

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **Xella CZ, s. r. o.,** se sídlem Vodní 550, Hrušovany u Brna, zastoupené Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2015, čj. 34242/15/5200-11433-703604, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 1. 2018, čj. 62 Af 145/2015-59,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Správce daně stanovil společnosti Xella CZ, s. r. o. (žalobkyni), na základě daňového přiznání a dodatečného daňového přiznání daň za zdaňovací období roku 2012 ve výši 38 471 630 Kč. Žalobkyni tak podle § 38a odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vznikla povinnost platit zálohy na daň ve čtvrtletní výši 9 618 000 Kč. Splatnost první zálohy za období od 1. 10. 2013 do 31. 12. 2013 měla nastat dne 16. 12. 2013.

[2] Dne 7. 11. 2013 vyhověl správce daně žádosti žalobkyně a rozhodnutím o povolení výjimky vydaným podle § 174 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, zrušil povinnost zaplatit zálohu splatnou dne 16. 12. 2013. Současně uvedl, že dojde-li před uplynutím původní lhůty splatnosti zálohy zrušené tímto rozhodnutím ke změně účetního a v souvislosti s tím i zdaňovacího období, je žalobkyně povinna v tomto novém zdaňovacím období platit zálohy tak, jak vyplývá z § 38a zákona o daních příjmů.

[3] V roce 2014 proběhla fúze sloučením žalobkyně se společností Hebel CZ, s. r. o. Fúze byla do obchodního rejstříku zapsána dne 20. 10. 2014, jako rozhodný den fúze bylo stanoveno datum 1. 10. 2013. V důsledku toho nastala změna účetního a zdaňovacího období žalobkyně, které bylo nově vymezeno daty 1. 10. 2013 a 31. 12. 2014 [v souladu s § 17a písm. c) zákona o daních z příjmů]. Správce daně shledal, že vlivem této okolnosti přestala platit výjimka z placení záloh. Proto měla žalobkyně zaplatit zálohy v původních lhůtách splatnosti, tzn. 16. 12. 2013, 17. 3. 2014, 16. 6. 2014 a 15. 9. 2014. Platby záloh však byly zpravidla evidovány s téměř tříměsíčním zpožděním (žalobkyně totiž po udělení výjimky začala platit zálohy až v březnu 2014). Správce daně tedy dne 12. 2. 2015 vydal platební výměr na úrok z prodlení za uvedené zdaňovací období ve výši 1 216 387 Kč. Proti platebnímu výměru se žalobkyně odvolala, ale odvolací finanční ředitelství (žalovaný) toto odvolání zamítlo.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud 17. 1. 2018 rovněž zamítl. Podle soudu se v důsledku fúze společností ze zákona změnilo zdaňovací období žalobkyně a s touto skutečností spojovalo rozhodnutí o povolení výjimky z placení záloh opětovný vznik povinnosti platit zálohy. Nešlo tedy o libovůli správce daně. Soud také konstatoval, že okamžikem, od kterého se změnilo účetní a zároveň zdaňovací období, je rozhodný den fúze, tj. 1. 10. 2013, a nikoliv den zápisu fúze do obchodního rejstříku. Své závěry soud opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2011, čj. 2 Afs 87/2010-65, který se zabývá otázkou vlivu změny zdaňovacího období na povinnost platit zálohy na daň z příjmů právnických osob.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost. Stěžovatelka se domnívá, že podmínění výjimky z povinnosti zálohovat daň je nezákonné. Pokud správce daně stanovil takovou podmínku, překročil meze zákonného zmocnění stanovit zálohy na daň jinak, protože žádné zákonné ustanovení nespojuje se změnou zdaňovacího období zánik výjimky z placení záloh. Stanovení podmínky v rozhodnutí o povolení výjimky proto stěžovatelka označila za nepřípustnou libovůli správce daně. Nemožnost stanovit podmínku v rozhodnutí o povolení výjimky podle § 174 daňového řádu stěžovatelka zdůvodnila také srovnáním s § 156 odst. 3 daňového řádu, který na rozdíl od § 174 odst. 5 u institutu posečkání umožňuje stanovit podmínky. Podle stěžovatelky se krajský soud s touto námitkou řádně nevypořádal, a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.

[6] Stěžovatelka dále namítala, že opětovně vzniklá povinnost zálohovat daň pouze kvůli nezákonně stanovené podmínce je v rozporu s účelem stanovení záloh na daň. Ekonomická situace stěžovatelky se totiž nijak nezměnila a stále zde byly důvody pro snížení zálohové povinnosti. Zaplacením této zálohy by tak byla přeplacena stěžovatelčina očekávaná daňová povinnost. Stěžovatelka také uvedla, že přeplatek na dani za zdaňovací období od 1. 10. 2013 do 31. 12. 2014 převyšoval o více než 300 000 Kč spornou zálohovou povinnost. I proto měla zůstat zálohová povinnost zrušena.

pokračování

[7] Stěžovatelka je také přesvědčena, že změna účetního, resp. zdaňovacího, období nenastala před 16. 12. 2013, ale až dnem zápisu fúze do obchodního rejstříku. K 16. 12. 2013 nebylo o fúzi společností ještě ani rozhodnuto. Pokud by navíc stěžovatelka skutečně byla v prodlení s úhradou dílčích záloh a ze zákona by jí vznikla povinnost platit úroky z prodlení, nemohl by správce daně vydat dne 16. 2. 2015 stěžovatelce potvrzení, že ke dni 3. 2. 2015 nemá vůči orgánům Finanční správy ČR žádné nedoplatky.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poznamenal, že rozhodnutí správce daně o povolení výjimky ve skutečnosti neobsahuje podmínku, ale pouze poučení o zákonných důsledcích případné změny zdaňovacího období. Pokud však stěžovatelka měla pochyby o zákonnosti takové formulace v rozhodnutí správce daně, mohla proti tomuto rozhodnutí podat odvolání. To však neučinila, rovněž tehdy nepodala novou žádost o povolení výjimky. Žalovaný na rozdíl od stěžovatelky neshledává rozpor s účelem stanovení záloh ani s uvedeným nálezem Ústavního soudu. Trvá také na tom, že se zdaňovací období změnilo od rozhodného dne, tj. od 1. 10. 2013, a nikoliv až ode dne zápisu fúze do obchodního rejstříku.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Podstatou této věci je otázka, zda může být účinnost výjimky z povinnosti zálohovat daň z příjmů právnických osob podmíněna tím, že se u daňového subjektu nezmění zdaňovací období.

[11] Hmotněprávním východiskem pro vznik povinnosti platit zálohy na daň z příjmů je § 38a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení *se při stanovení výše a periodicity záloh vychází z poslední známé daňové povinnosti.* Ustanovení obsahuje rovněž upřesnění podmínek placení těchto záloh.

[12] Podle § 174 odst. 5 daňového řádu *stanoví správce daně v odůvodněných případech zálohy nižší, popřípadě povolí výjimku z povinnosti daň zálohovat, a to i za celé zdaňovací období.*

[13] Zdaňovacím obdobím se podle § 17a písm. c) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 rozumí *období od rozhodného dne fúze* [nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva] *do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze* [nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení] *zapsány v obchodním rejstříku.*

[14] NSS se nejdříve zabýval námitkou, že byl stěžovatelce vyměřen úrok z prodlení kvůli splnění podmínky, která byla nezákonně stanovena v rozhodnutí o povolení výjimky z povinnosti zálohovat daň z příjmů. Podle stěžovatelky z uvedených ustanovení vyplývá, že rozhodný den její fúze se společností Hebel CZ, s. r. o., stanovený na 1. 10. 2013, neměl žádný vliv na povolení výjimky ze zaplacení zálohy na daň z příjmů

splatné dne 16. 12. 2013, protože povolenou výjimku nelze ničím podmínit. NSS však s tímto stěžovatelčiným výkladem nesouhlasí.

[15] Ustanovení § 174 odst. 5 daňového řádu určuje, jak může v odůvodněných případech správce daně upravit povinnost platit zálohy a na jaké období se tato úprava vztahuje. O tom, že správce daně smí na základě tohoto ustanovení povolit výjimku z povinnosti platit zálohu na daň, v tomto případě splatnou dne 16. 12. 2013, není sporu. Citované ustanovení zároveň ale neříká, že toto povolení je ničím neomezené a neomezitelné. Omezení vyjadřuje poslední část pátého odstavce, podle které lze povolit výjimku *i za celé zdaňovací období*. To znamená, že povolená výjimka se může vztahovat buď na část zdaňovacího období, nebo nanejvýš na celé jedno zdaňovací období, pro které byla určena.

[16] Povolení, podle něhož byla stěžovatelka zproštěna povinnosti platit zálohu na daň z příjmů splatnou dne 16. 12. 2013, se vztahovalo na zdaňovací období vymezené daty 1. 1. 2013 a 31. 12. 2013, nikoliv na jiné. Pokud tedy správce daně ve svém rozhodnutí o povolení výjimky uvedl, že výjimka platí pouze tehdy, nezmění-li se před původním dnem splatnosti zdaňovací období, nestanovil svévolně žádnou podmínku nad rámec svého zákonného zmocnění. Pouze jinými slovy vyložil text zákona a vtělil jej do svého rozhodnutí. Pro stěžovatelku to znamenalo, že měla možnost se seznámit s abstraktní právní normou prostřednictvím konkrétního rozhodnutí ve své věci. Z použití tohoto pravidla v jejím případě vyplynulo, že pokud přede dnem 16. 12. 2013 nastane skutečnost, která změní zdaňovací období, a tento den se tak stane součástí nového zdaňovacího období (1. 10. 2013–31. 12. 2014), neuplatní se výjimka z povinnosti zaplatit k tomuto dni zálohu na daň.

[17] Navzdory stěžovatelčinu přesvědčení tak „podmínka“, podle níž se nesmí změnit stěžovatelčino zdaňovací období, aby mohla nadále platit povolená výjimka, nebyla stanovena rozhodnutím správce daně. Je pravda, že rozhodnutí ve svém výroku obsahuje i toto sdělení, které však není výsledkem ani oprávněného správního uvážení, ani namítané libovůle správce daně. Skutečnost, že změna zdaňovacího období má vliv na vydané rozhodnutí správce daně o povolení výjimky z povinnosti zálohovat daň, totiž vyplývá přímo ze zákona. Není tedy namístě srovnání § 156 odst. 3 daňového řádu, který výslovně správci daně umožňuje stanovit podmínky v rozhodnutí o posečkání daně.

[18] Dále se NSS zabýval námitkou, že opětovně vzniklou povinností zaplatit zálohu na daň je stěžovatelka nucena nepřiměřeně zálohovat stát, protože od rozhodnutí o povolení výjimky se nijak nezměnila její ekonomická situace. NSS souhlasí s tím, že v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04, „*by daňový subjekt neměl být nucen "zálohovat" stát v rozsahu zjevně nepřiměřeném vůči předpokládané daňové povinnosti*“. To se však v této situaci nestalo. Po zvážení stěžovatelčiny žádosti správce daně povolil výjimku, podle které stěžovatelka nemusela platit zálohu splatnou dne 16. 12. 2013, právě proto, aby nepřeplácela svou předpokládanou daňovou povinnost. Správce daně tedy jednal v souladu se zásadou přiměřenosti. To, že následně v důsledku změny zdaňovacího období toto povolení pozbylo platnosti, nemohl správce daně nijak ovlivnit.

pokračování

[19] Zároveň se nic nezměnilo na tom, že povinnost platit zálohy na daň vznikla stěžovatelce v souladu se zákonem a v takové výši, jakou zákon předpokládá. Tvrdí-li stěžovatelka, že jí za zdaňovací období od 1. 10. 2013 do 31. 12. 2014 vznikl kvůli vysokým zálohám přeplatek na dani ve výši 9 950 870 Kč, nutno podotknout, že přesnou výši daňové povinnosti lze dopředu jen stěží přesně odhadnout. Naopak poslední známá daňová povinnost může mnohdy napovědět, v jaké výši se bude pohybovat předpokládaná daňová povinnost. Na tomto principu spočívá ze zákona výpočet výše záloh na daň z příjmů a logicky možným důsledkem takto placených záloh je i přeplatek na dani. Stěžovatelce navíc nic nebránilo v tom, aby si v novém zdaňovacím období podala o žádost o povolení výjimky z povinnosti platit zálohy, a správce daně by její žádost s ohledem na všechny další okolnosti posoudil. Protože tak ale neučinila a povolení výjimky pro zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 pozbylo platnosti, byla stěžovatelka povinna na základě § 38a zákona o daních z příjmů zaplatit zálohy ve výši stanovené podle poslední známé daňové povinnosti.

[20] Podle další stěžovatelčiny námitky nenastala změna účetního, resp. zdaňovacího, období ode dne 1. 10. 2013, tj. od rozhodného dne fúze, protože právní účinky fúze nastaly až zápisem do obchodního rejstříku dne 20. 10. 2014. S tímto názorem NSS nesouhlasí. Podle § 17a písm. c) zákona o daních z příjmů je výslovně stanoven počátek nového zdaňovacího období na rozhodný den fúze, který je významný právě svými účetními a daňovými aspekty při přeměnách společností. Argument, podle nějž k 16. 12. 2013 nebylo o uskutečnění fúze ještě ani rozhodnuto, není opodstatněný. Při stanovení rozhodného dne se totiž předpokládá, že může být stanoven na určitý den v minulosti, který však nepředchází dni podání návrhu na zápis fúze do obchodního rejstříku o více než 12 měsíců. Fúzí se pak ze zákona mění zdaňovací období tak, že vzniká nové období od rozhodného dne do posledního dne roku, v němž byla fúze zapsána do obchodního rejstříku (obdobně rozsudek NSS ze dne 2. 2. 2011, čj. 2 Afs 87/2010-65).

[21] Jak již uvedl krajský soud, zápis do obchodního rejstříku je sice úkon, kterým se fúze uskuteční a bez něhož by stanovení rozhodného dne postrádalo smysl, avšak vznik zdaňovacího období se váže právě k rozhodnému dni, bez ohledu na to, kdy byla fúze zapsána do obchodního rejstříku. V tomto případě tedy nové zdaňovací období trvalo od 1. 10. 2013 do 31. 12. 2014.

[22] Nakonec se NSS zabýval stěžovatelčinou námitkou, že nemůže být povinna platit úrok z prodlení, protože podle finančních orgánů nemá žádné daňové nedoplatky. NSS konstatuje, že úrok z prodlení je negativním důsledkem, který vzniká na základě § 252 odst. 2 daňového řádu bez ohledu na to, zda správce daně použije na zaplacení určitého nedoplatku přeplatek, který vznikne při jiné platbě. Ani tato námitka proto není důvodná.

[23] Žádnou ze stěžovatelčiných námitek neshledal soud důvodnou. NSS uzavírá, že stěžovatelka byla povinna zaplatit ke dni 16. 12. 2013 zálohu na daň z příjmů právnických osob, a protože tak včas neučinila, vyměřil jí správce daně oprávněně úrok z prodlení.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Napadené závěry krajského soudu jsou správné, proto NSS kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. ledna 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu