



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D, v právní věci žalobce **EUREMAD BIANCOSSA SE**, IČ: 293 56 113, se sídlem Veveří 3163/111, Brno, zastoupenému Mgr. Pavlem Nádeníčkem, advokátem se sídlem Průchodní 377/2, Brno, proti žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2015, čj. 39885/15/5200-11433-703604,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a shrnutí obsahu rozhodnutí správních orgánů

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný změnil platební výměr na úrok z prodlení vydaný Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III (dále jen „správní orgán prvního stupně“), ze dne 13. 2. 2015, čj. 731215/15/3003-52523-711216,

kterým byl podle § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), sdělen předpis úroku z prodlení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 13 420 Kč. Změna platebního výměru žalovaným spočívala ve formální úpravě zdaňovacího období na dobu od 1. 7. 2013 do 30. 6. 2014.

[2] Žalobce je právním nástupcem společnosti DILICON s. r. o., která byla do obchodního rejstříku zapsána dne 25. 6. 2012. Rozhodný den fúze společnosti DILICON s. r. o. s žalobcem byl stanoven na 1. 7. 2013 a do obchodního rejstříku byla fúze zapsána 28. 12. 2013.

[3] Společnost DILICON s. r. o. podala dne 28. 6. 2013 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2012, kterém vyčíslila daň ve výši 279 490 Kč. Uvedená daňová povinnost byla správcem daně ve stejné výši vyměřena a žalobcem uhrazena. Na tomto základě jí vznikla ve smyslu ustanovení § 38a odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), povinnost platit čtvrtletně zálohy ve výši čtvrtiny poslední známé daňové povinnosti dopočítané dle §38a odst. 6 zákona o daních z příjmů. Výše jedné zálohy představovala částku 119.800,- Kč. Splatnost záloh byla pro první dne 16. 9. 2013 a pro druhou dne 16. 12. 2013.

[4] Dne 6. 9. 2013 požádala společnost DILICON s. r. o. o výjimku z povinnosti zálohovat daň ve smyslu ustanovení § 174 odst. 5 daňového řádu, přičemž důvodem byla změna hospodářského výsledku, kterou doložila výkazem zisku a ztrát za období 1. 1. 2013 – 30. 6. 2013. Později zaslanou písemností byla žádost doplněna s tím, že společnost DILICON s. r. o. utlumila ekonomickou činnost a neočekává obchody většího rozsahu a plánuje fúzi s žalovaným. Správce daně dne 24. 9. 2013 v rámci rozhodnutí o stanovení záloh na daň z příjmů právnických osob této žádosti částečně vyhověl a zrušil povinnost zálohovat daň z příjmů právnických osob v době od 1. 7. do 30. 9. zdaňovacího období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013. Stran druhé zálohy nebylo žádosti vyhověno, jelikož nebylo jednoznačně prokázáno, že pokles výsledku hospodaření bude mít dlouhodobý charakter.

[5] Ani jedna ze záloh nebyla zaplacená. Dne 13. 2. 2015 správce daně vyměřil platebním výměrem žalobci (jako právnímu nástupci společnosti DILICON s. r. o.) úrok z prodlení s úhradou těchto záloh ve výši 13.420,- Kč, vždy od data splatnosti příslušné zálohy do 1. 4. 2014. Proti platebnímu výměru podal daňový subjekt odvolání, ve kterém namítal prominutí jedné ze záloh a zánik druhé z důvodu zániku společnosti DILICON s. r. o.

[6] Žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí argumentoval tím, že fúzí došlo *ex lege* ke změně zdaňovacího období, což představovalo porušení výslovně stanovené podmínky pro výjimku ze zálohování daně, došlo tedy ke zrušení výjimky a k obnovení zálohovací povinnosti v původní výši 119.800,- Kč. Fúze společností rovněž nepředstavuje ukončení činnosti ve smyslu § 38a odst. 8 zákona o daních z příjmů, která by daňový subjekt zbavila povinnosti platit zálohy na daň, ale jedná se o sloučení, na které se aplikuje úprava v ustanovení § 38a odst. 10 zákona o daních z příjmů. Jelikož žalovaný dospěl k závěru, že nové zdaňovací období mělo jinou dobu trvání, změnil v tomto smyslu rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[7] Žalobce v podané žalobě ze dne 29. 1. 2016 napadá rozhodnutí žalovaného ve všech jeho výrocích a navrhuje, aby soud rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

[8] Žalobce v jednom ze žalobních bodů namítá, že žalovaný postupoval při posuzování povinnosti platit úrok s přepjatým formalismem a rezignoval na realizaci smyslu a účelu předmětných právních ustanovení. Tento formalismus žalobce spatřuje v konstatování, že úroky z prodlení vznikají přímo ze zákona, a jelikož žalobce zálohy včas neuhradil, tak byl správce daně povinen ho o tomto úroku vyrozumět. Dle názoru žalobce nelze vymáhat úrok z prodlení za dané skutkové situace, jelikož společnost DILICON s. r. o. splnila podmínky pro výjimku z povinnosti zálohovat a změna zdaňovacího období na tuto skutečnost nemohla mít vliv. Navíc v následně podaném daňovém přiznání za zdaňovací období 1. 1. 2013 – 30. 6. 2013 vykázala daňovou ztrátu, tak že nemohla neplněním zálohové povinnosti vzniknout státu žádná újma. Lpění na úroku z prodlení dle žalobce nesleduje žádný legitimní cíl a racionálně zdůvodnitelný účel. Na podporu svých tvrzení citoval žalobce z judikatury Ústavního soudu, která po rozhodovacích orgánech požaduje respekt k obecným právním principům a k účelu právní úpravy. Vzhledem k tomuto formalismu tvrdí žalobce nepřiměřený zásah do svého vlastnického práva.

[9] V druhém alternativním žalobním bodu namítá, že žalovaný nesprávně posoudil trvání zálohového období, což mělo vliv na nesprávné vymezení výše úroků z prodlení. V důsledku špatného posouzení žalovaný neopravil výrok správního orgánu prvního stupně. Protože tuto vadu neodstranil, jeho rozhodnutí je nezákonné.

[10] Ve smyslu ustanovení § 38a zákona o daních z příjmů trvalo zálohové období dle žalobce od 2. 7. 2013 do 2. 1. 2014. To vyvozuje ze skutečnosti, že provedenou fúzí došlo *ex lege* ke změně zdaňovacího období na období předcházející fúzi (1. 1. – 30. 6. 2013) a na období následující po ní (1. 7. 2013 – 30. 6. 2014). K tomu žalobce odkazuje i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2011, čj. 2 Afs 87/2010-65. Pro účely definice zálohového období ve smyslu § 38a zákona o daních z příjmů byl minulým zdaňovacím obdobím kalendářní rok 2012 a následujícím zdaňovacím obdobím bylo období předcházející fúzi. Jelikož bylo zálohové období stanoveno nesprávně, došlo i k nesprávnému vyměření úroků z prodlení, které mohou ze své podstaty vznikat pouze za trvání povinnosti uhradit zálohu na daň z příjmů, která může trvat pouze během zálohového období do splatnosti daně samotné, které skončilo dle žalobce 2. 1. 2014. Správní orgán prvního stupně přitom úrok z prodlení vyměřil až k 1. 4. 2014.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[11] Žalovaný se vyjádřil k žalobě podáním ze dne 30. 3. 2016, v rámci kterého reagoval na výše uvedené žalobní body a navrhl, aby soud žalobu zamítl a nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení a zastoupení.

[12] Žalovaný se domnívá, že dostatečně v rámci napadeného rozhodnutí odůvodnil svou správní úvahu, která ho vedla k závěru o vzniku povinnosti uhradit úroky z prodlení žalobcem. V daném případě bylo zálohové období od 2. 7. 2013 do 2. 1. 2015, a jelikož splatné zálohy nebyly do 2. 1. 2015 uhrazeny, vydal správní orgán prvního stupně platební výměr.

[13] Žalovaný výslovně poukázal na podmínku, kterou uvedl v rozhodnutí o stanovení záloh na daň z příjmů právnických osob, že *dojde-li před uplynutím stanovených lhůt splatnosti záloh ke změně účetního období a s ní související změně zdaňovacího období, zálohy stanovené tímto rozhodnutím, jejichž splatnost spadá do nového zdaňovacího období, se ruší*. Vzhledem k tomu, že rozhodný den fúze byl 1. 7. 2013 (před splatností jednotlivých záloh na daň), nebyla dodržena výše uvedená podmínka (došlo ke změně zdaňovacího období) a došlo ke zrušení výjimky z povinnosti zálohovat a žalobce tak byl povinen zálohy na daň zaplatit.

[14] K námitce žalobce, že změna zdaňovacího období nemohla mít vliv na placení záloh v novém zdaňovacím období, uvádí žalovaný, že touto změnou došlo k porušení podmínky stanovené v rozhodnutí a výjimka z povinnosti zálohovat byla zrušena.

[15] Dále žalovaný poukázal na ustanovení § 17a zákona o daních z příjmů, které definuje zdaňovací období, a na ustanovení § 38m odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, které upravuje podání daňového přiznání i za období, které není zdaňovacím. S ohledem na tato ustanovení nelze žalobci přisvědčit v tvrzení, že období od 1. 1. 2013 do 30. 6. 2013 lze považovat za zdaňovací období.

[16] K ústavněprávní argumentaci žalovaný uvádí, že úrok z prodlení je peněžitou sankcí za prodlení s úhradou splatné daňové povinnosti (mezi něž patří i úhrada záloh). Jelikož žalovaný dostatečně osvětluje, proč zanikla výjimka z povinnosti zálohovat ve vztahu k záloze splatné dne 16. 9. 2013 (na zálohu splatnou 16. 12. 2013 se výjimka nevztahovala), tak nelze žalobci přisvědčit k jeho námitce o protiústavním zásahu do vlastnického práva, protože postup žalovaného byl v souladu s účinnou právní úpravou.

[17] K nesprávně stanovenému zálohovému období žalovaný uvádí, že toto období je ve smyslu § 38a odst. 1 zákona o daních z příjmů navázáno na zdaňovací období. Období od 1. 1. 2013 do 30. 6. 2013 není zdaňovacím obdobím, ale pouze obdobím, které předchází zdaňovacímu období, za které je žalobce rovněž povinen podat daňové přiznání. Tento závěr je v souladu i s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2011, čj. 2 Afs 87/2010-65, na který odkazuje žalobce. V tomto případě minulé zdaňovací období trvalo ode dne vzniku společnosti DILICON s. r. o. do konce zdaňovacího období – tedy od 25. 6. 2012 do 31. 12. 2012. Následující zdaňovací období bylo v souladu s ustanovením § 17a písm. c) zákona o daních z příjmů od 1. 7. 2013 do 30. 6. 2014, jelikož žalobce si zvolil jako zdaňovací období hospodářský rok. Z těchto důvodů bylo zálohové období stanoveno s trváním od 2. 7. 2013 do 2. 1. 2015. Prodlení s úhradou záloh může trvat pouze v rámci zálohového období a okamžikem splatnosti daně samotné se úrok z prodlení s úhradou záloh pozastavuje. Proto žalovaný nepochybil, když vyměřil úrok z prodlení k 1. 4. 2014.

IV. Replika žalobce

[18] V replice ze dne 9. 5. 2016 žalobce zdůraznil, že žalovaný se nikterak nevypořádal s argumentací ohledně protiústavního zásahu do vlastnického práva. Skutečnost, že žalovaný postupoval dle zákona, tuto protiústavnost nevylučuje. Žalovaný měl respektovat princip proporcionality a minimalizace do zásahů vlastnického práva a měl zohlednit, že státu nemohla vzniknout žádná újma. S ohledem na tyto skutečnosti měl posuzovat smysl a účel aplikovaných ustanovení a nevycházet pouze z jejich gramatického výkladu.

[19] Ohledně otázky povahy období předcházejícího fúzi žalobce uvedl svůj nesouhlas s argumenty žalovaného a odkázal na obsah žaloby.

IV. Posouzení věci soudem

[20] Krajský soud v Brně (dále také „Krajský soud“) přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[21] Ohledně průběhu správního řízení a skutečností jemu předcházejících odkazuje Krajský soud na rekapitulaci provedenou v části I. odůvodnění, která vyplývá ze spisu a není mezi účastníky sporná.

[22] Mezi účastníky jsou sporné v zásadě pouze dva body. Prvním bodem je otázka, zda měl žalobce povinnost platit zálohy na daň z příjmů právnických osob. S tím souvisí posouzení, zda došlo ke zrušení udělené výjimky z povinnosti zálohovat daň z příjmů právnických osob ohledně zálohy splatné dne 16. 9. 2013. Ohledně povinnosti uhradit zálohu splatnou dne 16. 12. 2013 jde o posouzení toho, jaký vliv na tuto povinnost měla fúze společnosti DILICON s. r. o. (právní předchůdce žalovaného) s žalovaným.

[23] Druhým sporným žalobním bodem je správné stanovení zálohovacího období, které má vliv na výši úroků z prodlení.

a) existence povinnosti platit zálohy

[24] Podle § 174 odst. 1 daňového řádu *lze daň zajistit prostřednictvím placení záloh, jestliže daň není ještě známa a neuplynul-li den její splatnosti. Povinnost platit daň prostřednictvím záloh stanoví zákon.* Takovým zákonem je například zákon o daních z příjmů, který v ustanovení § 38a odst. 4 zákona o daních z příjmů říká, že *poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 150 000 Kč, platí zálohy na daň na zdaňovací období, a to ve výši 1/4 poslední známé daňové povinnosti.*

[25] Podle § 38a odst. 6 zákona o daních z příjmů, *jestliže se poslední známá daňová povinnost týkala jen části zdaňovacího období nebo zdaňovacího období kratšího či delšího než 12 měsíců, je poplatník daně z příjmů právnických osob povinen si pro placení záloh dopočítat poslední známou daňovou povinnost tak, jako by se týkala zdaňovacího období v délce 12 měsíců.*

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

[27] Mezi účastníky není sporné, že společnosti DILICON s. r. o. vznikla *ex lege* povinnost platit zálohy ve výši 119 800 Kč. Na základě žádosti správní orgán prvního stupně posléze udělil společnosti DILICON s. r. o. výjimku z povinnosti zálohovat daň ve vztahu k záloze splatné dne 16. 9. 2013, ve vztahu k záloze splatné 16. 12. 2013 žádosti nevyhověl, v rámci rozhodnutí stanovil podmínku, že *dojde-li před uplynutím stanovených lhůt splatnosti záloh ke změně účetního období a s ní související změně zdaňovacího období, zálohy stanovené v rozhodnutí, jejichž splatnost spadá do nového zdaňovacího období, se ruší.* Společnost DILICON s. r. o. prošla fúzí s žalovaným, za rozhodný den fúze byl stanoven 1. 7. 2013, do obchodního rejstříku byla fúze zapsána 28. 12. 2013. Ani jedna ze splatných záloh nebyla žalobcem zaplacená.

[28] Krajský soud v rámci tohoto žalobního bodu posuzoval, zda skutečně došlo k prodlení s úhradou předmětných záloh, případně zda došlo k nepřiměřenému zásahu do ústavně garantovaného vlastnického práva žalobce.

[29] Správce daně je při stanovení výjimky z povinnosti zálohovat daň povinen přihlédnout k žadatelem uváděným skutečnostem a objektivně je posoudit za účelem přijetí závěru, zda se jedná o „*odůvodněný případ*“ ve smyslu § 174 odst. 5 daňového řádu. Správce daně tak má poměrně široký prostor pro uplatnění správního uvážení, které je limitováno pouze zmiňovaným *neurčitým právním pojmem* a obecně platným *zákazem libovůle* při uplatňování veřejné moci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2006, čj. 3 Afs 10/2003-106). V zásadě jediným orientačním bodem pro rozhodnutí správce daně by měla být předpokládaná výše daně, jelikož účelem záloh je tuto daň pokrýt.¹

[30] Z rozhodnutí o stanovení záloh na daň z příjmů právnických osob ze dne 24. 9. 2013 vyplývá, že správní orgán prvního stupně vyšel z podkladů, které mu společnost DILICON s. r. o. předložila a vyvodil z nich příslušné závěry. Předloženými podklady byl výkaz zisku a ztrát za období 1. 1. – 30. 6. 2013 a oznámení ze dne 16. 9. 2013 o tom, že došlo k útlumu činnosti, nejsou v krátkém horizontu očekávány obchody většího rozsahu a plánuje se fúze s žalobcem. Správní orgán prvního stupně své rozhodnutí odůvodnil tak, že z předložených důkazů nelze jednoznačně vyvodit dlouhodobý charakter poklesu výsledku hospodaření.

[31] Krajský soud dospěl k závěru, že s respektem k § 8 daňového řádu (volné hodnocení důkazů) nelze v rozhodnutí shledat prvky libovůle, případně překročení mezí správního uvážení. Stejný závěr lze vztáhnout i na rozvazovací podmínku, která byla v rozhodnutí stanovena, jelikož ani ta nejeví vzhledem k charakteru a účelu placení záloh žádné prvky libovůle a nepřekračuje meze správního uvážení. Pokud správce daně vychází při přiznávání výjimky z povinnosti zálohovat daň z existence určitých okolností (zde existence určitého zdaňovacího období), jeví se rozvazovací podmínka, která reaguje na potenciální změnu těchto okolností, jako legitimní. S ohledem na proběhlou fúzi, kterou *ex lege* došlo k porušení

¹ KOPŘIVA, M. a kol. *Manuál k daňovému řádu*. Ostrava: Sagit, 2013, s. 540-543.

stanovené podmínky, došlo ke zrušení výjimky z povinnosti zaplatit zálohu splatnou dne 16. 9. 2013.

[32] Ohledně zálohy splatné 16. 12. 2013 namítá žalobce, že z důvodu zániku společnosti DILICON s. r. o. zanikla s ohledem na ustanovení § 38a odst. 8 zákona o daních z příjmů i povinnost tuto zálohu zaplatit. Krajský soud se v tomto ohledu ztotožňuje s žalovaným, jelikož na danou situaci dopadá § 38a odst. 10 zákona o daních z příjmů. Zatímco prvně jmenované ustanovení dopadá stručně řečeno na situaci, kdy daňovému subjektu už neplynou zdanitelné příjmy, tak druhé ustanovení upravuje placení záloh v případě přeměn obchodních společností. Z tohoto ustanovení vyplývá, že žalobce byl povinen zálohy platit, v podrobnostech Krajský soud v tomto ohledu odkazuje na rozhodnutí žalovaného.

[33] Žalobce rovněž poukázal na rozhodnutí Ústavního soudu, ze kterých vyplývá několik imperativů, které je třeba respektovat při interpretaci a aplikaci daňového práva, aby byla zaručena ochrana vlastnického práva. Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), který stanoví pro ukládání daní a poplatků výhradu zákona, je třeba vykládat tak, aby byla šetřena podstata a smysl vlastnického práva, mimo jiné to znamená zákaz libovůle orgánů veřejné moci a minimalizaci zásahů. Žalobce z rozhodnutí Ústavního soudu vyvozuje, že postup správního orgánu prvního stupně (potažmo žalovaného) byl v tomto případě příliš formalistický a jako takový nepřiměřeně invazivní do jeho vlastnického práva.

[34] V nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, šlo skutkově o to, že v důsledku restriktivní interpretace daňového předpisu byl podroben zdanění příjem, který měl být od daně osvobozen (porušení zásady *in dubio pro libertate*), navíc extenzivní interpretací docházelo k prodlužování lhůt pro vyměření daně.

[35] V nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. 3244/09, šlo skutkově o to, že bylo zahájeno vytýkácí řízení (dle dnes již neúčinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), které nebylo ukončeno pravomocným vyměření daně, jelikož uběhla prekluzivní lhůta. Z důvodu, že nedošlo k této výměře, byl stěžovateli zamítnut požadavek na vrácení přeplatku na dani, který vyplýval z jím podaného daňového přiznání. Ústavní soud v tomto případě na základě výše uvedených imperativů vyslovil ústavně konformní výklad předmětných ustanovení a zdůraznil, že pochybení na straně orgánů veřejné moci nelze použít v neprospěch daňového subjektu.

[36] V nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 2. 2010, sp. zn. I. ÚS 1849/08, šlo skutkově o to, že stěžovateli byla uložena pořádková pokuta za nedostavení se k podání vysvětlení. Nutno podotknout, že ve věci, ve které bylo *prima facie* zřejmé, že nedošlo ke spáchání správního deliktu. Ústavní soud opět s ohledem na účel a smysl právní úpravy dovodil zákaz výkonu veřejné moci „formalistickým“ způsobem a zdůraznil i význam zákazu sebeobviňování.

[37] Je třeba přisvědčit žalobci, že veřejná moc musí být vykonávána v souladu s ustanovením čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 4 Listiny a při interpretaci a aplikaci právních norem je třeba sledovat jejich účel a cíl. Judikaturu Ústavního soudu, která tyto otázky rozvádí a konkretizuje, je třeba považovat za doplnění zmíněných ustanovení. S respektem k závěrům Ústavního soudu Krajský soud ovšem v posuzovaném případě nedospěl k závěru, že by

postup správního orgánu prvního stupně (potažmo žalovaného) naplnil znaky nepřiměřeného zásahu do ústavně garantovaných práv žalobce.

[38] V první řadě je třeba říci, že všechny uváděné případy jsou odlišné od projednávané věci jak skutkově (jednalo se o zdanění příjmu, který měl být osvobozen od daně; nevrácení přeplatku na dani v důsledku prekluze lhůty pro vyměření daňové povinnosti správcem daně, což nelze přičítat k tíži daňového subjektu; udělení pořádkové pokuty za nedostavení se k podání vysvětlení), tak také rozdílnou intenzitou zásahu do právní sféry subjektů. Úhrada daně představuje oproti úhradě zálohy finální částku, kterou musí konkrétní daňový subjekt *v zásadě nevratně* uhradit ve prospěch státu. Oproti tomu úhrada záloh slouží na jednu stranu k rovnoměrnému rozložení povinností daňových subjektů, jednak může představovat i jistou formu garančního instrumentu pro správce daně, že výsledná daň bude uhrazena.

[39] Ačkoliv smyslem a účelem právní úpravy samozřejmě je, aby se placené zálohy v maximální možné míře blížily výsledné dani, nemusí toho být úspěšně dosaženo v každém jednotlivém případě. Správce daně ani při udělení výjimky z povinnosti zálohovat daň nemůže předvídat vývoj událostí s absolutní jistotou, vždy hodnotí předložené skutečnosti dle vlastní úvahy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti při respektu zákazu libovůle (srov. právní větu nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04). Podstatné je ovšem to, že právní úprava vychází z legitimního předpokladu o určité předvídatelnosti výše budoucí daně, ale *zejména* také to, že případné přeplatky *nevratně nepropadají*, ale daňový subjekt je oprávněn s nimi naložit způsoby uvedenými v § 155 daňového řádu.

[40] Vzhledem k výše uvedenému soud dospěl k závěru, že nelze spatřovat nepřiměřený zásah do vlastnického práva žalobce v jeho tvrzení, že *neuhrazením záloh nevznikla státu žádná škoda*. Správní orgán prvního stupně totiž postupoval plně v mezích příslušných právních ustanovení a nedopustil se nepřiměřených zásahů do vlastnického práva žalobce. Žalovaný rovněž dostal všem povinnostem odvolacího správního orgánu.

b) stanovení délky zálohovacího období

[41] Mezi účastníky je dále sporné, jakým způsobem mělo být stanoveno zálohové období, což má návaznost na to, ke kterému datu může být maximálně počítán úrok z prodlení. Zodpovězení této otázky spočívá v zásadě na určení povahy „období předcházejícího fúzi“ – zda je považováno za zdaňovací období nebo nikoliv. Pokud by bylo za zdaňovací období považováno, tak by představovalo „následující zdaňovací období“ pro účely definice zálohového období ve smyslu § 38a zákona o daních z příjmů, což by mělo zásadní vliv na určení jeho délky. Pokud by za zdaňovací období nebylo považováno, tak by bylo „následujícím zdaňovacím obdobím“ až období dle § 17a písm. c) zákona o daních z příjmů.

[42] Pro zodpovězení této otázky Krajský soud vyšel zejména ze systematického výkladu právních ustanovení. Ustanovení § 136 daňového řádu upravuje lhůty pro podání daňového přiznání, pokud je daň vyměřována za zdaňovací období. Ustanovení § 17a zákona o daních z příjmů upravuje výčet zdaňovacích období dle tohoto zákona, přičemž neobsahuje „období předcházející fúzi“. Ustanovení § 38m zákona o daních z příjmů upravuje povinnost podávat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a v odst. 2 uvádí, že daňové přiznání se *kromě případů stanovených zvláštním právním předpisem podává také 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.

[43] Vzhledem k výše uvedenému Krajský soud dospěl k závěru, že období předcházející fúzi nelze považovat za zdaňovací období pro účely definice zálohového období. Uvedený závěr je taktéž v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2011, čj. 8 Afs 87/2010-65 . Úrok z prodlení vyměřený správním orgánem prvního stupně k 1. 4. 2014 je tak vyměřen v zákonném rozmezí.

[44] Pro ilustraci lze v této souvislosti poukázat i na následný vývoj systematiky předmětné právní úpravy, jelikož s účinností od 1. 1. 2014 ustanovení § 38m zákona o daních z příjmů upravuje dle marginální rubriky pouze *daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období* a následně nově vložené ustanovení § 38ma dle marginální rubriky upravuje *daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za období, za které se podává daňové přiznání*.

V. Závěr a náhrada nákladů řízení

[45] Při přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), Krajský soud shledal podanou žalobu nedůvodnou. Proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.

[46] O náhradě nákladů soudního řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[47] Žalobce neměl v řízení o žalobě úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou administrativní činnost.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 26. ledna 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu