



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **DIBITI INVESTMENT FUND SICAV, a. s.**, IČO 11904259
sídlem Varšavská 715/36, 120 00 Praha 2
zastoupena advokátkou Dr. Ing. Martinou Jankovskou
sídlem Šitkova 233/1, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2024, čj. 16820/24/5100-10611-712343

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

1. Projednávaná věc se týká pokuty za opožděné tvrzení daně žalobkynina Podfondu DIBITI Management Subfund, IČO 75162806. Ten má daňovou subjektivitu, ale nikoliv způsobilost být účastníkem řízení před soudem, proto na jeho účet jedná žalobkyně (v podrobnostech část 3.1).

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

2. Podfond vznikl 12. 10. 2021 a správci daně oznámil, že bude uplatňovat delší účetní období než 12 měsíců. V srpnu 2022 byl schválen projekt přeshraniční fúze, v jejímž důsledku přešlo jmění kyperské společnosti na žalobkyni (jednající na účet podfonde). Rozhodný den fúze byl stanoven na 1. 1. 2022. Žalobkynina valná hromada schválila fúzi v prosinci 2022.
3. Spor mezi účastníky je o to, do kdy měl podfond podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021. Každý přitom zdůrazňuje jiný časový okamžik proběhlé fúze. Žalobkyně považuje za podstatné, že fúze byla valnou hromadou schválena až 19. 12. 2022. Teprve od toho okamžiku nastávají právní účinky přeměny a teprve tehdy vznikla podfonde povinnost podat daňové přiznání. Za období předcházejícímu rozhodnému dni fúze (od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021) měl povinnost podat přiznání do 31. 3. 2023. Žalovaný považuje naopak za podstatné, že rozhodný den fúze byl stanoven na 1. 1. 2022, tedy na první den kalendářního roku. V důsledku této skutečnosti měla žalobkyně povinnost podat přiznání za období předcházející rozhodnému dni fúze do 1. 7. 2022.
4. V souladu s posledně uvedeným právním názorem vyměřil Specializovaný finanční úřad (správce daně) podfonde pokutu za opožděné tvrzení daně (rozhodnutí z 13. 6. 2023, čj. 109445/23/4200-13782-110411). Podfond se proti výměru odvolal. Žalovaný napadeným rozhodnutím upravil popis skutku, ve zbytku ho ale ponechal beze změny. Proto se žalobkyně obrátila na soud.

2. Argumentace účastníků

2.1 Žaloba

5. Žalobkyně se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí i platebního výměru a žádá, aby jí soud přiznal náhradu nákladů řízení. Je přesvědčena, že jí finanční orgány uložily pokutu nezákonně.
6. Žalobkyně shrnula skutkové okolnosti, které považuje za nesporné, a zdůraznila, že fúze byla její valnou hromadou schválena až 19. 12. 2022.
7. Kdyby se žalobkyně nepodílela na přeshraniční přeměně nebo by nenastaly právní účinky této přeměny, měl by podfond povinnost za období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2022 podat daňové přiznání do 1. 7. 2023. Jeho účetní období totiž bylo *delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců*, neboť vznikl *v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku*, což správci dani oznámil [§ 3 odst. 4 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a § 21a písm. d) zákona o daních z příjmů a § 136 odst. 2 písm. b) bod 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu].
8. Povinnost podfonde však modifikovala skutečnost, že se žalobkyně účastnila fúze. Aby však bylo vůbec možné aplikovat speciální úpravu dle § 38ma zákona o daních z příjmů, musí nastat právní účinky přeměny. Do té doby není účinně stanoven ani rozhodný den fúze, nelze proto určit období, za které má poplatník povinnost daň přiznat.
9. V posuzované věci to znamená, že až 19. 12. 2022, kdy nastaly právní účinky fúze, vznikla podfonde povinnost podat daňové přiznání za období předcházející rozhodnému dni fúze (1. 1. 2022), tedy za období 12. 10. 2021 do 31. 12. 2022, a povinnost podat daňové přiznání za období od 1. 1. 2022 do 31. 12. 2022. První povinnost musel podfond splnit do 31. 3. 2023 dle § 38ma odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Druhou povinnost do 1. 7. 2023 dle § 136 odst. 2 písm. d) daňového řádu.

10. Žalobkyně uznává, že subjekt zúčastněný na přeměně má práva a povinnosti plynoucí z přeměny „ve svých rukou“, nicméně právní účinky nastávají vůči němu i třetím osobám stejně. Ač je rozhodný den fúze určen zpětně, nelze zpětně přihlížet k důsledkům právních účinků fúze, neboť tyto důsledky nemohou vyvolat účinky dříve, než nastanou.
11. Žalobkyně odkázala na podporu své argumentace na rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) z 20. 2. 2024, čj. 2 Afs 65/2023-45, z něhož dovozuje, že § 38ma odst. 1 písm. a) je spojován s § 38ma odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Dále odkázala na nálezný Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3221/11, v němž se soud přihlásil k interpretační zásadě *in dubio pro libertate*.

2.2 Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný považuje žalobu za nedůvodnou a navrhl, aby ji soud zamítl. Primárně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se vypořádal s obdobnou odvolací argumentací.
13. Zdůraznil, že úprava v § 38ma odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů se aplikuje pouze tehdy, není-li rozhodný den prvním dnem kalendářního roku. Je-li rozhodný den stanoven na první den kalendářního roku, lhotejno zda zpětně či dopředu, jedná se o výjimku z povinnosti podat daňové přiznání podle této úpravy. Daňové přiznání se v takovém případě podává za uplynulé zdaňovací období kalendářního roku podle § 21a písm. a) zákona o daních z příjmů, a to ve lhůtě podle obecné úpravy v § 136 daňového řádu.
14. Text § 38ma zákona o daních z příjmů obsahuje taxativní výčet, tj. aplikuje se bez ohledu na to, jaké zdaňovací období je pro daný okamžik uplatňováno. V žalobkynině věci se § 38ma neaplikuje, neboť je jasné, že nedopadá na případy, kdy je rozhodný den stanoven na první den kalendářního roku. S ohledem na skutkový stav měl podfond povinnost podat daňové přiznání za období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021 do 1. 7. 2022. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že se podfond rozhodl uplatnit zdaňovací období delší než 12 měsíců. Podfond podal daňové přiznání až 31. 1. 2023, tj. po zákonné lhůtě, ze zákona mu proto vznikla povinnost uhradit pokutu podle § 250 daňového řádu.
15. Žalovaný přiznává, že v určitých případech může dojít k tomu, že lhůta pro podání daňového přiznání uplyne předtím, než je najisto postavena skutečnost ovlivňující vymezení období, za které má být přiznání podáno. Taková situace však nastane až v důsledku rozhodnutí konkrétního daňového subjektu, který si sám vymezí účetní, resp. zdaňovací období, a sám stanoví rozhodný den přeměny. Daňový subjekt musí sám zohlednit všechny důsledky, které z jeho rozhodování vyplývají, včetně těch majících dopad do jeho daňové povinnosti. V žádném případě však individuální rozhodnutí daňového subjektu nemůže správce daně opravňovat k tomu, aby odhlédl od jasné formulovaného znění § 38ma zákona o daních z příjmů. Případnou tvrdost zákona lze řešit cestou prominutí pokuty podle § 259aa daňového řádu.
16. Žalovaný má dále za to, že rozsudek NSS čj. 2 Afs 65/2023-45, na nějž žalobkyně odkazuje, není přílehnávný. V tehdy projednávané věci byl rozhodný den přeměny stanoven na 1. 9. 2018, tedy bylo možné aplikovat § 38ma odst. 1 písm. a) ve spojení s § 38ma odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. V nynější věci však byl rozhodný den stanoven na 1. 1. 2022, výše uvedené ustanovení na ni tudíž nedopadá.

3. Posouzení věci soudem

3.1 K procesní subjektivitě podfondu

17. Žalobu podal Podfond DIBITI Management Subfund, IČO 75162806. Ten byl i adresátem platebního výměru a napadeného rozhodnutí a také subjektem, který se proti výměru odvolal. Soud však v průběhu řízení dospěl k závěru, že podfond nemá způsobilost být účastníkem řízení před správním soudem.
18. Podfond je účetně a majetkově oddělená část jmění akciové společnosti s proměnným základním kapitálem (§ 165 odst. 1 zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech). Podfond má daňovou subjektivitu, neboť jde o poplatníka daně z příjmů právnických osob [§ 17 písm. d) zákona o daních z příjmů a § 20 odst. 1 daňového řádu], což potvrzuje též judikatura NSS (bod 35 a 36 rozsudku z 11. 12. 2024, čj. 6 Afs 272/2023-60, č. 4661/2025 Sb. NSS). Daňová subjektivita však automaticky neznamená též způsobilost být účastníkem řízení před správním soudem.
19. Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), obsahuje vlastní úpravu procesní subjektivity. Dle § 33 odst. 2 s. ř. s. má způsobilost být účastníkem řízení *ten, kdo má způsobilost mít práva a povinnosti, a správní orgán; jinak i ten, komu ji zákon přiznává*.
20. Podfond nemá právní osobnost (způsobilost mít práva a povinnosti). Nejde totiž o subjekt práva, ale (pouze) o oddělenou část žalobkynina jmění. Podfond není ani subjektem, kterému by zákon přiznával způsobilost ve smyslu části věty za středníkem citovaného ustanovení. O takový případ jde pouze tehdy, pokud zákon (ať už s. ř. s. či zvláštní předpis) přiznává určité entitě, která nemá právní osobnost, podat v určité věci návrh (srov. příklady, které uvádí Kocourek, T. In: Kühn, Z. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, komentář k § 33, bod 5). Podfond může sice samostatně vystupovat v daňovém řízení, kde má postavení osoby zúčastněné na dani, zákon mu však nepřiznává právo podat návrh k soudu, ani výslovně nestanoví, že je způsobilý být před soudem účastníkem řízení.
21. Odlišná úprava je pro insolvenční řízení, kde podfond má způsobilost být účastníkem řízení [§ 388c odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)]. Jde však o úpravu pouze *pro účely řízení podle tohoto (insolvenčního) zákona* a i odborná literatura se shoduje na tom, že jde o zvláštní úpravu pouze pro insolvenční řízení a podfond nadále obecně zůstává non-subjektem [komentář k § 388c od Šmejkal, V. In: Moravec, T., Kotoučová, J. a kol. *Insolvenční zákon. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, a od Rahm, J. In: Sprinz, P., Jirmásek, T., Řeháček, O., Vrba, M., Zoubek, H. a kol. *Insolvenční zákon. Komentář*. 1. vydání (4. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2023].
22. Ačkoliv tedy podfond mohl vystupovat jako účastník daňového řízení, v soudním řízení procesní subjektivitu nemá. Tu má pouze akciová společnost s proměnným základním kapitálem, jejíhož jmění je podfond (oddělenou) součástí.
23. Soud o svém názoru na nedostatek procesní subjektivity podfondeu poučil zástupkyni, která žalobu podala (čl. 32 spisu). Vzhledem k tomu, že plnou moc pro řízení udělila zástupkyni přímo žalobkyně (nikoliv podfond), měl soud za to, že může s jejím souhlasem považovat za žalobkyni přímo ji. Zástupkyně s tímto postupem souhlasila, proto soud považoval žalobu i další vyjádření podfondeu za žalobkyniny úkony.

3.2 K důvodnosti žaloby

24. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, neboť s tím oba účastníci souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.

Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, jenž tu byl v době rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

25. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.

26. Žaloba není důvodná.

27. Skutkový stav není mezi účastníky sporný, přičemž podstatné jsou tyto události:

- i. Podfond vznikl k 12. 10. 2021 a pár dní nato oznámil správci daně, že bude uplatňovat prodloužené účetní období delší než 12 měsíců.
- ii. V srpnu 2022 schválila žalobkyně projekt přeshraniční fúze. Její valná hromada schválila fúzi v prosinci 2022. Rozhodný den fúze byl stanoven na 1. 1. 2022.
- iii. Přiznání k dani z příjmů právnických osob za období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021 podal podfond 31. 1. 2023.

28. Soud souhlasí s žalobkyní, že pokud by nedošlo k fúzi, měla by povinnost podat daňové přiznání do 1. 7. 2023. Období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021 by v takovém případě bylo součástí stejného zdaňovacího období jako rok 2022.

29. Zdaňovacím obdobím totiž může být i *účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců* [§ 21a písm. d) zákona o daních z příjmů]. O takový případ jde mj. *při vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku* [§ 3 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví].

30. Kdyby nedošlo k přeměně, měl by podfond povinnost podat přiznání dle obecné úpravy (§ 136 daňového řádu). Pokud by ho podával prostřednictvím daňového poradce, měl by povinnost ho podat *do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období* [§ 136 odst. 2 písm. b) bod 2 uvedeného zákona].

31. Dle žalobkyně tuto situaci modifikovala skutečnost, že prošla v roce 2022 fúzí.

32. Podle § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů je poplatník *povinen daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob také podat za období předcházející rozhodnému dni fúze [...], za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku.*

33. Lhůtu pro podání přiznání upravuje odst. 2 citovaného ustanovení, dle kterého *se podává nejpozději do 3 měsíců od konce měsíce, do kterého spadá*

a) u obchodní korporace den rozhodnutí nejvyššího orgánu obchodní korporace o fúzi [...], pokud je tento den dnem pozdějším rozhodnému dni fúze [...], není-li rozhodný den fúze [...] prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku,

b) den, který je posledním dnem období, za které se daňové přiznání podává, pokud není podle písmene a) stanoven jiný den.

34. Žalobkyně v žalobě přehlíží, že § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů výslovně uvádí, že povinnost podat daňové přiznání za období předcházející rozhodnému dni fúze dle tohoto ustanovení se neaplikuje v případě, že je rozhodný den fúze prvním dnem kalendářního roku. Tak tomu je v žalobkynině případě, přičemž žalobkyně nijak nevysvětluje, z jakého důvodu by se na ni tato výjimka z aplikace neměla vztáhnout, ač z tohoto závěru vycházel žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 41 a 42 napadeného rozhodnutí). Již proto nemůže být žaloba úspěšná.

35. Soud přitom nepřehlédl, že v odvolání žalobkyně namítala, že výjimka z aplikace § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se má uplatnit pouze v případech, kdy daňový subjekt uplatňuje jako zdaňovací období kalendářní či hospodářský rok, a rozhodný den tak splývá s počátkem zdaňovacího období (bod 43 napadeného rozhodnutí a str. 3 odvolání). Tuto argumentaci však žalobkyně v nyní podané žalobě neuplatnila. Pouze v bodu 15 žaloby uvedla, že část ustanovení § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, která uvádí, že poplatník nemá povinnost podat daňové přiznání za období předcházející dni fúze, pokud je *rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku*, zřejmě směřuje na případy, kdy je prvním dnem období předcházejícího rozhodnému dni fúze první den kalendářního roku nebo hospodářského roku.
36. Tato strohá argumentace je však v jednoznačném rozporu s textací uvedeného ustanovení. To jasně stanoví, že se neuplatní tehdy, pokud je *rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku*, nikoliv první den období, které rozhodnému dni předcházelo. Metodologie interpretace a aplikace práva zná možnosti, jak dotvořit text právního předpisu mimo rozsahu jeho jazykového významu (typicky prostřednictvím analogie či teleologické redukce). Žalobkyně však žádnou takovou argumentaci nenabízí, přičemž soud není oprávněn ji za ni domýšlet (rozsudek rozšířeného senátu NSS z 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32). Soud se proto nezabýval vztahem § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a delším účetním obdobím ve smyslu § 21a písm. d) tohoto zákona, ani konkurencí zdaňovacích období dle § 21a písm. a), c) a d) uvedeného zákona. Žalobní námitky totiž do těchto otázek nemířily.
37. Z obdobného důvodu nelze přisvědčit ani žalobkynině odkazu na zásadu *in dubio pro libertate*. Ta má místo pouze v případě, že existuje více rovnocenně obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení (rozsudky NSS z 22. 7. 2014, čj. 9 Afs 63/2013-84, bod 26, a z 16. 5. 2012, čj. 3 Ads 144/2011-163, č. 2662/2012 Sb. NSS). Žalobkyně však žádný takový alternativní výklad relevantních ustanovení nenabídla.
38. Odkaz žalobkyně na rozsudek NSS čj. 2 Afs 65/2023-25 není případný. Jak správně upozornil žalovaný, rozhodný den nebyl ve věci, kterou NSS posuzoval, určen na první den kalendářního či hospodářského roku. Pro aplikaci § 38ma v žalobkynině případě z něj tudíž nelze nic dovozovat.
39. Žalobkyně dále uvedla, že není možné, aby rozhodný den působil zpětně, dokud nenastanou právní účinky fúze. S tím soud nesouhlasí.
40. Od rozhodného dne se jednání zanikající právnické osoby považuje z účetního hlediska za jednání uskutečněné na účet nástupnické právnické osoby (§ 176 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku). Rozhodný den lze stanovit zpětně (§ 177 odst. 1 věta druhá občanského zákoníku a § 10 odst. 3 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev) a odvíjí se od něj účetní období při přeměně (§ 17 odst. 3 písm. a) a b) zákona o účetnictví]. V takovém případě je jeho podstatou právě působení do minulosti. Jinými slovy to, „že při fúzi dvou právnických osob bude určen ‚ekonomický okamžik‘ spojení, tedy budou po nějakou dobu existovat obě zúčastněné společnosti, ale účetně na ně budeme hledět jako na jeden ekonomický subjekt. Právními účinky fúze pak bude potvrzeno spojení již od rozhodného dne“ (Skálová, J. In: Sivý, M. a kol. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer. 2025, komentář k § 10).
41. Soud rozumí tomu, že konstrukce přijatá žalovaným může vést k tomu, že při kombinaci delšího účetního období a následné fúze s rozhodným dnem určeným na začátek

kalendářního roku, kterou daňový subjekt schválí až v druhé polovině roku, se daňový subjekt dostane vždy do prodlení s podáním daňového přiznání. Jak však žalovaný správně upozornil v bodu 46 napadeného rozhodnutí – rozhodnutí, že žalobkyně bude uplatňovat delší zdaňovací období, že v tomto období proběhne její přeměna a že si určí rozhodný den k prvnímu dni kalendářního roku, byla všechna zcela v jejích rukou.

4. Závěr a náklady řízení

42. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
43. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak nevznikly mu žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti. Proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 7. listopadu 2025

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu