



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **DIBITI INVESTMENT FUND SICAV, a.s.**, se sídlem Varšavská 715/36, Praha 2, zast. Dr. Ing. Martinou Jankovskou, advokátkou, se sídlem Šitkova 233/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2024, č. j. 16820/24/5100-10611-712343, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 11. 2025, č. j. 11 Af 12/2024-39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 13. 6. 2023, č. j. 109445/23/4200-13782-110411 (dále jen „platební výměr“), rozhodl podle § 250 odst. 1 písm. c) a odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 349/2023 Sb. (dále jen „daňový řád“), o uložení pokuty 13.192 Kč za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále též „daň z příjmů“) za zdaňovací období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021, neboť jej podfond žalobkyně Podfond DIBITI Management Subfund (dále jen „podfond“) podal dne 31. 1. 2023, přestože lhůta pro podání daňového přiznání za uvedené zdaňovací období podle § 136 odst. 2 písm. b) daňového řádu uplynula již dne 1. 7. 2022.

[2] Žalovaný shora označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) změnil výrok platebního výměru tak, aby obsahoval nezaměnitelný popis skutku, a ve zbytku platební výměr potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Městský soud v napadeném rozsudku nejprve přestřel, že podfond nemá způsobilost být účastníkem řízení před správním soudem ve smyslu § 33 odst. 2 s. ř. s., neboť nejde o subjekt práva mající právní osobnost, ale toliko o oddělenou část jmění žalobkyně (viz § 165 odst. 1 zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech). Zákon tedy podfonde nepřiznává pro účely soudního řízení správního procesní subjektivitu, ačkoliv má podfond jako poplatník daně daňovou subjektivitu a byl adresátem platebního výměru a napadeného rozhodnutí. Z tohoto důvodu městský soud v řízení jednal přímo se žalobkyní, nikoliv s jejím podfondem.

[5] Dále městský soud shrnul nesporné skutečnosti podstatné pro posouzení řešené věci. Konkrétně uvedl, že podfond vznikl dne 12. 10. 2021 a že správci daně za několik dní na to oznámil, že bude uplatňovat účetní období delší než 12 měsíců. Následně žalobkyně v srpnu roku 2022 schválila projekt přeshraniční fúze (dále jen „fúze“) týkající se podfonde a její valná hromada uvedenou fúzi schválila dne 19. 12. 2022. Za rozhodný den fúze zpětně stanovila den 1. 1. 2022. Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021 podfond podal dne 31. 1. 2023 ve smyslu § 38ma odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[6] Městský soud ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že se v daném případě neuplatní § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť rozhodný den fúze byl stanoven na první den kalendářního roku. V tomto ohledu nepřisvědčil žalobkyni, že pravidlo vyplývající z § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, které zakotvuje, že poplatník nemá povinnost podat daňové přiznání za období předcházející rozhodnému dni fúze, pokud je rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku, dopadá pouze na ty případy, kdy je prvním dnem období předcházejícího rozhodnému dni první den kalendářního nebo hospodářského roku. Takový výklad zastávaný stěžovatelkou je podle městského soudu v přímém rozporu s výslovným zněním předmětného ustanovení, které bez jakýchkoliv pochybností stanoví, že se pravidlo v něm obsažené neuplatní tehdy, je-li rozhodný den prvním dnem kalendářního nebo hospodářského roku. Tak tomu bylo i v případě žalobkyně. Žalobkyni sice přisvědčil v tom, že pokud by nedošlo k fúzi, měl by podfond povinnost podat daňové přiznání za období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021 podle obecné úpravy zakotvené v § 136 daňového řádu až do 1. 7. 2023, protože uvedené zdaňovací období by bylo při uplatnění delšího účetního období součástí stejného zdaňovacího období jako celý rok 2022, nicméně žalobkyně přehlíží, že § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů na její situaci nedopadá.

[7] Městský soud současně poukázal na to, že žalobkyně v žalobě neuvedla, z jakého důvodu by se na ni výjimka obsažená v § 38ma odst. 1 písm. a) *in fine* zákona o daních z příjmů neměla vztahovat (tedy proč by se právě v jejím případě mělo dané ustanovení aplikovat, přestože za rozhodný den stanovila první den kalendářního roku), a ani v žalobě netvrdila (oproti argumentaci uvedené v odvolání), že by se dotčené ustanovení mělo použít pouze

pokračování

v případech, kdy daňový subjekt jako zdaňovací období uplatňuje hospodářský nebo kalendářní rok. Stejně tak nepředestřela žádná tvrzení, která by městskému soudu umožňovala dotvořit výklad § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních příjmů mimo rozsah jeho jazykového znění. Městský soud se proto kvůli absenci adekvátních žalobních tvrzení nezabýval vztahem § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a § 21a téhož zákona, který upravuje jednotlivé druhy zdaňovacích období. Odkaz žalobkyně na zásadu *in dubio pro liberate* označil za bezpředmětný, neboť uvedená zásada se uplatní jen při existenci více rovnocenných výkladů stejného ustanovení, o což zde nejde. Stejně tak za nepřipadný pro danou věc považoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2024, č. j. 2 Afs 65/2023-25, neboť v něm nebyl rozhodný den stanoven na první den kalendářního nebo hospodářského roku.

[8] Městský soud závěrem dodal, že s ohledem na skutečnost, že zákon připouští, aby byl rozhodný den stanoven zpětně (§ 176 odst. 1 a § 177 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“) ve spojení s § 10 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), nastane-li situace jako v souzené věci, tedy kombinace delšího účetního období a následné fúze s určením rozhodného dne zpětně na začátek kalendářního roku, pak se daňový subjekt vždy dostane do prodlení s podáním daňového přiznání. Je to však důsledek rozhodnutí tohoto daňového subjektu.

III.

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek i platební výměr ve znění po změně provedené napadeným rozhodnutím.

[10] Stěžovatelka v kasační stížnosti shrnuje skutkové okolnosti řešené věci. Tak jako v žalobě zdůrazňuje, že fúze byla její valnou hromadou schválena až dne 19. 12. 2022. Setrvává tedy na svém stanovisku, že správce daně podfondu uložil pokutu za opožděné daňové přiznání nezákonně. V tomto směru má především za to, že aby bylo možné uvažovat o použití § 38ma zákona o daních z příjmů, který má vliv na určení období, za které je poplatník povinen podat daňové přiznání, musí nastat právní účinky přeměny, neboť do té doby nemůže být účinně stanoven ani rozhodný den fúze. Tím, že její valná hromada fúzi schválila dne 19. 12. 2022, nastaly účinky fúze až od tohoto okamžiku. Z tohoto důvodu vznikla podfondu jednak za období předcházející rozhodnému dni fúze, tj. od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021, v souladu s § 38ma odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů povinnost podat daňové přiznání do 3 měsíců od konce měsíce, do kterého spadá den rozhodnutí valné hromady stěžovatelky o fúzi, tedy do 31. 3. 2023. Dále pak za zdaňovací období od 1. 1. 2022 do 31. 12. 2022 byl podfond povinen podat daňové přiznání podle § 21a písm. c) zákona o daních z příjmů ve spojení s § 136 odst. 2 písm. b) daňového řádu do 1. 7. 2023. Stěžovatelka proto nesouhlasí s tím, že za období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021 měl podfond povinnost podat daňové přiznání do 1. 7. 2022, když touto dobou ještě ani nepřijala její valná hromada rozhodnutí o schválení fúze a neurčila rozhodný den, a fúze tak nemohla vyvolávat žádné právní účinky. Navíc podfond postupoval v souladu se svým oznámením o tom, že bude uplatňovat delší účetní období, v důsledku čehož mu až do 19. 12. 2022 (rozhodnutí valné hromady) svědčila výhoda spočívající v povinnosti podat daňové přiznání za zdaňovací období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021 až do 31. 3. 2023. To splnila, neboť daňové přiznání za toto období podala dne 31. 1. 2023.

[11] Nesprávné právní posouzení ze strany městského soudu pak stěžovatelka konkrétně spatřuje v tom, že v napadeném rozsudku dovodil, že se § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů na případ stěžovatelky nepoužije, protože rozhodný den stanovila na začátek kalendářního roku, tj. k 1. 1. 2022. Podle stěžovatelky však období předcházející rozhodnému dni vzniklo pouze v důsledku skutečnosti, že podfond byl zřízen již k 12. 10. 2021. Jinými slovy, nejednalo se o období vzniklé mezi obvyklým počátkem zdaňovacího období a rozhodným dnem fúze, na které míří § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Za běžných okolností totiž podle stěžovatelčina mínění mohou nastat toliko dvě situace – buď je rozhodný den odlišný od počátku kalendářního nebo hospodářského roku, a v takovém případě vznikne období předcházející rozhodnému dni fúze a pak se uplatní pravidlo o podání daňového přiznání do 3 měsíců od dne rozhodnutí nejvyššího orgánu fúzi podle § 38ma odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Nebo je rozhodný den stanoven na počátek kalendářního či hospodářského roku a pravidlo o lhůtě 3 měsíců od rozhodnutí valné hromady k podání daňového přiznání obsažené v posledně uvedeném ustanovení se neuplatní. Stěžovatelka tudíž na rozdíl od městského soudu nepovažuje období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021 za zdaňovací období, na které by se měl vztahovat § 21a zákona o daních z příjmů, neboť toto období nejprve bylo součástí oznámeného delšího účetního období, a až v důsledku fúze se stalo jakýmsi kvazi obdobím předcházejícím rozhodnému dni fúze.

[12] Stěžovatelka proto ze shora uvedených důvodů má za to, že období předcházející rozhodnému dni ani rozhodný den nemohou existovat do doby, než nastane jejich právní opodstatněnost. K té v případě podfondu došlo až po rozhodnutí její valné hromady o schválení fúze dne 19. 12. 2022. Koneckonců opačný výklad by vedl k absurdnímu závěru, kdy by si daňový subjekt nemohl zvolit delší zdaňovací období, jinak by se vždy dostal do prodlení s plněním svých daňových povinností.

IV.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout, protože závěry městského soudu považuje za správné, zatímco argumentaci stěžovatelky za nedůvodnou. Především zdůrazňuje, že kasační námitky se shodují s žalobními a odvolacími námitkami, a proto v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. V této souvislosti poukazuje na to, že kasační stížnost není přípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť stěžovatelka v ní nijak nerozporuje závěry městského soudu.

[14] Pro případ, že by Nejvyšší správní soud kasační stížnost považoval za přípustnou, žalovaný dodává, že § 38ma zákona o daních z příjmů se vztahuje pouze na situace, kdy rozhodným dnem není první den kalendářního roku. Naopak je-li rozhodný den přeměny (fúze) stanoven na první den kalendářního roku, ať už zpětně či dopředu, jedná se o výjimku z povinnosti podat daňové přiznání k dani podle § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve lhůtě podle § 38ma odst. 2 písm. a) téhož zákona. Podle žalovaného se tudíž daňové přiznání v takovém případě podává za uplynulé zdaňovací období kalendářního roku v souladu s § 21a písm. a) zákona o daních z příjmů, a to podle obecné právní úpravy zakotvené v § 136 daňového řádu. To byl ostatně i případ stěžovatelky, resp. jejího podfondu, který měl povinnost za zdaňovací období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021 podat daňové přiznání do 1. 7. 2022. Tím, že daňové přiznání podfond podal až dne 31. 1. 2023, tedy po zákonem stanovené lhůtě, vznikla mu podle § 250 daňového řádu povinnost uhradit pokutu.

pokračování

V.

[15] Vzhledem k tomu, jak je kasační stížnost stěžovatelky formulována, se Nejvyšší správní soud musel nejdříve vypořádat s otázkou její přípustnosti. Především je nutné zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (zde městského) soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se proto musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). To znamená, že *„uvedení konkrétních stížných námitek [...] nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Neobsahuje-li kasační stížnost takovou argumentaci, je nutno na ni nahlížet jako na nepřipustnou, neboť se mýjí s kasačními důvody uvedenými v § 103 s. ř. s. (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.). K obdobným závěrům Nejvyšší správní soud dospěl také v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, podle kterého *„kasační stížnost, která beze změny opakuje žalobní tvrzení a nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s., a bude proto jako nepřipustná odmítnuta (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).“*

[16] V intencích výše uvedeného nezbyvá než uvést, že kasační námitky obsažené v odst. 14. až 16. a 18. kasační stížnosti, jež jsou shrnuty v odst. [10] tohoto rozsudku, nejsou přípustné. Jedná se totiž o pouhé shrnutí skutkových tvrzení obsažených v žalobě, aniž by v nich stěžovatelka jakkoli polemizovala s právními závěry městského soudu k nim vyslovenými. Nejvyšší správní soud přitom nepřehlédl, že shoda textu kasační stížnosti stěžovatelky se žalobou je v případě těchto námitek značná. Stěžovatelka v nich pouze doslovně převzala text žaloby.

[17] Ve zbytku je kasační stížnost na samé hranici přípustnosti, neboť stěžovatelka v ní sice nesouhlasí se závěry městského soudu, avšak svou argumentaci podporuje převážně stejnými důvody, které již uvedla v žalobě, a se kterými se městský soud v napadeném rozsudku vypořádal. Její kasační námitky se tak mnohdy míjejí s argumentací městského soudu obsaženou v napadeném rozsudku. Přesto však Nejvyšší správní soud dovodil, že ve zbytku její argumentace jako hraničně přípustná ob stojí.

[18] Nejvyšší správní soud proto dále posoudil kasační stížnost (v rozsahu, v jakém je podle výše uvedeného přípustná) v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Podstatou nyní souzené věci je otázka, zda podfond stěžovatelky podal daňové přiznání za zdaňovací období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021 včas, učinil-li tak až dne 31. 1. 2023. Stěžovatelka v tomto ohledu nesouhlasí se závěrem městského soudu, podle kterého určila-li stěžovatelka za rozhodný den fúze 1. 1. 2022, nelze na její případ použít § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve spojení s odst. 2 písm. a) téhož ustanovení.

[21] Podle § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, *poplatník je povinen daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob také podat za období předcházející rozhodnému dni*

fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku.

[22] Podle § 38ma odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, *daňové přiznání podle odstavce 1 se podává nejpozději do 3 měsíců od konce měsíce, do kterého spadá u obchodní korporace den rozhodnutí nejvyššího orgánu obchodní korporace o fúzi, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní korporace, pokud je tento den dnem pozdějším rozhodnému dni fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení, není-li rozhodný den fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku.*

[23] Mezi účastníky řízení není sporu o skutkových okolnostech případu shrnutých v odst. [5] tohoto rozsudku, zejména o tom, že rozhodný den přeshraniční fúze s podfondem byl valnou hromadou stěžovatelky stanoven (dne 19. 12. 2022 zpětně) na 1. 1. 2022.

[24] Z výše citovaných ustanovení přitom podle Nejvyššího správního soudu nepochybně vyplývá, že pokud poplatník daně z příjmů určí za rozhodný den ten den, který se shoduje s prvním dnem kalendářního nebo hospodářského roku, což byl i stěžovatelčin případ, pak na něj povinnost podat daňové přiznání v souladu s § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a ve lhůtě podle § 38ma odst. 2 písm. a) téhož zákona za období předcházející rozhodnému dni fúze nedopadá.

[25] Je proto zjevné, že městský soud dospěl ke správnému závěru o tom, že předmětná ustanovení se v případě podfondu nemohou uplatnit. Městský soud tedy nepochybil, pokud aplikaci § 38ma odst. 1 písm. a) ve spojení s odst. 2 písm. a) téhož ustanovení zákona o daních z příjmů v případě podfondu vyloučil. Opačný výklad by odporoval jasnému znění zákona, které neumožňuje učinit žádný alternativní výklad. Smyslem uvedeného ustanovení je stanovit povinnost podat daňové přiznání za období (jeho část) v těch případech, kdy v průběhu zdaňovacího období nastane určitá mimořádná skutečnost (fúze, převod jmění na společníka, nebo rozdělení obchodní korporace) k jinému dni než k prvnímu dni kalendářního či hospodářského roku odchýlně od obecných pravidel plynoucích z § 136 daňového řádu pro podání daňového přiznání. V případě volby rozhodného dne na první den kalendářního či hospodářského roku pak takto určené zdaňovací období splývá se „běžným“ zdaňovacím obdobím kalendářního nebo hospodářského roku, pro které povinnost podávat daňová přiznání za zdaňovací období plyne z obecné úpravy § 38m zákona o daních z příjmů a § 136 daňového řádu.

[26] Ostatně sama stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí (viz její odst. 20.), že pravidlo obsažené v § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se uplatní pouze tehdy, je-li rozhodný den odlišný od prvního dne kalendářního či hospodářského roku, neboť v opačném případě, kdy je rozhodný den stanoven na první den kalendářního či hospodářského roku, žádná mimořádná situace nevzniká. Stěžovatelka nicméně v kasační stížnosti, stejně tak jako ani v žalobě, neupřesňuje, proč by se navzdory této její argumentaci na podfond měla vztahovat právní úprava zakotvená v § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, stanovila-li její valná hromada za rozhodný den fúze právě den 1. 1. 2022, tedy začátek kalendářního roku, pro který je použití daného ustanovení nepoužitelné, jak shora uvedeno. Bez bližšího vysvětlení a jakékoliv reflexe závěrů vyslovených k uvedenému městským soudem setrvává na svém stanovisku, podle kterého na podfond dotčené

pokračování

ustanovení zákona o daních z příjmů, včetně lhůty k podání daňového přiznání podle § 38ma odst. 2 písm. a) téhož zákona ve vztahu k období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021 dopadá. Je přitom zcela zřejmé, že § 38ma zákona o daních z příjmů by se na podfond stěžovatelky vztahoval pouze tehdy, pokud by si za rozhodný den určila jakýkoliv jiný den než první den kalendářního roku. K témuž závěru dospěl i městský soud.

[27] V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za vhodné připomenout, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Z tohoto důvodu platí, že obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Rozsudek správního (zde městského) soudu je tedy přezkoumáván v intencích kasačních námitek a se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto není povinen, ale ani oprávněn, za stěžovatelku domýšlet konkrétní stížnostní námitky, na základě nichž by bylo možno její kasační stížnosti vyhovět. Kromě toho se s její prakticky totožnou argumentací v odpovídající míře vypořádal nejen žalovaný v napadeném rozhodnutí, ale i městský soud v napadeném rozsudku. Nejvyšší správní soud tudíž v podrobnostech na jejich rozhodnutí odkazuje, neboť smyslem soudního přezkumu a ani řízení o kasační stížnosti není stále dokola opakovat již jednou vyřčené (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130).

[28] Na závěrech výše uvedených podle názoru Nejvyššího správního soudu nic nemění ani stížnostní argumentace, podle které v důsledku uplatnění delšího účetního období měl podfond povinnost daňové přiznání za období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021 podat do 31. 3. 2023 [v souladu s § 38ma odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů]. Nepoužije-li se na její případ § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, pak nelze aplikovat ani pravidlo plynoucí z odst. 2 písm. a) téhož ustanovení. Stěžovatelka totiž tak jako v žalobě zcela pomíjí, že původní záměr podfondu uplatnit jako zdaňovací období delší účetní období ve smyslu § 21a písm. d) zákona o daních z příjmů ve spojení s § 3 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví byl následně ovlivněn v důsledku schválení přeshraniční fúze v průběhu roku 2022 a především rozhodnutím valné hromady stěžovatelky o tom, že rozhodným dnem fúze bude zpětně den 1. 1. 2022. Pokud by totiž k fúzi nedošlo, nepochybně by podfond mohl postupovat tak, jak stěžovatelka v kasační stížnosti v odst. 20. uvádí. Tedy uplatnit zdaňovací období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců [§ 21a písm. d) zákona o daních z příjmů]. To správně vyslovil i městský soud, když v napadeném rozsudku vysvětlil, že nebýt fúze, bylo by období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021 součástí prodlouženého účetního období (s kalendářním rokem 2022) a podfond by měl povinnost podat daňové přiznání za celé toto zdaňovací období do 1. 7. 2023 podle § 136 odst. 2 písm. b) daňového řádu (jelikož byl zastoupen daňovým poradcem).

[29] Výlučně v důsledku toho, že stěžovatelka rozhodla o fúzi podfondu, a především že zpětně stanovila jako rozhodný den první den kalendářního roku 2022, aniž by domyslela daňové důsledky pro podfond z toho vyplývající, sama svým vlastním jednáním se dostala do situace, kdy z hlediska daňových povinností se původně zamýšlené delší účetní období (od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2022) rozdělilo na dvě zdaňovací období spadající do odlišných režimů, a to na zdaňovací období předcházející rozhodnému dni fúze (od 12. 10. 2021 do 31.

12. 2021) a na zdaňovací období od rozhodného dne do konce kalendářního roku, ve kterém nastaly právní účinky přeměny (1. 1. 2022 až 31. 12. 2022) [srov. § 21a písm. a) a c) zákona o daních z příjmů a § 38m téhož zákona].

[30] Uvedené je ostatně zjevné i stěžovateli, neboť sama v kasační stížnosti připouští, že v důsledku fúze se původní delší účetní (zdaňovací) období rozdělilo na období předcházející rozhodnému dni jenom proto, že ke vzniku podfondu došlo před koncem kalendářního roku 2021 (srov. odst. 15. a 21. kasační stížnosti). Jediné, v čem se s městským soudem (a žalovaným) v podstatě rozchází, je skutečnost, od kdy běží zákonné lhůty pro podání daňových přiznání za tato dvě dílčí období. Setrvává na tom, že lhůty pro podání daňových přiznání za dobu před a po rozhodném dni se mohou odvíjet nejdříve od okamžiku rozhodnutí valné hromady o fúzi, tj. od 19. 12. 2022. V tom se však mylí, jak shora uvedeno.

[31] Jakkoli proto stěžovatelka namítá, že v řešené věci nastala zcela absurdní situace, kdy se v důsledku stanovení rozhodného dne na počátek kalendářního roku 2022 automaticky dostala do prodlení s podáním daňového přiznání za období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021, tuto situaci vyvolala sama tím, že neuváženě stanovila rozhodný den zpětně na 1. 1. 2022. Přitom opomněla, že jejím původním záměrem (do doby rozhodnutí o fúzi a jejího schválení valnou hromadou) bylo období od 12. 10. 2021 do 31. 12. 2021 zahrnout do delšího účetního období spolu s obdobím od 1. 1. 2022 do 31. 12. 2022 [ve smyslu § 21a písm. d) zákona o daních z příjmů a § 3 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví]. Možnost stanovit si rozhodný den zpětně jistě je v souladu se zákonem (§ 177 odst. 1 věta druhá občanského zákoníku ve spojení s § 10 odst. 3 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev). Pokud ale této možnosti daňový subjekt hodlá využít, musí současně vážit, zda a jaké důsledky to pro něj bude mít v rovině daňové. To stěžovatelka v souzené věci neučinila zcela důsledně. Jelikož se však jednalo výlučně o její autonomní rozhodnutí, nemůže se nyní s úspěchem dovolávat toho, že ke schválení projektu fúze došlo až v srpnu 2022 a že její valná hromada o fúzi rozhodla až dne 19. 12. 2022. Nelze totiž nevidět, že ze své vlastní vůle určila za rozhodný den této fúze zpětně právě den 1. 1. 2022. Tím ale vyloučila možnost aplikovat na její případ pravidla zakotvená v § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, jakož i odst. 2 písm. a) téhož zákonného ustanovení.

[32] Nejvyšší správní soud s ohledem na vše výše uvedené uzavírá, že městský soud dospěl ke správnému právnímu závěru o tom, že na podání daňového přiznání podfondu se nepoužije § 38ma odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

VI.

[33] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[34] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, takže nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi pak žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud tedy rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

pokračování

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

V Brně dne 25. září 2026

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu