinnost, kterou je nutné přiznat a uhradit z ní daň.

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s právním posouzením věci městským soudem. Navrhl kasační stížnost zamítnout. Napadený rozsudek je podle jeho názoru řádně odůvodněný. Stěžovatelka měla v souladu s § 141 daňového řádu povinnost podat dodatečné daňové přiznání, neboť zjistila, že její daňová povinnost měla být v důsledku druhé fúze vyšší. Situace, kdy za část zdaňovacího období bylo již daňové přiznání podáno, nelze řešit jinak než podáním dodatečného daňového přiznání. Úrok z prodlení přitom vzniká podle § 252 daňového řádu automaticky. Jelikož každá daň má za určité období jen jednu původní splatnost, která za období od 1. 1. 2018 do 27. 5. 2018 byla v důsledku první fúze splatná ke dni 1. 10. 2018, stěžovatelka byla v prodlení s úhradou daňové povinnosti. V důsledku toho jí vznikl úrok z prodlení. Počátkem prodlení se poté městský soud zabýval v odst. 25. a 26. napadeného rozsudku. Stěžovatelka se do prodlení dostala v důsledku svého rozhodnutí uskutečnit druhou fúzi zpětně k datu 1. 1. 2018, čímž zanikla daňová povinnost jejího předchůdce, která přešla ze zákona na stěžovatelku. Argumentace, že stěžovatelce nevznikl žádný nedoplatek, není přílehlavá, neboť datum původní splatnosti daně za jejího právního předchůdce nastal již dne 1. 10. 2018, zatímco daň byla skutečně uhrazena až dne 4. 4. 2019. Stěžovatelka přitom nevznesla žádnou relevantní oponentní argumentaci, proč v jejím případě neměl úrok z prodlení vzniknout. Stejně tak nepředložila argumentaci, jakým způsobem měla být situace s datem druhé fúze řešena v souladu se zákonem tak, aby úrok z prodlení nevznikl. Dostatečným promítnutím „specifičnosti“ daného případu je navíc již prominutí úroku z prodlení ve výši 20 %.

### III. Právní posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval splněním formálních podmínek kasační stížnosti. Konstatoval, že kasační stížnost je přípustná. Napadený rozsudek městského soudu proto přezkoumal v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů. Přihlížel při tom k případným vadám, které by musel zohlednit i bez návrhu (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud nepovažuje rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný, jak namítá stěžovatelka. Z jeho odůvodnění je patrné, jaký skutkový stav vzal městský soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, jakým způsobem postupoval při jejich hodnocení a proč považuje pro věc zásadní argumentaci stěžovatelky za lichou. To platí i ve vztahu ke stěžovatelkou vytýkané otázce počátku prodlení, se kterými se městský soud vypořádal v bodech [25] a [26] napadeného rozsudku. Městský soud tak naplnil nároky kladené na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí (např. rozsudky NSS ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015 - 45).

[14] Napadený rozsudek městského soudu, stejně jako obě správní rozhodnutí, jsou nezákonná. Je tomu tak z následujících důvodů.

[15] Na úvod právního posouzení NSS předesílá, že v projednávané věci došlo k velice specifické situaci *většího počtu po sobě následně přijatých a realizovaných fúzí v jednom kalendářním roce*, na které daňová úprava nepamatuje. Dále vyslovené právní závěry tudíž představují reakci na tuto výjimečnou situaci a platí výhradně pro kontext přeměn

pokračování

obchodních společností a následného „dodanění“ nástupnické společnosti daní z příjmů právnických osob, pokud jde o daňové povinnosti týkající se příjmů jejich již zaniklých právních předchůdců.

[16] Po skutkové stránce je klíčové, že stěžovatelka v roce 2018 realizovala dvě po sobě následující fúze s různými rozhodnými dny. S ohledem na první fúzi, jejíž rozhodný den byl určen na 28. 5. 2018 a která byla zapsána do obchodního rejstříku dne 19. 10. 2018, podala stěžovatelka dne 2. 10. 2018 řádné daňové přiznání za období od 1. 1. 2018 do 27. 5. 2018 [v souladu s § 38ma odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“)]. V návaznosti na druhou fúzi, jejíž rozhodný den byl stanoven na 1. 1. 2018 a jež byla zapsána do obchodního rejstříku dne 31. 12. 2018, podala stěžovatelka dne 1. 4. 2019 dodatečné daňové přiznání za stejné zdaňovací období. V souladu s oběma tvrzeními jí byla daň i vyměřena, resp. doměřena.

[17] Podle § 240 odst. 1 daňového řádu přitom platí, že 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] Společnost MACRATH TRADE, a.s., jejíž jmění v důsledku druhé fúze přešlo na stěžovatelku, zanikla ke dni účinnosti fúze dne 31. 12. 2018 [srov. § 177 odst. 1, § 178 odst. 2 a § 185 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku; a § 61 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále „zákon o přeměnách“)]. Do tohoto data tak nesla svoji daňovou povinnost společnost MACRATH TRADE, a.s., a nikoli stěžovatelka. Až dne 31. 12. 2018 na stěžovatelku jako na právní nástupkyni přešla v souladu s § 240 odst. 1 daňového řádu daňová povinnost zanikající společnosti MACRATH TRADE, a.s., a to za celý kalendářní rok 2018.

[19] Nejvyšší správní soud v obecné rovině souhlasí se základním východiskem městského soudu, že daňový řád umožňuje pouze jedno vyměření daně ve vztahu k jednomu zdaňovacímu období, po kterém může následovat pouze dodatečné doměření dosud nevyměřené a nepřiznané daně (srov. body [25] a [27] napadeného rozsudku). Tímto obdobím byl v projednávané věci časový úsek od 1. 1. 2018 do 27. 5. 2018, určený podle § 38ma odst. 2 zákona o dani z příjmů s ohledem na rozhodný den první fúze (srov. např. rozsudky NSS ze dne 2. 2. 2014, č. j. 2 Afs 87/2010 - 65; či ze dne 17. 1. 2019, č. j. 10 Afs 34/2018 - 49), v projednávané věci tedy den 28. 5. 2018. Za toto období přitom stěžovatelka dne 2. 10. 2018 podala své řádné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob a tuto daň uhradila.

[20] Z technického hlediska, v důsledku skutečnosti, že daňová právní úprava nezná zvláštní úpravu pro uskutečnění vícero fúzí v rámci jednoho zdaňovacího období, tak stěžovatelka skutečně mohla na daňové povinnosti plynoucí pro ni z následné realizace druhé fúze ve vztahu k tomuto stejnému období reagovat již jen podáním *dodatečného daňového přiznání* podle § 141 daňového řádu. Skrze ustanovení § 240 odst. 1 daňového řádu se totiž ona sama stala právním nástupcem zaniklé společnosti. V důsledku přechodu daňové

povinnosti od jejího právního předchůdce totiž dodatečně zjistila, že daň za toto období má být vyšší než poslední známá daň.

[21] Mechanické uplatnění pravidel daňového řádu na tuto situaci však vede k paradoxnímu důsledku. Vyžaduje vlastně, aby právní nástupce již k okamžiku podání svého řádného daňového tvrzení do budoucna předjímal, ba dokonce měl najisto postaveno, zda, kdy a v jakém rozsahu na něj v daném kalendářním roce ještě přejde daňová povinnost jiného subjektu v důsledku jiné, v té době ještě nejisté či naprosto neznámé fúze. Pokud to neudělá, bude nucen podat dodatečné daňové přiznání, které s sebou již ze zákona obnáší povinnost hradit úroky z prodlení [srov. § 252 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020]. Takový výklad však dle názoru NSS nelze racionálně obhájit.

[22] V projednávané věci stěžovatelka přijala projekt druhé fúze dne 30. 10. 2018, přičemž orgány obou společností jej schválily dne 18. 12. 2018. Druhá fúze tak začala být realizována až v okamžiku, kdy za období od 1. 1. 2018 do 27. 5. 2018 již byla stěžovatelkou daň z příjmů řádně tvrzena a odvedena. V okamžiku podání řádného daňového přiznání (2. 10. 2018) tak stěžovatelka postupovala zcela v souladu se zákonem a žádné své povinnosti neopomněla. V této době totiž objektivně nemohla o jakékoli svojí další budoucí daňové povinnosti, která na ni v budoucnu teprve přejde, vědět, ani zda vůbec, kdy a v jakém rozsahu ji bude v budoucnu mít. Nelze po ní proto legitimně vyžadovat, aby již k okamžiku podání řádného daňového přiznání a splatnosti daně určené podle § 38ma odst. 2 zákona o daních z příjmů měla postaveno najisto své budoucí daňové povinnosti, které na ni teprve mohou v budoucnu přejít ze strany jiných, v daném okamžiku samostatných právnických osob.

[23] Tento závěr není v dostatečné míře zpochybněn ani tím, že rozhodný den druhé fúze se společností MACRATH TRADE, a.s., byl určen zpětně ke dni 1. 1. 2018. Je totiž důležité, že zpětné stanovení rozhodného dne přeměny výslovně umožňuje zákon, a to až o 12 měsíců ode dne, kdy bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku (srov. § 10 odst. 3 zákona o přeměnách). Stanovení rozhodného dne zpětně k prvnímu dni kalendářního roku navíc může mít legitimní opodstatnění z účetního a daňového hlediska. V souladu s § 38mb odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů totiž v takovém případě nemá nástupnická společnost povinnost podat daňové přiznání za období od začátku kalendářního roku do dne předcházejícího rozhodnému dni fúze. Zdaňovacím obdobím daně z příjmu právnických osob v takových případech je totiž celý kalendářní rok [srov. § 21a písm. c) zákona o daních z příjmů].

[24] Pokud by tedy v projednávané věci nedošlo k realizaci první fúze, zdaňovací období stěžovatelky v případě realizace fúze druhé by činilo celý kalendářní rok 2018, konkrétně od rozhodného dne této fúze, tj. od 1. 1. 2018, do konce kalendářního roku, tj. do 31. 12. 2018 [§ 21a písm. c) zákona o daních z příjmů]. Ke značně specifické situaci v projednávané věci tak došlo v důsledku přijetí dvou na sebe postupně navazujících fúzí během jednoho kalendářního roku, jež mají obě určený od sebe vzájemně odlišný rozhodný den. To ostatně připustil jak městský soud, tak žalovaný (srov. bod [26] napadeného rozsudku).

pokračování

[25] Právě uvedené vede NSS k závěru, že ve skutečnosti je příčinnou vzniku nastalé situace fakt, že *zákonná úprava nepředvídá případy*, kdy dojde v průběhu jednoho kalendářního roku k více na sebe navazujícím fúzím obchodních společností, které mají stejnou nástupnickou osobu, avšak určené různé rozhodné dny fúze (především případ, kdy rozhodný den druhé fúze předchází rozhodnému dni první, dříve realizované fúze). Mechanické uplatnění existujících pravidel daňového řádu, počítající pouze s jednou fúzí v jednom zdaňovacím období, však v takovém případě vede k nespravedlivým důsledkům, neboť vyžaduje k určitému okamžiku splnit povinnost, kterou subjekt v dané době nejen neměl, ale navíc o ní a jejím rozsahu ani objektivně v danou dobu nemusel vědět. To navíc v situaci, kdy jak realizaci více přeměn v jednom roce, tak zpětné stanovení jejich rozhodných dní, zákon výslovně připouští.

[26] Tuto situaci je podle názoru NSS nutné řešit následovně: ačkoli stěžovatelka podala dne 1. 4. 2019 formálně dodatečné daňové přiznání v rozsahu daňových povinností za společnost, která fúzí zanikla, a povinností, které na stěžovatelku přešly až po uskutečnění druhé, časově pozdější fúze ve stejném kalendářním roce, *materiálně se jedná o řádné daňové přiznání*. Je tomu tak právě z důvodu, že k okamžiku podání svého řádného daňového přiznání (dne 2. 10. 2018) za mimořádné zdaňovací období určené v důsledku realizace první fúze ve stejném kalendářním roce (od 1. 1. 2018 do 27. 5. 2018) stěžovatelka žádnou svoji povinnost neopomněla a nemohla ani objektivně o jakékoli své budoucí povinnosti a její přesné výši v dané době ještě s jistotou vědět. Daňové přiznání ze dne 1. 4. 2019 – formálně dodatečné, avšak materiálně řádné – přitom stěžovatelka podala v termínu pro řádné daňové tvrzení [§ 21a písm. c) a § 38ma *in fine* zákona o daních z příjmů ve spojení s § 136 daňového řádu].

[27] Je však třeba podtrhnout, že tento závěr platí pouze a výhradně v *rozsahu daňových povinností právního předchůdce*, které na nástupnickou společnost přešly až po okamžiku podání řádného daňového přiznání určeného podle § 38mb odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tedy ke dni předcházejícímu rozhodnému dni první, dříve uskutečněné fúze ve stejném kalendářním roce. Tuto výjimku tak nelze rozšiřovat *na vlastní daňové povinnosti stěžovatelky*, které na ni nepřešly, či na daňové povinnosti, které na stěžovatelku sice v daném kalendářním roce přešly, avšak již v důsledku první, resp. dřívější fúze, za které bylo řádné daňové přiznání již podáno.

[28] Důsledkem právě nastíněného materiálního náhledu na daňové přiznání stěžovatelky ze dne 1. 4. 2019 je, že v rozsahu daňových povinností jejího zaniklého právního předchůdce (společnosti MACRATH TRADE, a.s.) nelze vůbec pojmově hovořit o *prodlení* s povinností podat daňové přiznání a uhradit daň z příjmů právnických osob. Za takové situace tedy nemůže ze zákona nastat ani sankční následek spojený s prodlením subjektu daně (zde stěžovatelky), a to v podobě vzniku zákonného úroku z prodlení ve smyslu § 252 daňového řádu.

[29] Nejvyšší správní soud doplňuje, že smyslem právní úpravy zákonného úroku z prodlení ve smyslu § 252 daňového řádu je stanovení *paušalizované náhrady ekonomické újmy za nedoplatky peněžních prostředků na daních* v případech porušení daňových povinností (srov. důvodová zpráva k daňovému řádu, č. 280/2009 Dz). V nyní projednávané

věci však stát o žádné finanční prostředky nepřišel. Stěžovatelka všem svým daňovým povinnostem dostala a daň ve správné výši odvedla. Naopak, stát část vybrané daně obdržel od stěžovatelky dokonce dříve, neboť v důsledku realizace první fúze stěžovatelka část svých daňových povinností (za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 27. 5. 2018) splnila již dne 2. 10. 2018. Část daně z příjmu právnických osob tak byla státu zaplacená ještě před termínem, v jakém by musela jakákoli z fúzujících společností sama podat daňové přiznání a uhradit daň, pokud by fúze realizována nebyla. Nedošlo proto k žádné ekonomické újmě na fiskálních zájmu státu.

[30] Rozsah § 252 daňového řádu a jeho smysl a účel proto na případ, jako je ten v nyní projednávané věci, nedopadá. Stěžovatelce lze tudíž přisvědčit, že jelikož nebyla materiálně v prodlení se splněním daňových povinností, které na ni přešly v důsledku druhé fúze ze společnosti MACRATH TRADE, a.s., nemůže jí být uložena ani povinnost hradit (sankční) úrok z prodlení. Platební výměr Specializovaného finančního úřadu ze dne 15. 8. 2019, č. j. 145503/19/4300-12712-108649, jímž byl úrok předepsán, a následné rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání stěžovatelky zamítnuto, proto nejsou zákonná. Stejně tak je nezákonný i napadený rozsudek městského soudu, který i přes tuto důvodně vytykanou vadu správní rozhodnutí nezrušil a žalobu stěžovatelky zamítnul.

[31] Závěrem nicméně NSS opětovně zdůrazňuje specifičnost a výjimečnost právě vysloveného právního závěru, který byl přijat pro překlenutí mezery v zákoně. Obecně nadále platí, že daň z příjmů právnických osob nelze dělit. Nelze proto ani za jedno zdaňovací období podávat druhé řádné daňové přiznání. V situaci, kdy subjekt daně až po podání řádného daňového přiznání zjistí, že daň za předchozí zdaňovací období má být vyšší než poslední známá daň, má povinnost podat dodatečné daňové přiznání (§ 141 daňového řádu). Proto pouze ve zcela výjimečných případech, jako je tento, kdy daňový subjekt objektivně nemohl v okamžiku podání řádného daňového přiznání ještě vědět, zda na něj určitá daňová povinnost jiného subjektu v budoucnu přejde, a daňové předpisy mu neumožňují tuto situaci řešit, lze na jím následně podané dodatečné daňové přiznání pohlížet, v rozsahu „dodanění“ nově nabytých daňových povinností, jako na materiálně daňové přiznání řádně. Právě dovozený výjimečný závěr tak platí jen pro případ přeměn obchodních společností a následného „dodanění“ nástupnické společnosti daní z příjmů právnických osob, pokud jde o daňové povinnosti týkající se příjmů jejich již zaniklých právních předchůdců.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[32] Z výše uvedených důvodů NSS v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek městského soudu (výrok I. tohoto rozsudku). Jelikož navíc v posuzovaném případě byly již v řízení před městským soudem dány důvody pro to, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, nevrátil NSS věc městskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného v tomto rozhodnutí nemohl učinit nic jiného, než rozhodnutí žalovaného zrušit. Stejný závěr přitom platí i pro samotný platební výměr, jenž je s ohledem na dovozený závěr stížen stejnou vadou jako napadené rozhodnutí. NSS proto podle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 3 s. ř. s. sám zrušil



pokračování

rozhodnutí správních orgánů obou stupňů a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

[33] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne NSS v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení u městského soudu. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek. Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě (výrok III. tohoto rozsudku) na základě skutečností zřejmých ze spisu dle § 60 ve spojení s § 120 s. ř. s.

[34] Stěžovatelka měla v řízení úspěch, proto jí podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Tyto náklady tvoří zaplacené soudní poplatky v celkové výši 8 000 Kč (z toho 3 000 Kč za podání žaloby a 5 000 Kč za podání kasační stížnosti) a náhrada nákladů právního zastoupení advokátem, a to jak v řízení o žalobě, tak v řízení o kasační stížnosti. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. NSS přiznal stěžovatelce náhradu nákladů řízení za celkem čtyři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], dvě písemná podání (žaloba a kasační stížnost) ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a účast na jednání před soudem [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]. Za každý účelně vynaložený úkon právní služby náleží stěžovatelce mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tak za jeden úkon právní služby připadá částka 3 400 Kč. Jelikož právní zástupkyně stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, je náhrada nákladů právního zastoupení navýšena o částku, jež této dani odpovídá (21 %), na celkových 4 114 Kč za jeden úkon. Stěžovatelce tudíž za vykonané čtyři úkony právní služby náleží částka 16 456 Kč. Společně se soudním poplatkem tak činí náhrada nákladů řízení částku 24 456 Kč. Žalovaný je povinen tuto částku zaplatit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právní zástupkyně stěžovatelky.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. prosince 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín  
předseda senátu